IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht

Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. iur. Robert Danon — **Le principe de l'apport en capital (2ème partie)**
Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies

Dr. Peter Brülisauer/ Lic. iur. Christoph Suter — **Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil)**
Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht

Dr. Siegfried Mayr — **Verwaltungsanweisungen zur neuen italienischen CFC-Regelung**

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny — **Lizenzbox des Kantons Nidwalden**
Rechtliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts

Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr. — **Gesetzgebungs-Agenda 2011/2**

2011/2

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht
Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Herausgeber und Verlag
Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität
St.Gallen, Varnbüelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
Telefax: +41 (0)71 224 26 70
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch
Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion
Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann
Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender
Unternehmensteuer: Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker
Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)
Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger
und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny
Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher
Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender
Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger
Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise
Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der
15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis
Jahres-Abonnement: CHF 420; Studenten: 50 % Rabatt für
Neu-Abonnemente; Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag.
In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer
enthalten. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang.
Einzelhefte: CHF 105. Es werden die effektiven Versandkosten
verrechnet.

Bestellungen
Beim Verlag

Abbestellungen
Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensions-Exemplare
Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte
Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und
Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechts-
gesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger
schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Ver-
vielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Ein-
speicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder ande-
ren elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als
Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Herstellung
Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt
www.iff.unisg.ch – Publikationen – IFF Forum für Steuerrecht

Abkürzungsvorschlag
FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht

Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2011/2

Inhalt

Artikel

Prof. Dr. iur. Robert Danon — **Le principe de l'apport en capital (2ème partie)**
Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies **87**

Dr. Peter Brülisauer/ Lic. iur. Christoph Suter — **Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil)**
Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht **110**

Praxis-Forum

Dr. Siegfried Mayr — **Verwaltungsanweisungen zur neuen italienischen CFC-Regelung** **132**

Gesetzgebungs-Forum

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny — **Lizenzbox des Kantons Nidwalden**
Rechtliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts **138**

Gesetzgebungs-Agenda

Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr. — **Gesetzgebungs-Agenda 2011/2** **163**

Le principe de l'apport en capital (2ème partie)

Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies

Prof. Dr. iur. Robert Danon*

Table des matières

Dans l'édition précédente :

1 Introduction 6

2 La notion de rendement de participation avant le 1.1.2011 7

2.1 Impôt sur le revenu 7

2.1.1 Conception objective versus subjective du rendement 7
2.1.2 Principe de valeur nominale pur ou modifié ? 8

2.2 Impôt anticipé 9

3 Le principe de l'apport en capital de la RIE II 10
3.1 Textes adoptés 10
3.1.1 LIFD 10
3.1.2 LHID 11
3.1.3 LIA 11

3.2 Relation avec la conception objective du rendement 11

3.3 Relation avec le principe de valeur nominale : principe de l'apport en capital ou de valeur nominale modifié ? 12

3.4 Relation avec le droit commercial 12

3.4.1 Droit positif 12
3.4.2 Projet de révision 13

4 L'apport en capital 14

4.1 La notion d'apport 14

4.1.1 Interprétation littérale de l'art. 20 al. 3 LIFD 14
4.1.2 Interprétation systématique de l'art. 20 al. 3 LIFD . . 14
4.1.2.1 Relation avec l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD 14
4.1.2.2 Relation avec l'art. 60 lit. a LIFD 15
4.1.3 Interprétation historique et téléologique de l'art. 20 al. 3 LIFD 15
4.1.4 Relation avec l'art. 5 al. 1bis LIA 15

4.2 L'exigence de comptabilisation au bilan commercial. 16

4.3 Apport ouvert 17

4.3.1 Apport sous forme d'agio et versement à fonds perdus 17
4.3.2 Apport sous forme d'abandon de créance 17
4.3.2.1 Position de l'AFC 17
4.3.2.2 Prise de position 18
4.3.3 Apport ouvert et compensation de pertes au bilan commercial. 19
4.3.3.1 Position de l'AFC 19
4.3.3.2 Prise de position 19

4.4 Apport d'actifs sous-évalués (apport dissimulé) 20

4.4.1 En général 20
4.4.1.1 Position du problème 20
4.4.1.2 Position de l'AFC 20
4.4.1.3 Jurisprudence du Tribunal fédéral 21
4.4.1.4 Prise de position 21
4.4.2 Activation au bilan fiscal 23
4.4.2.1 Exemple 1 : distribution dissimulée de bénéfice entre sociétés sœurs 23
4.4.2.1.1 Etat de fait 23
4.4.2.1.2 Position de l'AFC 23
4.4.2.2 Exemple 2 : restructuration : violation du délai de blocage 23
4.4.2.2.1 Etat de fait 23
4.4.2.2.2 Position de l'AFC 23
4.4.2.3 Prise de position 23

Dans cette édition :

4.5 Immigration vers la Suisse : apport en capital ? . . . 88

4.5.1 Transfert de siège 88
4.5.1.1 Position de l'AFC 88
4.5.1.2 Prise de position 88
4.5.1.2.1 Le transfert de siège en droit international privé suisse 89
4.5.1.2.2 Le transfert de siège en matière d'impôt sur le bénéfice 89
4.5.1.2.3 Le transfert de siège sous l'angle du principe de l'apport en capital 92
4.5.2 Quasi-fusion 94

5 Apport effectué par un détenteur de droits de participation 94

5.1 En général 94

5.2 Apport effectué par un proche du détenteur 95

5.2.1 Position de l'AFC 95
5.2.2 Exemple 96
5.2.3 Prise de position 96
5.2.3.1 Analyse sous l'angle de l'art. 20 al. 3 LIFD 96
5.2.3.2 Relation avec l'art. 5 al. 1bis LIA 98
5.2.3.3 Synthèse 98

6 Le remboursement de l'apport 98

6.1 En général 98

* Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Neuchâtel, directeur de l'Executive Master of Advanced Studies in International Taxation (MAS) et co-diteur du centre de droit commercial, fiscal et de l'innovation (CCFI).

6.2 **En cas de distribution dite « asymétrique »** 99
6.2.1 Position du problème et position de l'AFC. 99
6.2.2 Prise de position 99

7 **Principe de l'apport en capital et changement de système** 100

7.1 **En général** 100

7.2 **Transposition** 101
7.2.1 Avant l'entrée en vigueur de l'art. 20 al. 3 LIFD . . 101
7.2.2 Après l'entrée en vigueur de l'art. 20 al. 3 LIFD . . 101
7.2.2.1 Position de l'AFC 101
7.2.2.2 Prise de position 102

7.3 **Liquidation partielle indirecte** 103

8 **Conclusion** 103

Bibliographie 105

Normes 108

Travaux préparatoires et documents 109

Bulletin officiel et interventions parlementaires . 109

Circulaires et notices 109

Manuels 109

4.5 Immigration vers la Suisse : apport en capital ?

Nous examinons maintenant dans quelle mesure l'immigration d'une société étrangère vers la Suisse doit être qualifiée d'apport en capital au sens des art. 20 al. 3 LIFD et 5 al. 1bis LIA. La nouvelle circulaire de l'AFC envisage à cet égard deux hypothèses, celui du transfert de siège en Suisse (sec. 4.5.1) ainsi que la quasi-fusion d'immigration (sec. 4.5.2).

4.5.1 Transfert de siège

4.5.1.1 Position de l'AFC

Selon l'AFC, le transfert du siège (et/ou de l'administration effective) d'une société étrangère en Suisse ne modifie pas la qualification fiscale des réserves de cette société.[186] A l'occasion de cette forme de restructuration, les réserves ouvertes et latentes de la société nouvellement domiciliée en Suisse[187] ne sont donc pas converties en réserves issues d'apport de capital. En matière d'impôt anticipé, il en résulte ainsi, comme par le passé,[188] une nouvelle charge fiscale latente dès lors que ces réserves seront soumises à cet impôt en cas de distribution ultérieure. Sous l'angle de l'impôt sur le revenu, en revanche, le transfert de siège n'affecte pas la position du titulaire de parts domicilié en Suisse. En raison de l'assujettissement mondial à l'impôt,[189] la distribution des réserves de la société immigrante était en effet déjà imposable au titre de rendement de participation avant même son transfert en Suisse.[190]

Cela étant, la position de l'AFC concerne uniquement les cas d'immigration ne conduisant à aucune liquidation, respectivement à une nouvelle fondation, de la société transférée en Suisse. Il s'agit en l'occurrence du transfert de siège visé par les art. 161 et ss LDIP, voire du simple transfert de l'administration effective en Suisse avec maintien du siège statutaire à l'étranger.[191] La situation se présente bien évidemment différemment lorsque la restructuration conduit à la fondation d'une nouvelle société suisse à laquelle des actifs et passifs sont apportés par le titulaire de parts étranger. Il en va p. ex. ainsi lorsque l'établissement stable suisse d'une société étrangère est transformé en filiale (filialisation) à la suite d'un démembrement transfrontalier.[192] Dans cette dernière hypothèse, l'excédent d'actif transféré peut naturellement être affecté aux réserves issues d'apports de capital et/ou être utilisé pour libérer le capital-actions de la nouvelle société suisse.[193] De même, comme nous le verrons, la qualification d'apport en capital peut également être retenue lorsque des droits de participation à une société étrangère sont apportés à une société suisse à l'occasion d'une quasi-fusion d'immigration.

4.5.1.2 Prise de position

Avant d'examiner la position de l'AFC sous l'angle du principe de l'apport en capital, il paraît utile de revenir au préalable sur les caractéristiques fondamentales du transfert de siège en droit international privé suisse (sec. 4.5.1.2.1) et d'analyser également cette forme de restructuration du point de vue de l'impôt sur le bénéfice de la société transférée en Suisse (sec. 4.5.1.2.2).

186 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 6.

187 Rappelons à cet égard qu'une société est assujettie à l'impôt anticipé dès l'instant où celle-ci dispose de son siège statutaire en Suisse ou que celle-ci est effectivement dirigée et exerce une activité dans ce pays (art. 9 al. 1 LIA ; au sujet de cette disposition v. récemment TAF A-2784/2010 [9.9.2010]).

188 Hinny, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht, p. 198 ; Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 632.

189 Art. 6 LIFD.

190 Art. 20 al. 1 lit. c et al. 1bis LIFD.

191 Art. 50 LIFD ; Art. 9 al. 1 LIA. Dans ce dernier cas, la Suisse acquiert en principe la qualité d'Etat de la résidence au sens des CDI (cf. art. 4 al. 3 MC OCDE)

192 Art. 61 lit. d LIFD.

193 Circ. Apport en capital ch. 5.5.

4.5.1.2.1 Le transfert de siège en droit international privé suisse

Les art. 161 et 163 LDIP autorisent, à certaines conditions, une société à changer de lex societatis tout en maintenant son identité.[194] S'agissant du transfert d'une société en Suisse, dont il est question ici, l'art. 161 al. 1 LDIP prévoit tout d'abord que :

> **Art. 161 al. 1 LDIP**: Si le droit étranger qui la régit le permet, une société étrangère peut, sans procéder à une liquidation ni à une nouvelle fondation, se soumettre au droit suisse. Elle doit satisfaire aux conditions fixées par le droit étranger et pouvoir s'adapter à l'une des formes d'organisation du droit suisse.

L'art. 162 LDIP, quant à lui, fixe le moment à partir duquel la société transférée est soumise au droit suisse et coordonne en cela l'application dans le temps du droit d'origine étranger et du droit d'accueil suisse. Selon cette dernière disposition, les sociétés de capitaux, dont l'inscription au registre du commerce est obligatoire, doivent ainsi démontrer que leur « centre d'affaires a été transféré en Suisse ».[195] Par cette exigence, qui constitue une entorse à la théorie de l'incorporation,[196] le législateur a souhaité éviter que la ≠Suisse ne soit choisie en tant seulement qu'Etat de l'incorporation sans pour autant qu'il y ait d'autres liens suffisants avec ce pays.[197] Enfin, la société issue de l'immigration est également tenue de prouver que son capital est couvert conformément au droit suisse, ceci en produisant un rapport émanant d'un réviseur particulièrement qualifié au sens de l'art. 727b CO.[198] Le législateur a ainsi prévu un mécanisme en deux temps. Il sied tout d'abord d'examiner si le droit de l'Etat d'émigration autorise un transfert international sans liquidation. Dans l'affirmative, on vérifiera ensuite si la société étrangère peut être adaptée à l'une des formes d'organisation du droit suisse.[199] En cela, le droit international privé suisse s'inspire de la théorie de l'application cumulative (Vereinigungstheorie) des ordres juridiques concernés par la restructuration. Selon cette théorie, les conditions matérielles fixées par les différents droits régissant les sociétés participant à l'opération de restructuration internationale doivent donc être respectées de façon cumulative.[200]

Cela étant, les art. 161 - 163 LDIP se caractérisent surtout par le fait qu'ils visent le transfert d'une seule et même société sans qu'intervienne par conséquent une liquidation à l'étranger, respectivement une nouvelle fondation en Suisse (eigentliche Sitzverlegung, Uminkorporation).[201] Dans la mesure où la société immigrante ne constitue pas un nouveau sujet de droit, celle-ci n'est pas tenue d'établir un bilan d'ouverture à l'occasion de son inscription au registre du commerce suisse, de sorte que son exercice comptable en cours n'est pas interrompu.[202] Selon la conception défendue ici, comme nous le verrons, cette continuité sociale joue un rôle important dans le cadre de l'analyse fiscale de cette opération.

Ceci posé, nous abordons maintenant l'analyse de cette opération sous l'angle de l'impôt sur le bénéfice.

4.5.1.2.2 Le transfert de siège en matière d'impôt sur le bénéfice

A l'instar de la Suisse,[203] la plupart des Etats membres de l'OCDE frappent d'un impôt de départ les réserves latentes qui migrent vers un autre Etat. En l'occurrence, cette créance fiscale prendra la forme d'un impôt de départ (exit tax) fondé sur une fiction de liquidation (liquidation fiction) de la société restructurée ou de vente (deemed sale) de ses actifs. Partant, en cas d'immigration vers la Suisse, une double imposition est susceptible de se produire si ce pays impose également les réserves latentes créées à l'étranger à l'occasion de leur réalisation effective ultérieure.

Comme nous l'avons déjà relevé ailleurs, le droit conventionnel, interprété selon la conception dominante,[204]

194 Guillaume/Eberhard, Les restructurations internationales de sociétés, p. 280. Depuis l'entrée en vigueur de la LFus, la LDIP règle également la fusion internationale (art. 163a et 163b LDIP), la scission internationale (art. 161 et 163d LDIP) ainsi que le transfert de patrimoine international (art. 163 d LDIP).

195 Art. 162 al. 1 LDIP. Une société qui, en vertu du droit suisse, n'est pas tenue de se faire inscrire au registre du commerce est, quant à elle, régie par le droit suisse dès qu'apparaît clairement sa volonté d'être régie par celui-ci, qu'elle a un lien suffisant avec la Suisse et qu'elle s'est adaptée à l'une des formes d'organisation du droit suisse (art. 162 al. 2 LDIP).

196 Girsberger/Rodriguez, Die Sitzverlegung im europäischen Gesellschaftsrecht – Auswirkungen auf die Schweiz?, p. 580 ; Kaufmann-Kohler/Guillaume, N 3 ad Art. 162 LDIP.

197 Message LDIP ch. 296, p. 433 s ; Guillaume/Eberhard, Les restructurations internationales de sociétés, p. 281.

198 Art. 162 al. 3 LDIP. Cette obligation est instaurée en vue de protéger les créanciers de la nouvelle société (Kaufmann-Kohler/Guillaume, N 4 ad art. 162 LDIP ; Message LFus, p. 4150).

199 MSA III, p. 77 ; Kaufmann-Kohler/Guillaume, N 6 ad art. 161 LDIP.

200 Kaufmann-Kohler/Guillaume, N 10 ad art. 161 et ss LDIP (remarques préliminaires).

201 Girsberger/Rodriguez, Die Sitzverlegung im europäischen Gesellschaftsrecht – Auswirkungen auf die Schweiz?, p. 559 et ss ; Kaufmann-Kohler/Guillaume, N 10 ad art. 161 et ss LDIP ; MSA III, p. 77.

202 Helbling, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 206 ; art. 958 al. 1 CO.

203 Art. 58 al. 1 lit. c LIFD (impôt sur le bénéfice) ; art. 4 al. 2 LIA (impôt anticipé).

204 V. Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux: analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 261 et ss ; Betten, Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, p. 99 ; Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 6. Contra : KnobbeKeuk, Bilanz- und Unterneh-

n'empêche pas cette forme de double imposition. Suivant l'art. 13(5) MC OCDE, l'Etat d'immigration acquiert en effet, par principe, la compétence exclusive d'imposer l'intégralité des réserves latentes de la société immigrante lors de leur aliénation ultérieure. Peu importe à cet égard que tout ou partie de ces réserves représentent en fait un accroissement de valeur créé durant l'assujettissement des actifs concernés à la souveraineté fiscale de l'Etat d'émigration.[205] De plus, le droit de l'Etat de départ d'imposer cette matière est lui aussi bien fondé puisque, au moment de l'émigration, l'entreprise avait la qualité de résident de cet Etat.[206] Autrement dit, il en résulte une double imposition consécutive à un conflit résidence-résidence successif que seule une modification des règles de répartition conventionnelles permettrait d'éviter.[207]Comme le relève un commentateur : « There is no principle in international tax law whereby the right to tax a certain gain (...) is to be shared by the countries in which the taxpayer was resident during the period the gain was accrued ».[208]

Le droit fiscal suisse de l'entreprise, quant à lui, ne contient aucune norme régissant la valeur fiscalement déterminante d'actifs nouvellement assujettis à la souveraineté fiscale suisse à la suite, p. ex., d'un transfert de siège. Contrairement à certaines législations étrangères, la LIFD ne prévoit pas que cette valeur soit réputée correspondre à la valeur vénale des actifs au début de l'assujettissement.[209] Selon nous, une telle interprétation ne peut en particulier être déduite de l'art. 54 al. 1 LIFD qui dispose uniquement que :

> **Art. 54 al. 1 LIFD :** L'assujettissement débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son administration effective en Suisse (...).[210]

Le droit comptable, dont ce n'est d'ailleurs pas la mission,[211] n'offre pas nécessairement de solution à cette question. Certes, une réévaluation d'actifs opérée avant le transfert de siège en Suisse ne sera pas imposable dans ce pays.[212] Cela dit, encore faut-il que le droit comptable étranger autorise cette réévaluation. Or, la réévaluation des actifs au delà de leur coût d'acquisition sera fréquemment proscrite. Il en va de même, bien évidemment, de l'activation d'un goodwill originaire.[213]

Cela étant, la majorité de la doctrine considère que les réserves latentes créées à l'étranger qui, lors d'une restructuration, migrent en Suisse ne peuvent être imposées par ce pays. Par conséquent, les actifs transférés doivent pouvoir être comptabilisés à leur valeur vénale dans le

menssteuerrecht, p. 925 ; v. également nos remarques in : Danon/Salomé, De la double imposition internationale, p. 381, concernant la possibilité de qualifier néanmoins un tel état de fait comme un conflit source-résidence entraînant l'application des art. 23 A ou B MC OCDE.

205 Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 261 et ss ; Danon, N 98 ad art. 57 - 58 LIFD.

206 On peut certes soutenir que la perception d'un impôt de départ ne constitue pas une « aliénation » au sens de l'art. 13(5) MC OCDE. Cela étant, un tel raisonnement ne change rien à l'analyse puisque la compétence exclusive de l'Etat d'émigration pourrait alors être fondée sur l'art. 7(1) MC OCDE qui confère également une compétence exclusive à l'Etat d'émigration.

207 Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 257 et 294 ss ; Danon, N 98 ad art. 57 - 58 LIFD. Comme nous l'avons suggéré, l'art. 13(5) MC OCDE pourrait ainsi être modifié comme suit: « Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 sont imposables dans l'État contractant dont le cédant est résident. Toutefois, la part de ces gains correspondant à l'accroissement de valeur constaté durant l'assujettissement à l'impôt de ces biens dans l'autre État contractant, est aussi imposable dans cet État. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application du présent paragraphe » (Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 296).

208 Betten, Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, p. 99.

209 Danon, Le décalage temporel de l'imposition dans le cadre des conventions de double imposition, p. 72 et 73 ; Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 277.

210 Danon, Le décalage temporel de l'imposition dans le cadre des conventions de double imposition, p. 72 ; Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 277. Du même avis Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 224. Contra Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 631.

211 En ce sens Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 13.

212 Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 208.

213 Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 207. Une réévaluation opérée après le transfert de siège doit quant à elle être conforme aux prescriptions du droit comptable suisse (art. 958 et ss et 662 et ss CO). Une réévaluation à concurrence du coût historique sera certes possible. Cela dit, le gain comptable en résultant devra alors impérativement être comptabilisé dans le compte de résultats avec indication dans l'annexe de la dissolution des réserves latentes (Danon, N 76 ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées). L'opinion selon laquelle la dissolution des réserves latentes doit dans ce cas pouvoir être directement créditée aux réserves ouvertes (v. Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 631) ne peut selon nous être suivie. Cette vision des choses, qui assimile à tort le transfert de siège à un apport du titulaire de parts (en ce sens Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 210), nous paraît contraire au droit commercial. L'art 58 al. 1 lit b LIFD, 3e tiret le rappelle d'ailleurs expressément (cf. Danon, N 68 ad art. 57 - 58 et les références citées).

bilan fiscal de la société suisse (step-up in basis). Si la doctrine admet que cette solution permet d'éviter une double imposition des réserves latentes, elle estime également que ce principe doit s'appliquer en l'absence d'imposition effective dans l'Etat d'émigration.[214]

Dans une contribution récente, Weidmann justifie cette exonération en assimilant fiscalement le transfert de siège à un apport exonéré au sens de l'art. 60 lit. a LIFD.[215] A notre sens, cette vision des choses peut toutefois être difficilement suivie.[216] Tout d'abord, cette interprétation ne trouve aucun appui dans l'état de fait de droit privé dont il est question ici. Comme nous l'avons vu, un transfert de siège au sens de l'art. 161 LDIP ne conduit à aucune liquidation, respectivement à une nouvelle fondation, de la société transférée. En droit privé, cette opération ne peut donc être analysée comme un apport émanant des actionnaires de la société immigrante.[217] Cela dit, l'analyse de droit privé ne permet pas encore de réfuter la thèse présentée par Weidmann dès lors que l'existence d'un apport au sens de l'art. 60 lit. a LIFD doit être appréciée selon la réalité économique. En l'espèce, il s'agit donc plutôt d'examiner si le transfert de siège peut être économiquement comparé à un apport. Sous cet angle, il faut certes convenir avec Weidmann que la question discutée ici est conceptuellement identique à celle de l'exonération des apports dissimulés dans le chef de la société bénéficiaire.[218] En effet, dans ces deux hypothèses, il s'agit d'exclure du bénéfice imposable des réserves latentes qui n'ont pas été réalisées durant l'assujettissement de la société contribuable. Cela dit, l'art. 60 lit. a LIFD, même interprété selon la réalité économique, permet uniquement d'exonérer les réserves latentes qui proviennent historiquement du titulaire de parts (rattachement subjectif à un autre sujet fiscal).[219] Or, la question que nous débattons ici est au contraire celle de savoir si l'exonération des réserves latentes importées peut être fondée sur leur rattachement objectif originel à une autre souveraineté fiscale.[220]

A notre avis, l'exonération des réserves latentes importées à l'occasion d'un transfert de siège en Suisse résulte plutôt d'une interprétation systématique et constitutionnelle de l'art. 58 al. 1 lit. a LIFD. Force est en effet de constater que le principe de déterminance ancré à cette disposition est défini de manière relativement abstraite[221] et doit donc notamment être concrétisé de manière conforme à ces deux méthodes d'interprétation. Selon nous, la relation existant entre le principe de déterminance et la règle correctrice de l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD in fine permet d'affirmer que l'objet de l'impôt sur le bénéfice n'englobe pas les réserves latentes importées en Suisse. Cette disposition prévoit en effet que :

> **Art. 58 al. 1 lit. c LIFD (in fine)** : Le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation.

Fondamentalement, cette fiction de liquidation, qui constitue un véritable impôt de départ a pour vocation d'assurer l'imposition des réserves latentes en cas de fin ou de modification de l'assujettissement à la souveraineté fiscale suisse.[222] Cette opération entraîne donc l'imposition des réserves latentes (non imposées) avec le bénéfice net du dernier exercice.[223] Les comptes doivent

214 Danon, N 99 ad art. 57 - 58 LIFD ; Saupper/Weidmann, N 409 ad art. 3 LFus ; Riedweg/Grünblatt, N 181 ad art. 29 FusG ; Hinny, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht, p. 180 et 186 ; Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 631 ; Behnisch, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend, p. 298 ; Oechslin-Saupper, Cross border reorganization of corporations, p. 239 et 259 ; Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 232.

215 Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 12 et ss.

216 Du même avis Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 224.

217 Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 215.

218 V. ci-dessus.

219 Certes, comme le relève Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 14, la constitution d'une nouvelle société en Suisse par apport en nature permet, suivant les cas, d'aboutir à un résultat économiquement identique à un transfert de siège proprement dit. Cela dit, le contenu économique de l'art. 60 lit. a LIFD ne permet pas de traiter ces deux états de faits de droit civil de manière identique. Ce contenu, centré exclusivement sur la notion d'apport, commande en effet uniquement de traiter de la même manière l'ensemble des versements provenant du titulaire de parts, qu'ils soient ouverts ou dissimulés.

220 Danon, N 40 ad art. 60 LIFD. Du même avis Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 224.

221 En ce sens Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 71.

222 Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 257, 265 ; Behnisch, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend, p. 283 ; Widrig, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 136 ; Athanas/Brülisauer, Güter- und Dienstleistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach DBG, p. 96 ; v. aussi pour les personnes physiques, art. 18. al. 2 LIFD.

223 Art. 80 al. 2 LIFD. S'agissant de la détermination de l'assiette de l'impôt, la question se pose de savoir si le législateur consacre ici une fiction de liquidation ou d'aliénation. A raison, la majorité de la doctrine est d'avis que le texte clair de l'art. 58 al. 1 lit. c (« est assimilé à une liquidation ») permet uniquement de retenir une fiction de liquidation. En conséquence, les actifs doivent être estimés à leur valeur de

donc être clos ainsi qu'un bilan et un compte de résultats établis.[224] Conceptuellement, l'art. 58 al. 1 lit. c in fine LIFD vise ainsi à assurer le maintien de la corrélation existant entre la création de réserves latentes et la possibilité d'imposer ces mêmes réserves ultérieurement. En effet, cette corrélation ne peut plus être assurée lorsqu'une opération de restructuration entraîne la rupture du lien unissant ces réserves latentes à la souveraineté fiscale suisse. Ce faisant, le législateur exprime l'idée selon laquelle le droit d'imposer l'accroissement de valeur survenu durant l'assujettissement en Suisse doit, en définitive, revenir à ce pays. A notre avis, par souci de cohérence, il convient donc de réserver un traitement symétrique aux réserves latentes immigrant en Suisse. Autrement dit, leur imposition doit revenir à l'Etat d'émigration indépendamment de toute réalisation effective ultérieure en Suisse.[225]

L'interprétation constitutionnelle confirme également cette analyse. En effet, l'impôt sur le bénéfice cherche à appréhender le résultat réellement obtenu par l'entreprise durant son existence. Or, la capacité contributive d'une entreprise ne prend par définition naissance que dès l'instant où celle-ci est assujettie à la souveraineté fiscale suisse. En conséquence, le Totalgewinn[226] ne peut concerner une plus-value afférente à une période antérieure à l'assujettissement en Suisse.[227] Si l'on préfère, l'impôt sur le bénéfice ne frappe que l'accroissement de fortune réalisé durant l'activité en Suisse.

Relevons enfin que cette manière de voir est également en harmonie avec l'évolution récente du droit fiscal communautaire. En effet, selon la doctrine dominante, si un Etat européen adopte un système visant à assurer l'imposition de l'accroissement de valeur (réserve latente) réalisé durant l'assujettissement à sa souveraineté fiscale, le principe fiscal de cohérence dégagé par la CJCE commande alors qu'en situation d'immigration ce même Etat ne soumette pas à l'impôt les réserves latentes accumulées dans un autre Etat, p. ex. en autorisant le nouvel assujetti à comptabiliser ses actifs à la valeur vénale.[228] Comme l'a dit p. ex. l'avocat général Kokott dans le cadre de l'affaire van Dijk concernant l'impôt de départ néerlandais: «La cohérence du système fiscal néerlandais résulte également du fait que, pour les redevables s'établissant sur le territoire national, la plus-value réalisée sur une participation substantielle est imposée sur le fondement de la valeur de la participation à la date d'entrée sur le territoire (step-up). Cette méthode est conforme au principe de territorialité, puisqu'elle ne tient compte que de la plus-value obtenue pendant la durée du séjour sur le territoire national».[229] Certes, la jurisprudence de la CJCE n'est ici pas d'application directe en droit fiscal suisse. Sur ce point, il nous paraît toutefois que le principe de cohérence fiscale offre un éclairage utile venant confirmer la position défendue

En conséquence, l'interprétation systématique (relation avec l'art. 58 al. 1 lit. c in fine LIFD) et constitutionnelle (art. 127 al. 2 Cst.) de l'art. 58 al. 1 lit. a LIFD permet selon nous d'affirmer que l'objet de l'impôt sur le bénéfice n'englobe pas les réserves latentes « importées » en Suisse. Dans la mesure où il conduit à l'imposition de ces réserves latentes le renvoi au droit comptable n'est donc pas déterminant.

4.5.1.2.3 Le transfert de siège sous l'angle du principe de l'apport en capital

Une analyse comparable à celle présentée ci-dessus en matière d'impôt sur le bénéfice est-elle également applicable sous l'angle de l'impôt sur le revenu (respectivement de l'impôt anticipé) et du principe de l'apport en capital ? Critiquant la position défendue par l'AFC, la

liquidation, de sorte que la prise en compte du goodwill n'est pas possible (Behnisch, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend, p. 283 ; Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 622 ; Brülisauer/Poltera, N 263 ad art. 58 DBG ; Danon, N 94 ad art. 58 LIFD ; Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 257, 265 note 38 ; Glauser, Goodwill et acquisitions d'entreprises : une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, p. 421, 432. Pratiquement, il est de toute manière très difficile de fixer sur une valeur qui reflète les bénéfices futurs que la société transférée réalisera dans l'Etat d'immigration (en ce sens également Glauser, Goodwill et acquisitions d'entreprises : une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, p. 421, 432).

224 Art. 79 al. 3 LIFD.

225 Du même avis, Helbing, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 232.

226 Sur cette notion v. Danon, N 58 ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées. V. aussi récemment ATF 2C_33/2009 (27.11.2009).

227 Dans un arrêt récent relatif à une privatisation, le Tribunal fédéral relève également que le « Totalgewinn » ne peut concerner une période antérieure à l'assujettissement ordinaire à l'impôt, ATF 2C_392/2009 consid. 5.5 (23.8.2010) : « (…) setzt die Anwendung des Leistungsfähigkeits- und des Totalgewinnprinzips erst mit dem Eintritt der Beschwerdeführerin in die Steuerpflicht ein. Betriebswirtschaftliche Ereignisse, welche den ehemaligen Regiebetrieb betreffen, müssen ausser Acht gelassen werden. Sie beziehen sich auf die Zeit vor der Steuerpflicht und können hier nicht berücksichtigt werden ». Cela étant, selon notre Haute Cour, il en découle que la dissolution de provisions constituées alors que la société était exonérée est imposable. A notre avis, l'analyse du Tribunal fédéral est ici contradictoire. En effet, si le « Totalgewinn » ne peut concerner des faits antérieurs à l'assujettissement, il convient alors de considérer que la dissolution de provisions constituées avant celui-ci doit demeurer sans influence sur le bénéfice imposable.

228 V. notamment Terra/Wattel, European Tax Law, p. 115.

229 CJCE aff. C-470/04, conclusions, point 107.

majorité des commentateurs soutient cette position et considère que l'immigration d'une société suivant les art. 161 et ss LDIP doit être fiscalement qualifiée d'apport en capital. A l'appui de cette opinion, on fait valoir que l'opération inverse, à savoir le transfert du siège et/ou de l'administration effective à l'étranger, est, du point de vue fiscal, assimilé à une liquidation. En conséquence, la qualification d'apport en capital en situation d'immigration s'impose par souci de cohérence.[230] Selon cette vision des choses, l'ensemble des réserves préexistantes de la société immigrant en Suisse, c'est-à-dire également les réserves issues de bénéfices reportés et les réserves latentes, devrait donc être qualifié d'apport en capital.[231]Suivant cette position, la distribution ultérieure de l'ensemble de ces réserves à un résident étranger ne serait donc pas soumise à l'impôt anticipé en vertu de l'art. 5 al. 1bis LIA.

A notre avis, cette position ne peut en tout état de cause être retenue en ce qui concerne l'art. 20 al. 3 LIFD. S'agissant de l'impôt sur le revenu, l'exigence de cohérence entre émigration et immigration commande au contraire de considérer que le transfert de siège en Suisse ne modifie pas la situation du titulaire de parts assujetti dans ce pays de manière illimitée. Rappelons en effet qu'en présence d'une émigration à l'étranger, le droit fiscal suisse ne retient une fiction de liquidation qu'en matière d'impôt sur le bénéfice (art. 58 al. 1 lit. c in fine LIFD) et d'impôt anticipé (art. 4 al. 2 LIA). En revanche, faute de base légale, cette opération ne conduit pas à la réalisation d'un rendement de participation au sens de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD.[232] Partant, sous l'angle de l'impôt sur le revenu, il sied d'admettre, comme le fait à juste titre l'AFC, que l'immigration n'affecte pas la qualification des réserves de la société transférée en Suisse.[233] Toute autre conclusion serait au surplus incompatible avec le principe d'équité horizontale et d'universalité sur lequel repose le principe de l'assujettissement mondial en matière fiscale.[234] En effet, la qualification d'apport en capital, si elle devait être admise en matière d'impôt sur le revenu, conduirait à une imposition différenciée des rendements de participation selon que ceux-ci proviennent de la société avant (source étrangère, imposition) ou après le transfert de siège (source suisse, exonération des bénéfices reportés et réserves latentes existant au moment de l'immigration).

En matière d'impôt anticipé, en revanche, l'analyse est plus délicate. L'art. 4 al. 2 LIA, il est vrai, dispose que :

> **Art. 4 al. 2 LIA**: Le transfert du siège d'une société anonyme (...) est assimilé à une liquidation du point de vue fiscal ;[235]

Le bénéficiaire à qui l'impôt anticipé doit être transféré[236] est dans ce cas le porteur de parts de la société dont le siège est transféré.[237] Fondamentalement, l'art. 4 al. 2 LIA vise à empêcher que le recours au transfert de siège (en lieu et place d'une liquidation) ne soit utilisé en vue de soustraire à l'impôt anticipé les réserves de la société transférée.[238] En conséquence, si le transfert de siège est neutre au plan de l'impôt sur le revenu, cette même opération constitue un cas de réalisation systématique sous l'angle de l'impôt anticipé. Weidmann en déduit que cette asymétrie doit également être observée en sens inverse, c'est-à-dire à l'occasion d'une immigration. En conséquence, il conviendrait d'interpréter le nouvel art. 5 al. 1bis à la lumière de l'art. 4 al. 2 LIA et d'assimiler fictivement le transfert de siège en Suisse à un apport en capital.[239] Selon cette vision des choses, la distribution des réserves préexistantes de la société transférée en Suisse serait donc exonérée de l'impôt anticipé

230 Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 20 (uniquement sous l'angle de l'impôt anticipé, art. 5 al. 1bis LIA) ; Denner/Pratter, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, p. 790 s ; Hausmann/Bernegger, Konzernsteuerplanung im Lichte des Kapitaleinlageprinzips, p. 372 ; ; Arnold, Unternehmenssteuerreform II – Publikation des Kreisschreibens Nr. 29 zum Kapitaleinlageprinzip, p. 116 ;Brauchli Rohrer/Athanassoglou, Kapitaleinlageprinzip – Es besteht Handlungsbedarf. Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens, p. 877.

231 Denner/Pratter, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, p. 790 - 791 ; Brauchli Rohrer/Athanassoglou, Kapitaleinlageprinzip – Es besteht Handlungsbedarf. Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens, p. 875 ; Arnold, Unternehmenssteuerreform II – Publikation des Kreisschreibens Nr. 29 zum Kapitaleinlageprinzip, p. 116.

232 Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 623 ; Danon, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 265 ; Circ. Restructurations ch. 4.1.2.3.9.

233 En ce sens également Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 20.

234 Locher, N 3 ad art. 6 DBG ; Rivier, Droit fiscal suisse, p. 310.

235 V. aussi art. 22 al. 5 OIA.

236 Art. 14 LIA.

237 A cet égard, la société peut, à certaines conditions, s'acquitter de son obligation fiscale par la simple déclaration de la prestation imposable (art 11 et 20 LIA ; art. 24 OIA). Il en va ainsi lorsque le titulaire de parts est domicilié en Suisse (art. 24 al. 2 OIA).

238 Message projet IA, p. 958.

239 Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 20. V. aussi ; Denner/Pratter, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, p. 790 s ; Hausmann/Bernegger, Konzernsteuerplanung im Lichte des Kapitaleinlageprinzips, p. 372 ; Brauchli Rohrer/Athanassoglou, Kapitaleinlageprinzip – Es besteht Handlungsbedarf. Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens, p. 877 ; Arnold, Unternehmenssteuerreform II – Publikation des Kreisschreibens Nr. 29 zum Kapitaleinlageprinzip, p. 116.

mais néanmoins soumise à l'impôt sur le revenu dans le chef du titulaire de parts domicilié en Suisse.[240]

Pour notre part, nous ne partageons pas ce point de vue, ceci pour plusieurs raisons. Tout d'abord, la notion d'apport, même interprétée selon la réalité économique, permet uniquement d'exonérer les accroissements de valeur qui proviennent du titulaire de parts et qui sont étrangers à l'activité de la société. Or, selon la conception défendue ici, cette interprétation s'impose non seulement dans le cadre de l'art. 20 al. 3 LIFD mais également aux fins de l'application de l'art. 5 al. 1bis LIA. En raison de la fonction de l'impôt anticipé, il sied en effet, comme nous l'avons vu, de considérer que le contenu de l'art. 5 al. 1bis LIA est subordonné à celui de l'art. 20 al. 3 LIFD. Au surplus, une interprétation divergente de l'art. 5 al. 1bis LIA paraît difficilement conciliable avec le fait que le texte de ces deux dispositions est identique. Certes, en matière d'impôt sur le bénéfice les situations d'émigration et d'immigration doivent être traitées de manière cohérente. Cela dit, comme nous l'avons vu, cette exigence de cohérence ne permet pas encore d'assimiler fiscalement le transfert de siège à un apport au sens de l'art. 60 lit. a LIFD. Sous l'angle de l'impôt sur le bénéfice, le principe de cohérence exige plutôt que la question du rattachement objectif des réserves latentes à une souveraineté fiscale soit examinée de manière symétrique. Or, cette analyse, centrée sur la situation de la société transférée en Suisse, ne peut selon nous être transposée en matière d'impôt anticipé. Cet impôt, nous l'avons rappelé, ne constitue en effet qu'un instrument de technique fiscale visant en définitive à assurer l'imposition du titulaire de parts, que celui-ci soit domicilié en Suisse (fonction de garantie) ou à l'étranger (fonction fiscale). A notre sens, c'est donc par rapport à la position de cette personne que la question discutée ici doit être examinée. Or, si l'on considère que l'art. 20 al. 3 LIFD ne permet pas d'exonérer la distribution des réserves immigrantes dans le chef du titulaire de parts assujetti en Suisse, il paraît difficile d'admettre que ces mêmes réserves soient exonérées suivant l'art. 5 al. 1bis LIA. En effet, cette vision des choses conduirait à une imposition différenciée du titulaire de parts suivant que celui-ci est domicilié en Suisse (imposition) ou à l'étranger (exonération). Or, dans la mesure où, dans les relations internationales, l'impôt anticipé (fonction fiscale) à vocation à se substituer à l'impôt ordinaire sur le revenu, aucun motif valable ne permettrait selon nous de justifier cette différence de traitement. Certes, comme le relève le message du Conseil fédéral, l'introduction du principe de l'apport en capital a également pour but de supprimer la charge fiscale que représentait jusqu'ici l'impôt anticipé pour l'investisseur étranger souscrivant au capital-actions d'une société suisse sous la forme d'une émission au-dessus du pair.[241] Cela dit, le principe de l'exonération de l'ensemble des réserves préexistantes d'une société immigrant en Suisse ne trouve en revanche aucun appui dans les travaux préparatoires.

Au vu de ce qui précède, il nous paraît par conséquent que la position défendue par l'AFC doit être approuvée.

4.5.2 Quasi-fusion

La situation se présente en revanche différemment en présence d'une quasi-fusion d'immigration. Dans le cadre de cette opération, fréquente en pratique, les droits de participation d'une société étrangère sont apportés à une société suisse. En conséquence, l'AFC est d'avis que la part de l'apport ouvert excédant le capital-actions constitue, pour la société suisse, des réserves issues d'apport en capital.[242] Il n'y a rien à redire à cette analyse qui doit naturellement être approuvée.

5 Apport effectué par un détenteur de droits de participation

5.1 En général

L'art. 20 al. 3 LIFD fait référence aux apports effectués par « les détenteurs des droits de participation » (« Inhabern der Beteiligungsrechte »). Cette formulation est légèrement différente mais similaire à celle utilisée par l'art. 60 lit. a LIFD qui vise les membres (« Mitglieder ») de sociétés de capitaux.

A notre avis ces deux notions doivent être interprétées de manière identique. Cette interprétation convergente s'accorde également avec le message du Conseil fédéral qui, comme nous l'avons vu, précise qu'un apport en capital peut être admis dans tous les cas où l'art. 60 lit. a LIFD trouve application.[243]

La notion de détenteur de droits de participation, respectivement de membre, vise ainsi en premier lieu les actionnaires de sociétés anonymes,[244] les associés de sociétés à responsabilité limitée[245] ainsi que les membres de sociétés coopératives.[246] Peu importe d'ailleurs l'importance de la participation (majoritaire ou minoritaire) de

240 Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 20.

241 Message RIE II, p. 4537.
242 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 6.
243 Message RIE II, p. 4538.
244 Art. 620 et ss CO
245 Art. 772 et ss CO
246 Art. 830 et ss CO

ces personnes au capital de la société bénéficiaire de l'apport.[247] Au surplus, les art. 20 al. 3 et 60 lit. a LIFD englobent également les détenteurs de bons de participation[248] et de bons de jouissance sans valeur nominale.[249]

5.2 Apport effectué par un proche du détenteur

Cela étant, la question la plus débattue, que nous examinons maintenant, est celle de savoir si l'art. 20 al. 3 LIFD englobe également les prestations des proches du détenteur de droits de participation. Au sein d'un groupe de sociétés, cette question se pose p. ex. lorsque le versement est consenti par une société sœur ou encore une société grand-mère de la société bénéficiaire.

Comme nous allons le voir, la position de l'AFC (secs. 5.2.1 et 5.2.2), critiquée majoritairement par la doctrine, est ici également très formaliste. Nous aurons ainsi l'ambition de démontrer que la position de l'administration, en ce qu'elle n'est pas cohérente et revêt même un caractère arbitraire, ne peut être suivie (sec. 5.2.3).

5.2.1 Position de l'AFC

Dans le cadre de sa nouvelle circulaire, l'AFC rappelle que : « En cas d'attribution d'un avantage entre des sociétés sœurs, les personnes qui détiennent des participations reçoivent, d'un point de vue économique, un avantage appréciable en argent de la part de la société qui le fournit, avantage qu'elles apportent à la société bénéficiaire ».[250] L'AFC confirme ainsi la pratique selon laquelle la théorie du triangle (Dreiecksтheorie) est généralement applicable dans le cadre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.[251]

D'inspiration allemande,[252] la théorie du triangle s'affranchit des rapports de droit civil pour se concentrer, sous l'angle de l'analyse économique de l'état de fait exigée par l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD, sur la causa societatis sur laquelle repose la prestation octroyée. La théorie du triangle postule ainsi que tout versement émanant d'un proche « passe » préalablement par le titulaire de parts dans la mesure où la prestation repose sur les droits de participation unissant cette dernière personne à la société bénéficiaire. Selon cette vision des choses, la prestation consentie est donc tout d'abord fiscalement attribuée au titulaire de parts au titre de rendement de participation. L'enrichissement de la société bénéficiaire s'analyse ensuite comme un apport émanant de cette personne de sorte que l'art. 60 lit. a LIFD trouve application.[253] Comme le dit le Tribunal fédéral : « (…) pour la société sœur finalement gratifiée, la prestation constitue une forme de financement (souvent occulte)».[254] Rappelons toutefois que lorsque les droits de participation font partie de la fortune commerciale, l'AFC,[255] suivant la position défendue par la majorité de la doctrine[256] à la

247 En ce sens en ce qui concerne l'art. 60 lit. a LIFD : Brülisauer/Helbing, N 16 ad art. 60 DBG ; Locher, N 6 ad art. 60 ; Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 244 ss ; Danon, N 6 ad art. 60 LIFD.

248 Art. 656a CO

249 Art. 657 CO. Brülisauer/Helbing, N 73 ad art. 60 DBG ; Locher, N 4 ad art. 60 DBG ; Danon, N 5 ad art. 60 LIFD. Du même avis, en ce qui concerne le principe de l'apport de capital : Oesterhelt, Emissionsabgabe auf Zuschüssen von Gesellschaftern, p. 885.

250 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 2.2.1.

251 S'agissant des personnes physiques, il est vrai que la jurisprudence du Tribunal fédéral ne fut sur ce point pas toujours cohérente. Un raisonnement fondé sur la théorie du triangle fut ainsi écarté dans le fameux arrêt « Appenzell » (Archives 63 (1994/95), p. 145 = RDAF 1995, p. 38). C'est aussi la théorie du bénéficiaire direct que retint le Tribunal fédéral dans un arrêt subséquent non publié (arrêt 2A.288/1998 [31.3.1999]). Entre ces deux affaires, le Tribunal fédéral appliqua toutefois la théorie du triangle dans une espèce concernant une prestation de sponsoring sportif qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice(Archives 66 (1997/98), p. 458 = RDAF 1997 II, p. 161). Le même raisonnement fut également suivi dans un arrêt non publié rendu le 22.5.2000 (2A.160/1999). Cela dit, bien que le principe de l'attribution directe consacré par l'arrêt Appenzell n'ait à ce jour pas été formellement remis en cause mais simplement jugé « discutable » (« fraglich, ob daran unverändert festzuhalten ist », RF 2005, p. 30, consid. 5.3), les arrêts récents rendus par le Tribunal fédéral permettent toutefois de penser que cette instance entend désormais privilégier systématiquement la théorie du triangle (RF 2002, p. 558 ; RF 2005, p. 24 ; arrêt 2A.583/2004 [21.4.2005] ; arrêt 2A.73/2005 [2.8.2005]). S'agissant de la théorie du triangle dans les relations intercantonales, v. aussi récemment ATF 2C_514/2008 (8.9. 2009). La doctrine dominante, tout comme l'AFC, se prononce nettement en faveur de l'application généralisée de la théorie du triangle dans le cadre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ; v. Danon, N 176 et ss ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées.

252 V. notamment Prym, Die verdeckte Gewinnausschüttung nach deutschem und schweizerischem Steuerrecht, p. 188 ss; Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, p. 81 et ss.

253 Danon, N 175 ad art. 57 - 58 LIFD et N 7 ad art. 60 LIFD ; Locher, N 5 ad art. 60 DBG ; Agner/Jung/Steinmann/Digeronimo, N 24 ad Art. 70 LIFD; Brülisauer/Poltera, N 208 ad art. 58 DBG ; Brülisauer/Helbing, N 50 ad art. 60 ; Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, p. 136 ; Oberson, Aspects fiscaux de l'assainissement des sociétés de capitaux, p. 191 ; Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 318.

254 ATF 119 Ib 116, 119 consid. 2.

255 V. notamment Circ. Restructurations ch. 4.5.2.16.

256 V. notamment Danon, N 180 ad art. 57 - 58 LIFD ; Brülisauer/Poltera, N 194 ad art. 58 DBG ; Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, p. 314 ; Bartholet, Transferpreisberichtigung und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen, p. 323 ; Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 320 ; Oberson/Peter/Kuster, Steuerliche Aspekte bei Sanierungsleistungen von Schwes-

suite de Reich,[257] applique la théorie du triangle sous une forme modifiée. Comme l'a montré Reich, l'application de la théorie du triangle doit demeurer cohérente avec le principe de déterminance. L'attribution effective d'un rendement de participation à l'actionnaire ne saurait donc être retenue lorsque celui-ci, soumis au principe de la valeur comptable (p. ex. une société de capitaux), n'enregistre aucune écriture à la suite d'une prestation consentie causa societatis par un proche. Il n'en va autrement que lorsque la prestation conduit l'actionnaire à amortir sa participation à la société appauvrie. Cet amortissement est alors compensé par une réévaluation correspondante de la participation à la société enrichie.[258] Cela dit, cette modification de la théorie du triangle n'affecte en rien la qualification d'apport au niveau de la filiale bénéficiaire. Bien au contraire, la qualification d'apport au sens de l'art. 60 lit. a LIFD est alors la seule raison d'être de l'application de la théorie du triangle.[259]

Cela étant, l'AFC est d'avis que la théorie du triangle n'est pas applicable dans le cadre du principe de l'apport en capital. L'administration estime en effet que : « L'attribution d'avantages entre sociétés sœurs ne constitue cependant pas des apports aux réserves issues d'apports de capital car les apports ne sont pas fournis directement par le détenteur des droits de participation ».[260] Autrement dit, l'analyse économique fondée sur la théorie du triangle est ici écartée au profit d'une appréciation civile de l'état de fait : dans la mesure où le versement n'émane pas juridiquement du titulaire de parts mais d'un proche, l'art. 20 al. 3 LIFD ne peut, selon l'administration, trouver application. A cela s'ajoute enfin que l'AFC considère que l'exigence de comptabilisation au bilan commercial n'est ici pas satisfaite dès lors que la prestation octroyée est qualifiée d'apport dissimulé au niveau de la société bénéficiaire.[261]

tergesellschaften. Eine systemwidrige Anwendung der Dreieckstheorie, p. 219, 234.

257 Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, p. 637 s.

258 V. notamment Circ. Restructurations ch. 4.5.2.16. Le Tribunal fédéral, bien que n'ayant pas véritablement tranché cette question, semble au contraire privilégier une stricte application de la théorie du triangle. Les juges de Mon Repos ont effet considéré qu'une prestation entre sociétés apparentées représente pour l'actionnaire commun une « recette imposable, sous réserve de la réduction pour participations » (ATF 119 Ib 116, p. 119 consid. 2).

259 En ce sens Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 317 ; Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, p. 636.

260 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 2.2.1.

261 V. ci-dessus.

5.2.2 Exemple

L'asymétrie introduite ici par l'administration peut ainsi être illustrée en reprenant l'exemple suivant que nous avons déjà évoqué en relation avec les apports dissimulés.

Monsieur X., résident suisse assujetti à l'impôt de manière illimitée, est l'actionnaire unique des sociétés A.-SA et B.-SA, toutes deux également sises en Suisse. A.-SA cède à B.-SA un actif à un prix inférieur à sa valeur vénale.

S'agissant tout d'abord de l'impôt sur le bénéfice, la différence entre les valeurs comptable et vénale de l'actif cédé sera rajoutée au bénéfice imposable de A.-SA au titre de distribution dissimulée de bénéfice.[262] Suivant la théorie du triangle, cette distribution sera attribuée et imposée auprès de Monsieur X. au titre de rendement de participation, le cas échéant avec octroi de l'imposition partielle.[263] Symétriquement, Monsieur X. sera réputé consentir un apport dissimulé à B.-SA correspondant au réserves latentes transférées à celle-ci. Selon l'administration, l'art. 60 lit. a LIFD trouve donc ici application de sorte que les réserves latentes transférées seront exclues du bénéfice imposable de B.-SA. Dans le bilan fiscal de B.-SA, l'actif transféré sera par conséquent réévalué à sa valeur vénale, la réévaluation étant contrebalancée par une réserve latente imposée.

Cela étant, selon la conception de l'AFC, les réserves latentes transférées à B.-SA ne constituent pas un apport en capital au sens de l'art. 20 al. 3 LIFD dans la mesure où la prestation n'émane en l'espèce pas « directement » du titulaire de parts mais d'un proche de celui-ci (A.-SA). Peu importe à cet égard que la qualification d'apport soit retenue en matière d'impôt sur le bénéfice et sous l'angle de l'art. 60 lit. a LIFD.

En conséquence, lors de la liquidation de B.-SA, p. ex., ces réserves latentes seront à nouveau susceptibles d'être imposées dans le chef de Monsieur X. au titre de rendement de participation.

5.2.3 Prise de position

5.2.3.1 Analyse sous l'angle de l'art. 20 al. 3 LIFD

La doctrine, dans sa très grande majorité,[264] critique le point de vue de l'administration. Elle souligne en parti-

262 Art. 58 al. 1 lit. c LIFD.

263 Art. 20 al. 1bis LIFD.

264 Untersander, Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II, p. 36 ; Uebelhart/Morf, Unternehmenssteuerreform II – erste kritische Übersicht, p. 711 ; Baumann, Unter-

culier que cette vision des choses est incohérente si, comme le considère l'AFC aujourd'hui, l'on retient que la théorie du triangle est généralement applicable en matière d'impôt sur le revenu. Comme le relève Untersander : « Wenn ein Steuersystem einen Vorgang in eine Ausschüttung mit anschliessender Einlage ‚umdeutet', hat es dies konsequent zu tun. Die verdeckte Einlage hat auch für Zwecke des Kapitaleinlageprinzips als Einlage zu gelten. Alles anders wäre inkohärent ».[265]

Force est tout d'abord d'admettre que la position de l'AFC n'est pas compatible avec le texte clair de l'art. 20 al. 3 LIFD. Rien en effet dans le texte de cette disposition ne permet d'inférer que le législateur ait souhaité s'écarter des conséquences résultant de l'application de la théorie du triangle en matière d'impôt sur le revenu. Bien au contraire, comme nous l'avons vu, l'exigence que les apports soient effectués « directement » par les détenteurs de droits de participations, qui aurait pu constituer le fondement d'une telle exception, fut même supprimée lors des débats parlementaires.

A bien y réfléchir, l'interprétation donnée par l'administration à l'art. 20 al. 3 LIFD, exclusivement axée sur les rapports de droit civil, se rapproche de celle suivie en matière de droit de timbre d'émission en relation avec l'interprétation de la notion d'actionnaire figurant à l'art. 5 al. 2 lit. a LT. Dans un arrêt rendu le 14.4.2009,[266] qui concernait un versement supplémentaire octroyé par une société grand-mère à sa petite fille, le Tribunal administratif fédéral jugea que seul un versement supplémentaire effectué directement par l'actionnaire pouvait être soumis au droit de timbre d'émission. Selon le Tribunal administratif fédéral, il résulte en effet de la nature formelle du droit de timbre d'émission[267] et de l'interprétation historique[268] que la notion d'actionnaire (« Gesellschafter ») figurant à l'art. 5 al. 2 lit a LT a un contenu de droit civil. Partant, cette disposition ne saurait être interprétée selon la réalité économique afin d'appréhender les versements effectués par les proches.[269]

Cela étant, cette interprétation n'est pas transposable dans le cadre de l'impôt sur le revenu.[270] Comme le relève le Tribunal administratif fédéral, l'approche suivie en matière de droit de timbre d'émission repose justement sur une norme ayant un contenu de droit civil. Or, tel n'est pas le cas de l'art. 20 al. 3 LIFD. En effet, en raison de son étroite connexité avec l'art. 20 al. 1 lit. c il sied de considérer que l'art. 20 al. 3 LIFD est une norme à points de rattachements économiques dans le cadre de laquelle la théorie du triangle trouve ordinairement application.

La relation existant entre l'art. 20 al. 3 et 60 lit. a LIFD confirme également cette analyse. Le texte de cette dernière disposition, qui est pratiquement identique à celui de l'art. 20 al. 3 LIFD, vise également uniquement les apports des « membres » (« Mitglieder »). Cela étant, comme nous l'avons vu, la théorie du triangle, même sous sa forme modifiée (fortune commerciale), déploie ses effets dans le cadre de l'art. 60 lit. a LIFD, de sorte que les versements émanant des proches du titulaire de parts sont toujours qualifiés d'apports au sens de cette disposition. Le souci d'interpréter ces deux textes de manière concordante milite donc également en défaveur de la solution préconisée par l'AFC.

Enfin, il nous paraît également que la position de l'AFC heurte nettement le droit constitutionnel en ce qu'elle revêt un caractère arbitraire.[271] Selon la jurisprudence, fermement établie, une autorité de taxation ne peut en effet, en relation avec l'application d'un même droit, invoquer selon son intérêt tantôt la réalité économique, tantôt l'apparence juridique de l'opération concernée.[272] Or, c'est bien le résultat auquel conduit en l'espèce l'interprétation donnée par l'AFC. Si l'administration se fonde sur la réalité économique (théorie du triangle) en vue d'imposer une prestation dans le chef du titulaire de parts, celle-ci invoque en revanche l'état de fait de droit civil afin d'écarter l'application de l'art. 20 al. 3 LIFD à l'occasion du remboursement ultérieur de cette même prestation.[273]

nehmenssteuerreform – Zur Vernehmlassungsvorlage, p. 79 ; Oesterhelt, Emissionsabgabe auf Zuschüssen von Gesellschaftern, p. 884 - 885 ; Uebelhart/Linder/Schalcher, Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, p. 186. Contra : Altorfer/Altorfer, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, p. 312 ; Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, p. 83.

265 Untersander, Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II, p. 36.

266 Pour un commentaire de cet arrêt, v. notamment Oesterhelt, Emissionsabgabe auf Zuschüssen von Gesellschaftern, p. 884 - 885.

267 TAF A 1592/2006 consid. 4.2.2 (15.4.2009).

268 Message Droits de timbre, p. 1287: « Les versements de personnes touchant les participants de près ne doivent être imposés que si ces personnes ont été interposées afin d'éluder le droit ».

269 Il convient toutefois de réserver une évasion fiscale lorsqu'un proche de l'actionnaire effectue formellement le versement en vue d'éluder l'impôt (TAF A 1592/2006 consid. 4.4.1 (15.4.2009) ; Message Droits de timbre, p. 1287).

270 Du même avis Oesterhelt, Emissionsabgabe auf Zuschüssen von Gesellschaftern, p. 884 - 885.

271 Art. 9 Cst.

272 ATF 2C_879/2008 consid. 7 (20.4.2009) ; ATF du 4.6.1987 consid. 2b, Archives 57 (1988/89), p. 267,; ATF 109 Ib 110 consid. 3, p. 112 s.

273 Dans le même sens et sous l'angle de l'application de l'art. 60 lit. a LIFD au niveau de la société bénéficiaire, Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance

Cela étant, la position défendue aujourd'hui par l'AFC, il est vrai, trouve un certain appui dans le message du Conseil fédéral qui précise que : « en règle générale, les relations en triangle ne peuvent pas non plus donner lieu à un apport de capital, p. ex. lorsque le même actionnaire (société mère ou personne) procède à un transfert de bénéfices entre deux sociétés sœurs, avec redressement dans la société qui accorde l'avantage et adaptation, non imposée, des réserves (le cas échéant dans le bilan fiscal seulement) de la société bénéficiaire. Il est ainsi important que seul les apports, les agios et les suppléments (au sens des art. 60, let. a, LIFD et 24, al. 2, LHID) qui ont été versés directement par les détenteurs des droits de participation soient assimilés au remboursement de capital-actions ou de capital social ».[274]

A notre avis, ces travaux ne sont toutefois pas déterminants dans l'interprétation de l'art. 20 al. 3 LIFD, ceci pour deux raisons essentielles. Tout d'abord, conformément à la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, l'interprétation d'une disposition légale est régie par le principe du « pluralisme des méthodes » de sorte que l'interprète ne saurait conférer aux travaux préparatoires une priorité particulière.[275] Or en l'espèce, le résultat de l'interprétation grammaticale (texte clair de l'art. 20 al. 3 LIFD), systématique (relation avec les art. 20 al. 1 lit. c et 60 lit. a LIFD) et constitutionnelle (interdiction de l'arbitraire) est manifestement décisif. Enfin, l'interprétation historique doit ici de toute manière être relativisée dès lors que, comme nous l'avons vu, le texte de l'art. 20 al. 3 LIFD n'exige plus que les apports soient effectués directement (« unmittelbar ») par le titulaire de parts.[276] Certes, cette exigence fut également supprimée afin de mettre en évidence que le principe de l'apport en capital vise également le remboursement d'apports consentis par les titulaires de parts antérieurs. Cela dit, il n'en demeure pas moins que le texte adopté par le législateur diffère au final sur un point essentiel du projet présenté par le Conseil fédéral et commenté par son message.

5.2.3.2 Relation avec l'art. 5 al. 1bis LIA

Il va sans dire que l'analyse présentée ci-dessus est également applicable dans le cadre de l'art. 5 al. 1bis LIA. A notre sens, l'on ne saurait en tout état de cause soutenir le contraire en faisant valoir que la théorie du bénéficiaire direct (Direktbegünstigtentheorie)[277] est au contraire applicable dans le cadre de l'impôt anticipé. Selon cette dernière théorie, il est vrai, une prestation appréciable en argent ne passe pas par le titulaire de parts mais est au contraire directement attribuée à son bénéficiaire. Ainsi, dans l'exemple évoqué ci-dessus, la distribution dissimulée sera, sous l'angle de l'impôt anticipé, attribuée à B.-SA et non à Monsieur X., le titulaire de parts. Cela étant, la théorie du bénéficiaire direct ne concerne ni n'affecte en l'espèce l'application de l'art. 5 al. 1bis LIA à l'occasion du remboursement ultérieur de cet apport à Monsieur X. Il sied en effet de garder à l'esprit que la théorie du bénéficiaire direct concerne uniquement l'identification de l'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé suivant les art. 21 et ss LIA. Or, l'art. 5 al. 1bis LIA est au contraire une disposition ayant trait à la perception de l'impôt.

5.2.3.3 Synthèse

Selon la conception défendue ici, l'art. 20 al. 3 LIFD, respectivement l'art. 5 al. 1bis LIA, englobent également le remboursement de versements consentis causa societatis par les proches du titulaire de parts (p. ex. une prestation octroyée par une société sœur ou grand-mère de la société bénéficiaire du versement). Cette vision des choses est la seule qui soit compatible et cohérente avec l'interprétation économique qui s'impose dans le cadre des art. 20 al. 3 et 60 lit. a LIFD. Il en va de même lorsque, au moment où la prestation est consentie par le proche, la société bénéficiaire est détenue par un actionnaire soumis au principe de la valeur comptable. En effet, comme nous l'avons vu, la théorie du triangle modifiée n'affecte pas la qualification d'apport au niveau de la société bénéficiaire. Partant, l'art. 20 al. 3 LIFD doit également trouver application lorsque cette prestation est ultérieurement remboursée à un titulaire de parts détenant les droits de participation dans sa fortune privée.

6 Le remboursement de l'apport

6.1 En général

La nouvelle circulaire de l'AFC dispose que, à l'occasion d'une distribution, la répartition entre le remboursement de réserves issues d'apports de capital (exonérées) et les « autres réserves » (imposables) se fait selon la libre appréciation de la société distributrice. La comptabilisation et la désignation des réserves dans le bilan

dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 318

274 Message RIE II, p. 4538.

275 ATF 133 III 257 consid. 2.4, p. 265 ss ; ATF 131 III 623 consid. 2.4.4, p. 630 et les arrêts cités.

276 Du même avis Oesterhelt, Emissionsabgabe auf Zuschüssen von Gesellschaftern, p. 884 - 885.

277 V. Bauer-Balmelli, N 19 ss ad art. 21 VStG ; Notice bénéficiaire des prestations ; Bauer-Balmelli, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, p. 58.

commercial sont à cet égard décisives. La distribution est donc imposable dans la mesure où elle affecte les autres réserves.[278]

Cela étant, il va sans dire que le remboursement de l'apport doit être conforme au droit commercial. Rejoignant l'avis exprimé par une partie de la doctrine, qui s'appuie sur une interprétation a contrario de l'art. 671 al. 3 CO, nous estimons pour notre part que les apports peuvent être distribués en cours de vie sociale dans la mesure où la réserve générale dépasse la moitié du capital-actions.[279] Autrement dit, un traitement uniforme de la réserve générale s'impose, quelle que soit la source qui l'a alimentée, et donc une utilisation et une dissolution libres de la partie de la réserve générale qui excède la moitié du capital-actions, même lorsqu'elle a été alimentée par des primes d'émission ou des versements supplémentaires. Cela dit, en se prononçant contre la possibilité de distribuer des apports en cours de vie sociale, le projet de révision du CO présenté par le Conseil fédéral, comme nous l'avons vu, conduit à un durcissement de cette pratique. Il est donc à espérer que la modification adoptée par le Conseil des Etats, qui prévoit que : « La réserve légale issue du capital peut être employée uniquement (…) pour le remboursement des actionnaires, tant que les réserves légales dépassent la moitié du capital-actions »,[280] sera finalement celle suivie par le législateur.

Enfin, selon la conception défendue ici, le remboursement de l'apport dissimulé est également couvert par le principe de l'apport en capital. Tout d'abord, nous l'avons dit, l'exigence de comptabilisation au bilan commercial posée par l'art. 125 al. 3 LIFD, respectivement l'art. 5 al. 1bis LIA, ne revêt qu'un caractère procédural. Ensuite et en tout état de cause, ces dispositions se réfèrent uniquement aux apports portés au bilan commercial sans exiger qu'ils le soient immédiatement. De plus, la réévaluation ultérieure de l'apport dissimulé ne contrevient pas au droit commercial et correspond alors à l'activation d'un agio dissimulé.

278 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 4.1. L'exemple suivant est donné dans la circulaire : bénéfice reporté (100) ; bénéfice de l'exercice courant (1700) ; réserves issues d'apports/réserves légales (300) ; dissolution de réserves libres (100) ; total à la disposition de l'AG (2200) ; dividende (2000) ; report sur l'exercice suivant (200) . Dans cette hypothèse, la distribution totale s'élève donc à 2000 dont il convient de déduire les réserves issues d'apports (300), La distribution imposable s'élève donc à 1700.

279 Le non respect de cette règle conduit à la nullité de la décision de l'assemblée générale (art. 706b ch. 3 CO).

280 Art. 671 ch. 4 CO (CE), Intervention Janiak.

6.2 En cas de distribution dite « asymétrique »

6.2.1 Position du problème et position de l'AFC

Plus controversée, en revanche, est la question du traitement des distributions dites « asymétriques » sous l'angle du principe de l'apport en capital. Il en va ainsi lorsque tout ou partie des réserves issues d'apport en capital sont prioritairement attribuées à un ou plusieurs titulaire de parts. Le droit des sociétés permet notamment de réaliser cet objectif en émettant des actions privilégiées.[281] Tel est p. ex. le cas dans une joint venture lorsqu'il s'agit de rééquilibrer les investissements lorsque les partenaires à parts égales ont fait des apports en nature de valeur différente,[282] ou encore dans le contexte d'un assainissement.[283]

Cela étant, le principe d'une attribution prioritaire des réserves issues d'apport en capital à certains titulaires de parts n'est pas admis par l'AFC. La nouvelle circulaire de l'administration prévoit en effet: « Si les libéralités consenties par des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives ne sont pas égales pour tous les ayants droit, la part des réserves issues d'apports de capital faisant partie de l'entier de la répartition, ne peut pas, pour chaque détenteur de droits de participation, être supérieure à la part proportionnelle de ces réserves par rapport à l'ensemble des réserves de la société de capitaux ou de la société coopérative ».[284] Autrement dit, l'attribution prioritaire de réserves issues d'apport en capital est ignorée au profit d'une répartition proportionnelle.

6.2.2 Prise de position

A notre avis, le point de vue de l'administration, en tant qu'il revient à ignorer le mode de répartition des réserves découlant du droit civil, ne peut être suivi. Rappelons tout d'abord que l'administration est, au stade de l'analyse de l'état de fait (Steuersachverhalt),[285] liée par le

281 Art. 654 et ss CO.

282 Trigo trindade, N 16 ad art. 654 - 656 CO.

283 V. p. ex. Böckli, Schweizer Aktienrecht, §4 N 156.

284 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 4.1.

285 ATF du 4.6.1987, RDAF 1990, p. 37 = Archives 57 (1988/89), p. 267 : « Si, en règle générale, les lois fiscales visent et frappent d'un impôt des situations ou des faits de nature économique, il n'en demeure pas moins que la forme juridique d'où provient la masse imposable lie les autorités fiscales. Il en découle que les critères de droit civil applicables aux actes juridiques donnant lieu à une opération imposable déploient leurs effets également du point de vue de la qualification de ces actes en droit fiscal »; Känzig, N 31 ad art. 2 WStB ; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 31 ; Rivier, Droit fiscal suisse, p. 105. Tel n'est évidemment pas le cas lorsque la forme juridique choisie est nulle ou simulée (v. notamment Känzig, N 31 ad art. 2 WStB ;

contenu et les effets du droit privé. Ceci posé, force est ensuite de constater que l'art. 20 al. 3 LIFD, respectivement l'art. 5 al. 1bis LIA, ne constituent pas une base légale suffisante permettant de s'écarter du mode de répartition convenu entre les parties. Certes, ces dispositions sont des normes à points de rattachements économiques. Cela dit, ce contenu économique concerne uniquement la notion d'apport en capital. Or, la question que nous examinons ici a trait au contraire à la réalisation et à la répartition d'un avantage entre les titulaires de parts. Cette question, l'on ne saurait le contester, s'apprécie en revanche exclusivement selon les rapports de droit privé.[286] En conséquence, une appréciation systématique sous l'angle de la réalité économique n'est sur ce point de toute manière pas possible. De plus, la conception objective du rendement adoptée par le législateur, qui demeure applicable dans le cadre du principe de l'apport en capital, est centrée sur la société distributrice et non sur le titulaire de parts. Il sied donc d'admettre que le mode de répartition convenue entre les titulaires de parts doit demeurer en principe sans effet aux fins de l'application de l'art. 20 al. 3 LIFD et 5 al. 1bis LIA.

Selon la conception défendue ici, les effets d'une distribution asymétrique (i. e. attribution prioritaire des réserves issues d'apport en capital et exonération de celles-ci) doivent, d'une manière générale, être reconnus par l'administration. Certes, l'on ne saurait contester que l'attribution prioritaire des réserves issues d'apports en capital à certains titulaires de parts puisse, suivant les cas, s'avérer non seulement fiscalement avantageuse mais également insolite. Cela étant, l'administration serait alors selon nous en droit de requalifier l'état de fait de droit civil suivant la réserve de l'évasion fiscale. Rappelons à cet égard que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a évasion fiscale lorsque *(i)* la forme juridique choisie par les intéressés apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas absolument inadaptée aux données économiques (critère objectif); *(ii)* il y a lieu d'admettre que le choix a été fait abusivement dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée (critère subjectif) et *(iii)* le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt, s'il était admis par l'autorité fiscale (critère objectif). Lorsqu'une évasion fiscale est constatée, « on fondera alors l'imposition sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée du but économique poursuivi par les intéressées ».[287] Autrement dit, l'administration est alors exceptionnellement habilitée à remplacer fictivement (Sachverhaltsfiktion)[288] et sous l'angle de l'interprétation économique, l'état de fait choisi par le contribuable par celui qui aurait été économiquement justifié. A notre sens, l'administration serait donc fondée à retenir une répartition proportionnelle des réserves issues d'apport en capital lorsque l'attribution prioritaire de celles-ci à un titulaire de parts est manifestement insolite et n'a été prévue que dans le but de réaliser une économie d'impôt. Il en va p. ex. ainsi lorsque les réserves issues d'apports en capital sont attribuées à un résident étranger sans aucune raison particulière. Dans cette hypothèse, ce mode de répartition, qui n'est manifestement destiné qu'à tirer profit de l'exonération prévue par l'art. 5 al. 1bis LIA, pourrait donc être remis en cause par l'administration. En revanche, la répartition convenue entre les parties ne saurait à notre sens être ignorée lorsque celle-ci repose sur des considérations économiques valables, comme cela peut être le cas dans une joint venture ou encore dans le contexte d'un assainissement.

7 Principe de l'apport en capital et changement de système

7.1 En général

Nous abordons enfin les cas dits de « changement de système », en l'occurrence l'état de fait de la transposition (Transponierung) et de la liquidation partielle indirecte (indirekte Teilliquidation). Rappelons que le Conseil fédéral entendait initialement codifier ces deux états de fait dans le cadre de la RIE II.[289] Cela dit, compte tenu de l'évolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral et de l'urgence de rétablir l'équilibre en ce domaine,[290] la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E) décida finalement d'isoler cette question de façon à ce que celle-ci puisse faire l'objet d'une adoption anticipée.[291] Cette initiative fut suivie par le Parlement qui adopta la loi fédérale sur des modifications

Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 90; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 31).

286 RDAF 2001, p. 347.

287 ATF du 28.2.1975, Archives 44 (1975/76), p. 360 = RDAF 1977, p. 29, 31, 33; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 32.

288 Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 32.

289 Message RIE II, p. 4539 ss.

290 Rappelons que cette évolution connut son apogée à l'occasion de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 11.6.2004 (RDAF II 2004, p. 359) qui eut pour effet d'étendre l'état de fait de la liquidation partielle indirecte aux bénéfices futurs réalisés par la société vendue.

291 Projet de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 13.2.2006.

urgentes de l'imposition des entreprises qui entra en vigueur le 1.1.2007. La règle de principe de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD fut ainsi complétée par une lex specialis, l'art. 20a LIFD (cas particuliers), qui règle désormais ces états de fait.[292] S'agissant de la transposition, comme nous allons le voir maintenant, l'adoption anticipée de l'art. 20a LIFD soulève aujourd'hui quelques questions d'interprétation et de délimitation par rapport au nouvel art. 20 al. 3 LIFD.

7.2 Transposition

7.2.1 Avant l'entrée en vigueur de l'art. 20 al. 3 LIFD

L'art. 20a al. 1 lit. b LIFD, relatif à l'état de fait de la transposition[293], dispose que :

> **Art. 20a al. 1 lit. b LIFD :** Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'art. 20, al. 1, let. c:
>
> b. Le produit du transfert d'une participation d'au moins 5 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contreprestation reçue est supérieur à la valeur nominale de la participation transférée; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun.[294]

Cette norme reprend largement la jurisprudence du Tribunal fédéral.[295] En particulier, le transfert peut porter tant sur une participation majoritaire que minoritaire (avec un seuil fixé à 5 %[296]). Par ailleurs même si le critère de domination de l'entité cessionnaire (personne morale ou société de personnes) a été objectivé (50 %),[297] la jurisprudence relative au transfert concerté de plusieurs participations en vue de contrôler la société acquérante a été reprise.

Lorsque ces conditions sont réalisées, l'aliénateur est réputé réaliser un revenu imposable et non un gain en capital exonéré.[298] En l'occurrence, le substrat fiscal disparaissant à la suite de la restructuration, mais au maximum la différence entre la valeur d'apport des titres aliénés et leur valeur nominale, était imposable au titre de rendement de participation.[299] Peu importe à cet égard que la société aliénée ou acquéreuse ne soit pas appauvrie comme l'exige la règle générale de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. De ce point de vue, l'état de fait de la transposition s'apparente ainsi à une forme de réalisation systématique.[300]

Cela étant, l'administration admettait que l'imposition au titre d'une transposition pouvait être évitée dans la mesure où le substrat fiscal imposable était préservé au niveau de la société acquéreuse. Il en allait ainsi lorsque la différence entre la valeur nominale des actions apportées et leur valeur d'apport était comptabilisée à la réserve générale au titre d'agio (« solution de l'agio »).[301]

7.2.2 Après l'entrée en vigueur de l'art. 20 al. 3 LIFD

7.2.2.1 Position de l'AFC

Selon l'administration, l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD doit désormais être interprété à la lumière du principe de l'apport en capital. Il en découle deux conséquences. En premier lieu, il sied d'admettre que la notion de rendement de participation au sens de cette disposition vise le produit de la vente excédant non seulement la valeur nominale mais également la part proportionnelle des réserves issues d' apports de capital de la société transférée.[302] Enfin, la solution dite de l'agio, rappelée ci-dessus, ne

292 RO 2006, p. 4883. Au surplus, l'harmonisation du droit cantonal fut également réalisée par l'introduction dans la LHID d'un nouvel art. 7a LHID.

293 Art. 7a al. 1 lit. b LHID.

294 Cette disposition correspond en substance à celle du projet du Conseil fédéral qui prévoyait que: « (...) produit tiré du transfert de droits de participation à une société de capitaux ou à une société coopérative dont le vendeur ou l'apporteur détient une participation d'au moins 50 % au capital-actions ou au capital social après le transfert, dans la mesure où l'ensemble de la contreprestation reçue excède la valeur nominale des droits de participation transférés (y compris les apports en capital au sens de l'al. 3); cette règle s'applique également par analogie lorsque plusieurs participants effectuent le transfert de manière concertée ou lorsque les droits de participation sont transférés à la fortune commerciale d'une autre manière » (art. 20 al. 1bis, lit. c P-LIFD, Message RIE II, p. 4614; art. 7 al. 1bis lit. b P-LHID, Message RIE II, p. 4616).

295 V. ATF du 11.6.2004, RDAF II 2004, p. 359, 362 ; Danon, Vente et transmission de sociétés de capitaux en droit fiscal suisse – La théorie de la « transposition » et de la « liquidation partielle indirecte », p. 402.

296 Comme le confirme le texte clair de cette norme, ce pourcentage doit être considéré comme un seuil objectif. Partant, l'apport d'une participation inférieure à 5 % ne peut selon nous conduire à l'application de cette disposition, ceci même sous l'angle de la réserve de l'évasion fiscale. Tout autre interprétation priverait en effet ce texte de toute portée propre.

297 Message RIE II, p. 4543.

298 Art. 16 al. 3 LIFD.

299 Conformément au principe de déterminance, l'on relèvera à cet égard que la comptabilité d'une société à laquelle une participation est transférée ne saurait être modifiée subséquemment dans le seul but de permettre à son actionnaire d'éviter les conséquences fiscales liées à une transposition, v. à ce sujet ATF du 9.12.2004, RF 2005, p. 429, 433.

300 En ce sens Locher, N 117 ad art. 20 DBG ; Reich/ Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 87.

301 Circ. Dividendes à des sociétés étrangères détenant des participations importantes.

302 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 4.5.

permet plus d'éviter l'application de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD. Dans la mesure où le remboursement d'agio est désormais exonéré, il sied d'admettre que cette disposition trouve application lorsque cette différence est comptabilisée non seulement au crédit du capital nominal mais également aux réserves issues d'apports de capital. En revanche, l'imposition au titre d'une transposition peut être évitée dans la mesure où cette différence est comptabilisée au crédit d'un autre compte de réserve.[303] Cette solution, qui résulte du fait que le droit commercial actuel n'impose pas la comptabilisation séparée de l'agio et une dissociation de la réserve générale, permet donc comme par le passé d'éviter la réalisation de l'état de fait de la transposition.

La position de l'AFC peut être illustrée par l'exemple suivant tiré de sa nouvelle circulaire. A. détient la totalité de la société A.-SA. ainsi qu'une majoritaire participation dans H.-SA. Le passif du bilan de A.-SA se compose du capital nominal (100), de réserves issues d'apports en capital (200) et d'autres réserves (500). La valeur vénale de A.-SA est de 1000. Le passif du bilan de H.-SA se compose du capital nominal (100), de réserves issues d'apports en capital (50) et d'autres réserves (150). A. apporte sa participation à H.-SA et celle-ci porte l'agio de 1000 au crédit de ses réserves issues d'apports en capital. Dans cette hypothèse, la différence entre la valeur vénale de A.-SA (1000) et le capital nominal (100) augmenté des réserves issues d'apports en capital (200) de cette société (700) est imposé au titre de rendement de participation provenant d'une transposition. Cette imposition peut en revanche être évitée si cette différence est comptabilisée au crédit des « autres réserves ». Il en va bien évidemment de même lorsque les droits de participation sont comptabilisés pour un montant (300) n'excédant pas la valeur nominale (100) et la part proportionnelle des réserves issues d'apports en capital (200) de la société transférée. Dans la mesure où il y a alors apport dissimulé (700) et que, suivant le point de vue de l'administration, le remboursement de celui-ci ne peut être qualifié d'apport en capital au sens de l'art. 20 al. 3 LIFD, l'imposition ultérieure est également préservée.

7.2.2.2 Prise de position

A notre avis, la position défendue ici par l'AFC doit être approuvée : l'application de l'art. 20 al. 3 doit être coordonnée avec celle de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD. Certes, le texte de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD ne fut pas modifié à la suite de l'adoption de l'art. 20 al. 3 LIFD. Cela étant, l'interprétation littérale de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD, centrée sur le principe de valeur nominale, n'est à notre sens plus déterminante. En effet, la relation entre les deux dispositions (interprétation systématique) et le but visé par le législateur (interprétation téléologique) commande de considérer que la transposition de réserves imposables en réserves issues d'apports en capital au sens de l'art. 20 al. 3 LIFD entraîne également l'application de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD. En conséquence, suivant l'entrée en vigueur du principe d'apport en capital, la comptabilisation aux réserves d'apports de capital de la différence entre la valeur vénale des titres apportés et le capital nominal augmenté des réserves issues d'apports en capital de la société transférée doit être imposée au titre de rendement de participation provenant d'une transposition. Comme nous venons de le voir, un report de l'imposition est toutefois possible en cas d'apport n'excédant pas la valeur nominale et les réserves de capital de la société transférée ou encore lorsque la différence entre la valeur vénale de la société apportée et la valeur nominale/réserves issues d'apport en capital de cette société est comptabilisée en tant qu'autre réserve.[304]

Cela étant, la question se pose de savoir si cette dernière solution pourra être maintenue sous l'empire du nouveau droit comptable. Selon celui-ci, comme nous l'avons vu, la comptabilisation de l'agio à la réserve légale issue de capital est impérative. Doit-on par conséquent en conclure que le nouveau droit comptable rendra inévitable l'imposition au titre d'une transposition en présence d'un apport supérieur à la valeur nominale du capital et des réserves issues d'apports en capital de la société transférée ?[305] Cette question devra assurément être tranchée par la pratique. A notre sens, plusieurs raisons militent toutefois en faveur de la recherche d'une solution permettant néanmoins de différer l'imposition au moment de la réalisation effective du rendement. Tout d'abord, il résulte clairement des travaux préparatoires de la RIE II et de la genèse de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD qu'il n'était pas question d'étendre la portée de l'état de fait de la transposition en supprimant toute possibilité de

303 Ces principes sont également applicables s'agissant des transferts effectués entre le 31.12.1996 et le 31.12.2010. En revanche, pour tous les transferts de participation antérieurs au 1.1.1997, effectués en dehors du délai rétroactif de l'art. 20 al. 3 LIFD, la totalité de l'excédent supérieur à la valeur nominale est considérée comme faisant partie des « autres réserves », Circ. Principe de l'apport de capital ch. 4.5.

304 Selon la conception défendue ici, qui repose sur une vision économique de l'apport indépendante de son mode de comptabilisation, le substrat imposable est alors préservé non pas en raison du mode de comptabilisation choisi (création de réserves latentes par le biais de l'apport dissimulé, respectivement d'autres réserves par le biais de l'apport ouvert), mais en raison de la nécessité de coordonner l'application de l'art. 20 al. 3 avec celle de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD.

305 Glauser, Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts Insbesondere in Bezug auf die Revision des Rechnungslegungsrechts, p. 173.

différer l'imposition.[306] De plus, l'imposition au titre d'une transposition s'apparente à une forme de réalisation systématique. En l'occurrence, l'imposition intervient en raison de la seule « transposition » dans un domaine exonéré (valeur nominale et/ou réserves issues d'apports en capital), et ceci, indépendamment du prélèvement effectif des moyens de la société transférée ou acquéreuse. En cela, comme nous l'avons vu, le législateur déroge à la condition générale d'appauvrissement posée par l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. L'application de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD ne devrait donc intervenir qu'au titre d'ultima ratio lorsque l'imposition du substrat visé par le législateur ne peut être garantie par aucun autre moyen.

Il nous paraît par conséquent que le contribuable devrait toujours pouvoir renoncer à la qualification d'apport en capital au sens de l'art. 20 al. 3 LIFD afin d'éviter l'application immédiate de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD. Cette solution, en tant qu'elle heurte moins le principe de l'imposition selon la capacité contributive tout en préservant le substrat imposable, devrait selon nous être préférée. Cette vision des choses s'appuie sur une interprétation téléologique et conforme au droit constitution nel de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD. Selon nous, le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive l'emporte en l'espèce sur le mode de comptabilisation exigé par le droit commercial. Cela d'autant plus que la référence au bilan commercial ne figure ni à l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD pas plus qu'à l'art. 20 al. 3 LIFD. Comme nous l'avons vu, il ne s'agit là au contraire que d'une exigence de nature procédurale destinée à permettre à l'administration d'identifier l'étendue de l'exonération revendiquée par le contribuable suivant l'art. 20 al. 3 LIFD.

7.3 Liquidation partielle indirecte

L'état de fait de la liquidation partielle indirecte, quant à lui, est réglé par l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD. Selon cette disposition, qui codifie la jurisprudence du Tribunal fédéral dans sa forme primitive:

> **Art. 20a al. 1 lit. a LIFD**: Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'art. 20, al. 1, let. c:
>
> a. Le produit de la vente d'une participation d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une autre personne physique ou d'une personne morale, pour autant que de la substance non nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur (...).

Lorsque ces conditions sont réalisées, le cédant est réputé réaliser un rendement de participation au titre d'une liquidation partielle indirecte de la société cédée. L'imposition intervient alors suivant la procédure de rappel d'impôt prévue par les art. 151 et ss LIFD. L'état fait de la liquidation partielle indirecte se distingue ainsi de celui de la transposition en tant qu'il suppose un prélèvement effectif des moyens de la société cédée.

Lorsque l'imposition au titre d'une liquidation partielle indirecte intervient, la question se pose désormais de savoir dans quelle mesure tout ou partie de la substance distribuée par la société vendue doit être exonéré suivant l'art. 20 al. 3 LIFD. L'AFC précise à cet égard que cette question est fonction de la comptabilisation de la distribution auprès de la société vendue.[307] En tant qu'elle n'opère aucune distinction entre une distribution ordinaire et celle entraînant l'application de l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD, cette position doit être approuvée.

8 Conclusion

L'introduction du principe de l'apport en capital représente un changement bienvenu et très important en droit fiscal suisse. En exonérant expressément le remboursement des apports, le législateur concrétise le principe de l'imposition selon la capacité contributive au niveau du titulaire de parts et de neutralité de financement.[308] Cela étant, l'on ne saurait à notre sens parler de changement fondamental. Le principe de l'apport en capital ne constitue en effet qu'une autre manière de mettre en œuvre la conception objective du rendement dans le cadre de la fortune privée. La délimitation entre rendement de fortune/remboursement d'apport et gain en capital demeure donc en particulier inchangée. Bien plus, comme nous l'avons vu, le nouveau principe introduit par le législateur est en réalité celui de la valeur nominale modifié qu'une partie de la doctrine avait déjà déduit d'une interprétation de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD conforme au droit constitutionnel. En effet, l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD ne fut pas modifié par le législateur de sorte que l'émission d'actions gratuites et les augmentations de valeur nominale, sauf à provenir de réserves issues d'apports, demeurent imposables.[309] Autrement dit, le critère formel de la valeur nominale reste déterminant mais l'assiette de l'impôt n'englobe simplement plus le remboursement des apports consentis par les détenteurs de parts.

306 Message RIE II, p. 4544. La jurisprudence du Tribunal fédéral, que l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD codifie, a du reste toujours réservé la possibilité d'un report d'imposition suivant la solution de l'agio (v. ATF du 17.1.2005, RDAF 2007 II, p. 120, 124; ATF du 6.7.1998, RDAF 1999 II, p. 218, 223).

307 Circ. Principe de l'apport de capital ch 2.4.

308 Message RIE II, p. 4595.

309 Circ. Principe de l'apport de capital ch. 4.2.1.

Cela étant, force est de constater que la mise en œuvre administrative du principe de l'apport en capital est à plusieurs égards discutable. Fondamentalement, on peut formuler les deux critiques suivantes à l'égard de la nouvelle circulaire de l'AFC.

– En premier lieu, les solutions données par cette circulaire, souvent empreintes de formalisme, ne prennent pas suffisamment en compte le principe de l'imposition de la capacité contributive. Il en va notamment ainsi de la portée conférée à l'exigence de comptabilisation des apports au bilan commercial laquelle, selon la conception défendue ici, n'est que d'ordre procédural. La position adoptée par l'administration dans le cadre des apports dissimulés ou encore en relation avec la compensation des pertes au bilan commercial illustre notamment ce formalisme. Bien plus, ce formalisme nous parait même parfois heurter le droit constitutionnel, singulièrement le principe de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire. Il en va p. ex. ainsi du refus de l'administration d'appliquer la théorie du triangle en présence du remboursement de prestations consenties par des proches. Cette vision des choses qui privilégie tantôt la réalité économique tantôt l'apparence juridique ne peut raisonnablement être défendue.
– En second lieu, on peut regretter que l'interprétation donnée par l'administration à l'art. 20 al. 3 n'ait pas été coordonnée avec celle suivie dans le cadre de l'art. 60 lit. a LIFD. Selon nous, cette coordination est indispensable. D'une part, le texte de ces deux dispositions est largement similaire. D'autre part, leur ratio legis est identique : l'apport reçu par la société, respectivement remboursé au titulaire de parts, doit être exonéré au motif qu'il s'agit là d'une prestation qui est étrangère à l'activité de la société.

Last but not least, nous l'avons dit, à long terme la portée du principe de l'apport en capital dépendra des options retenues par le législateur dans le cadre de la réforme du droit comptable. Cette dernière question est d'ailleurs plus que jamais à l'ordre du jour. En effet, le principe de l'apport en capital est aujourd'hui politiquement remis en cause. On fait notamment valoir que la clause de rétroactivité introduite par le législateur est en définitive inopportune et que les pertes de recettes fiscales liées à l'introduction de cette nouvelle exonération furent largement sous-estimées.[310] Il est même question d'un recours au Tribunal fédéral demandant l'annulation du scrutin du 24.2.2008 concernant la RIE II au motif que les indications figurant dans le matériel de vote remis aux citoyens étaient inexactes. Le Conseil national aborda ces questions le 12.4.2011 à l'occasion d'une séance extraordinaire concernant la RIE II[311] et rejeta les différentes motions portant sur cet objet.[312] Dans sa réponse du 6.4.2011, le Conseil fédéral a également conclu au rejet de ces motions mais évoque l'idée de limiter la portée du principe de l'apport en capital en assortissant de conditions encore plus restrictives le remboursement des apports en droit commercial. Outre la solution proposée par le projet d'art. 671 CO, qui constitue déjà un durcissement par rapport à la pratique actuelle, on pourrait ainsi prévoir, nous dit le Conseil fédéral, que le remboursement des apports par le biais d'une réduction de capital n'est possible qu'en l'absence de bénéfice reporté et de réserves librement disponibles. Si le Conseil fédéral justifie cette solution par un souci de protection des créanciers et du capital, ce sont toutefois surtout des considérations d'ordre fiscal qui sont avancées. D'une part, ces restrictions permettraient de réduire l'effet de différé d'imposition induit par le principe de l'apport en capital (distribution des réserves issues d'apports en capital avant les autres réserves imposables). D'autre part, selon le Conseil fédéral, la portée du principe de l'apport en capital serait globalement réduite dès que lors que cette solution « augmenterait la probabilité que les réserves issues d'apports de capital soient compensées avec de futures pertes et les réduisent».[313]

L'examen du bien fondé des arguments présentés par le Conseil fédéral sous l'angle du droit commercial dépasserait assurément largement le champ de la présente étude. On peut toutefois observer que les restrictions proposées par le Conseil fédéral, si elles devaient être sui-

310 Voir motions : Grüne Fraktion, CN 11.3075 : «Neuer politischer Entscheid zur Unternehmenssteuerreform II» (www.parlament.ch/f/suche/pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20113075); Christian Levrat, CN 11.3189: « Principe de l'apport en capital. Abroger la rétroactivité » (www.parlament.ch/f/suche/pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20113189); Susanne Leutenegger Oberholzer, CN 11.3199 : « Modifier le principe de l'apport de capital. Respecter le principe de la bonne foi à l'égard du citoyen » (www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20113199).

311 BO CN 2011 - 12.4.2011 - 11.9006, Session extraordinaire concernant la réforme de l'imposition des entreprises II.

312 Rejet des motions : Grüne Fraktion (« Neuer politischer Entscheid zur Unternehmenssteuerreform II ») : BO CN 2011 - 12.4.2011 - 11.3075 :; Christian Levrat («Principe de l'apport en capital. Abroger la rétroactivité ») : BO CN 2011 - 12.4.2011 - 11.3189 ; Susanne Leutenegger Oberholzer (« Modifier le principe de l'apport de capital. Respecter le principe de la bonne foi à l'égard du citoyen ») : BO CN 2011 - 12.4.2011 - 11.3199.

313 Conseil fédéral, réponse du 6.4.2011 (www.parlament.ch/f/suche/pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20113189). L'idée que la compensation au bilan commercial réduit définitivement les pertes au bilan commercial correspond à la conception défendue par l'AFC laquelle, selon la conception défendue ici, n'est notamment pas conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive, voir la 1ère partie de la présente contribution, FStR 2011, p. 19 et ss.

vies, pourraient constituer une nouvelle entrave au financement par fonds propres et entraîner ainsi un recours plus important au financement par fonds étrangers. Or, on peut douter qu'une telle évolution soit vraiment dans l'intérêt des créanciers.[314] De plus, cette conséquence ne serait pas en harmonie avec le principe de la neutralité de financement de l'entreprise mis en avant dans le cadre de la RIE II.[315] Enfin, l'idée de « torpiller » a posteriori une réforme fiscale acceptée par le peuple par le biais d'une autre réforme en gestation au Parlement n'est assurément pas satisfaisante.[316]

Bibliographie

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD/DIGERONIMO ANGELO, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct – Complément, Zurich 2001

ALTORFER JÜRG/ALTORFER JÜRG B., Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, l'EC 2009, (1. Teil) p. 270, (2. Teil) p. 309

ARNOLD RETO, Unternehmenssteuerreform II – Publikation des Kreisschreibens Nr. 29 zum Kapitaleinlageprinzip, RF 2011, p. 98

ATHANAS PETER/BRÜLISAUER PETER, Güter- und Dienstleistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach DBG, in : Internationales Steuerrecht in der Schweiz: aktuelle Situation und Perspektiven. FS Walter Ryser, Berne 2005, p. 93

ATHANAS PETER/SUTER CHRISTOPH, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, in : Roberto Vito (éd.), Sanierung der AG, Zurich 2003, p. 163

BARTHOLET OLIVIER, Transferpreisberichtigung und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen, Bâle 1995

BAUER-BALMELLI MAJA, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, FStR 2001, p. 58
– Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, thèse, Zurich 2000

BAUMANN RUEDI, Unternehmenssteuerrefom – Zur Vernehmlassungsvorlage, FStR 2004, p. 60

BEHNISCH URS R., Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend. Eine rechtsvergleichende Studie, Bâle 1996

BETTEN RIJKELE, Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, thèse, Amsterdam 1998

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002

BÖCKLI PETER, Die Transponierungstheorie. Überlegungen zur neueren Bundesgerichtspraxis bei Sachwerteinbringungen und zur „wirtschaftlichen" Betrachtungsweise, Archives 47 (1978/79), p. 31
– Schweizer Aktienrecht, 4e éd., Zurich etc. 2009

BRAUCHLI ROHRER BARBARA/ATHANASSOGLOU XENIA, Kapitaleinlageprinzip – Es besteht Handlungsbedarf. Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens, l'EC 2010, (1. Teil) p. 688, (2. Teil) p. 875

BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in : Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2e éd., Bâle etc. 2008

BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in : Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2e éd., Bâle etc. 2008

BUCHSER MICHAEL/JAU MARTIN, Methodische Überlegungen zur indirekten Teilliquidation, Archives 74 (2006/06), p. 125

CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmungssteuerrecht, 3e éd., Berne etc. 1993

CHENAUX JEAN-LUC, in : Commentaire romand – Code des obligations II, Bâle 2008

DANON ROBERT, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, Archives 74 (2005/06), p. 257
– in : Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008
– Le décalage temporel de l'imposition dans le cadre des conventions de double imposition, in : Le temps et le droit, Mélanges offerts à la Journée de la Société suisse des juristes, Neuchâtel 2008
– Vente et transmission de sociétés de capitaux en droit fiscal suisse – La théorie de la « transposition » et de la « liquidation partielle indirecte », in : Droit

314 En ce sens déjà par rapport à l'art. 671 P-CO présenté par le Conseil fédéral : MEYER, Kapitalschutz als Selbstzweck? Die Kapitalverfassung gemäss dem Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Kontext internationaler Entwicklungen, p. 231.

315 Message RIE II, FF 2005, p. 4595.

316 SCHÜLE, Das vom Volk beschlossene Kapitaleinlageprinzip ist auch im Gesellschaftsrecht zu respektieren, p. 686.

des sociétés, Hommage à Roland Ruedin, Bâle etc. 2006

DANON ROBERT/OBRIST THIERRY (éd.), La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010, RJN 2011 (à paraître en 2011)

DANON ROBERT/SALOMÉ HUGUES, De la double imposition internationale, Archives 73 (2004/2005), p. 337

DENNER REINER/PRATTER KIRSTEN, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, l'EC 2008, p. 789

DUSS MARCO, Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften, Archives 50 (1981/82), p. 273

DUSS MARCO/VON AH JULIA, in : Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bâle etc. 2005

EDELMANN MARKUS, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmungssanierung, Zurich 1976

FREI WALTER, Der Forderungsverzicht im Steuerrecht. Insbesondere gegenüber natürlichen Personen, ZStP 2004, p. 87

GEHRIG THOMAS, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, thèse, St-Gall 1998

GIGER ERNST, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, l'EC 2009, p. 324

– Steuerfolgen bei der Sanierung notleidender Unternehmen. Unterscheidung zwischen echten und unechten Sanierungsgewinnen, Insolvenz- und Wirtschaftsrecht 1998, p. 11

GIRSBERGER DANIEL/RODRIGUEZ RODRIGO, Die Sitzverlegung im europäischen Gesellschaftsrecht – Auswirkungen auf die Schweiz?, Revue suisse de droit international et de droit européen 2004, p. 559

GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genève etc. 2005
– Goodwill et acquisitions d'entreprises : une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, in : Droit des sociétés – Mélanges Roland Ruedin, Bâle 2006, p. 421
– L'imposition des actionnaires en cas de « Mergers & Acquisitions », l'EC 2009, p. 345

GLAUSER PIERRE-MARIE/PACHE MARC-ETIENNE, Assainissement d'entreprises : aspects fiscaux, in : Aspects pratiques du droit de l'entreprise, Lausanne 2010, p. 191

GUILLAUME FLORENCE/EBERHARD STEFAN, Les restructurations internationales de sociétés, in : Henry Peter/Bernard Nicolas (éd.), Les restructurations en droit des sociétés, du travail et international privé, Zurich 2010, p. 271

GURTNER PETER, Systemwechselfälle bei Beteiligungsübertragungen (Überlegungen zur Transponierungs- und Teilliquidationstheorie), Archives 57 (1988/89), p. 23
– Umwandlungen im Recht der direkten Steuern, Archives 71 (2002/03), p. 735
– Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, RF 2002, p. 547

HASLER DANIEL, Die Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften nach dem Fusionsgesetz, Berne 2007

HAUSMANN RAINER/BERNEGGER CORINNE, Konzernsteuerplanung im Lichte des Kapitaleinlageprinzips, RF 2010, p. 366

HAUSMANN RAINER/TADDEI PASCAL, Das Kapitaleinlageprinzip – Ausweis im Jahresabschluss und Deklaration von Kapitaleinlagen, RF 2011, p. 86

HELBING ANDREAS, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, thèse, Zurich 2010

HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, thèse, Berne 2001

HINNY PASCAL, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil), FStR 2001, p. 180

HÖHN ERNST, Die Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn im Einkommensteuerrecht, Archives 50 (1981/82), p. 529

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I und II, 9e éd., Berne etc. 2001 et 2002

KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil, Art. 48 - 64 BdBSt, 2e éd., Bâle 1992
– Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1 - 44 WStB, Bâle 1982

KAUFMANN REMIGIUS, Die Steuerliche Behandlung des Schulderlasses, Berne 1986

KAUFMANN-KOHLER GABRIELLE/GUILLAUME FLORENCE, in : Commentaire LFus, Zurich 2005

KNOBBEKEUK BRIGITTE, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Bonn 1993

KUHN STEFAN, Sanierung von Aktiengesellschaften. Rechtzeitige Steuerplanung unumgänglich, l'EC 1993, p. 879

KURER PETER, in : Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. II, Art. 530 - 1186 OR, 3e éd., Bâle 2008

LAMPERT FRANZ, Die Verlustrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung des DBG und StHG, Bâle 2000

LOCHER PETER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Berne 1983
– Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Bâle 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil-Bâle 2004)

MASSHARDT HEINZ, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2e éd., Zurich 1985

MERLINO NICOLAS/MORAND DOMINIQUE, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises – Aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II, Bâle 2009

MEYER TOBIAS, Kapitalschutz als Selbstzweck? Die Kapitalverfassung gemäss dem Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Kontext internationaler Entwicklung, GesKR 2008, p. 220

NEUHAUS MARKUS R., Fusionsgesetz – Steuerfolgen bei Verletzung von Sperrfristen, FStR 2001, p. 24
– Verdeckte Gewinnausschüttungen, l'EC 1997, p. 97

NEUHAUS MARKUS R./SCHÖNBÄCHLER BRUNO, in : Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. II, Art. 530 - 1186 OR, 3e éd., Bâle 2008

NOËL YVES, in : Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008

OBERSON XAVIER, Aspects fiscaux de l'assainissement des sociétés de capitaux, in : Bénédict Foëx/Luc Thévenoz (éd.), Insolvence, désendettement et redressement, Hommage à Louis Dallèves, Bâle 2000, p. 187
– Droit fiscal suisse, 3e éd., Genève 2007
– Fondements et perspectives d'une imposition des entreprises neutre quant à la forme (« rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung »), Archives 69 (2000/01), p. 257

OBERSON XAVIER/PETER HENRY/KUSTER MATHIAS, Steuerliche Aspekte bei Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften. Eine systemwidrige Anwendung der Dreiecksttheorie, in : Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (éd.), FS Peter Böckli, Zurich etc. 2006, p. 219

OECHSLIN-SAUPPER EVELINE, Cross border reorganization of corporations, Archives 66 (1996/97), p. 265

OESTERHELT STEFAN, Emissionsabgabe auf Zuschüssen von Gesellschaftern, l'EC 2010, p. 881

PRYM ROLF-JÜRGEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung nach deutschem und schweizerischem Steuerrecht, Berne 1976

RECHSTEINER CHRISTOPH/SIGRIST JONAS, Das Kapitaleinlageprinzip der USTR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, l'EC 2008, p. 783

REICH MARKUS, Die Steuerfolgen der Aktienveräusserung nach Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Aktiengesellschaft, RF 1978, p. 496
– Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Bâle 2000
– in : Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2e éd., Bâle etc. 2008
– in : Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., Bâle etc. 2002
– Steuerrecht, Zurich 2009
– Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, FStR 2001, p. 4
– Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, Archives 54 (1985/86), p. 607
– Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, in : Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Berne etc. 1995, p. 255

REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Bâle 1996

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil), FStR 2003, p. 221

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2e éd., Zurich 2009

RIEDWEG PETER, Steuerrechtliche Aspekte der Sanierung – Standortbestimmung und neue DBG-Normen, l'EC 1995, p. 247

RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, in : Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, Bâle 2005

RIVIER JEAN-MARC, Droit fiscal suisse : l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998

RÖTHLISBERGER RENÉ/PFLÜGER-NIGGLI SARAH, Steueraspekte gemäss Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht, l'EC 2008, p. 475

RYSER WALTER/ROLLI BERNARD, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Berne 2002

SALOM JESSICA, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, thèse, Zurich 2010

SAUPPER EVELINE/WEIDMANN MARKUS, in : Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, Bâle 2005

SCHALCHER FELIX, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, thèse, St-Gall 2008

SCHÄRER BERNHARD, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht. Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen, thèse, Zurich 1997

SCHÄRRER ERWIN, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, Archives 43 (1974/75), p. 273

SCHÜLE KURT, Das vom Volk beschlossene Kapitaleinlageprinzip ist auch im Gesellschaftsrecht zu respektieren, l'EC 2010, p. 686

SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, p. 3

TERRA BEN J. M./WATTEL PETER J., European Tax Law, 4e éd., Alphen aan den Rijn 2005

TORRIONE HENRI, in : Commentaire romand – Code des obligations II, Bâle 2008

TRIGO TRINDADE RITA, in : Commentaire romand – Code des obligations II, Bâle 2008

UEBELHART PETER/LINDER THOMAS/SCHALCHER FELIX, Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, l'EC 2011, p. 182

UEBELHART PETER/MORF CATHERINE, Unternehmenssteuerreform II – erste kritische Übersicht, l'EC 2005, p. 702

UNTERSANDER OLIVER, Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II, Zurich 2005

– Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, thèse, Zurich etc. 2003

WEIDMANN MARKUS, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, FStR 2010, p. 3

WIDRIG MARCEL, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht der Schweiz, thèse, Zurich 2001

WÜRTH WENDOLIN K., Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei Kapitalgesellschaften. Eine Abgrenzung nach schweizerischem Steuerrecht unter Berücksichtigung der Kapitalrückerstattung, thèse, Schaffhouse 1973

YERSIN DANIELLE, A propos de la distinction entre le rendement de fortune et les gains en capital ; questions choisies, Archives 50 (1981/82), p. 465

– Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, thèse, Lausanne 1977

Normes

AIFD, (ancien) Arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt direct (du 9.12.1940), RS 6, p. 352

CO, LF complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) (du 30.3.1911), RS 220

Cst, Constitution fédérale de la Confédération suisse (du 18.4.1999), RS 101

LDIP, LF sur le droit international privé (du 18.12.1987), RS 291

LF sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises (du 23.6.2006), RO 2006, p. 4883

LFus, LF sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (du 3.10.2003), RS 221.301

LHID, LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14.12.1990), RS 642.12

LIA, LF sur l'impôt anticipé (du 13.10.1965), RS 642.21

LIFD, LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11

LT, LF sur les droits de timbre (du 27.6.1973), RS 641.10

OIA, Ord. d'exécution de la LF sur l'impôt anticipé (du 19.12.1966), RS 642.211

Travaux préparatoires et documents

MC OCDE, Modèle de convention OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenue et la fortune (tel qu'il se lisait le 17.7.2008), OCDE, Paris 2008, www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf

Message Droits de timbre, Message concernant une nouvelle LF sur les droits de timbre (du 25.10.1972), FF 1972 II , p. 1275

Message Harmonisation fiscale, Message concernant les LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (du 25.5.1983), FF 1983 III, p. 1

Message LDIP, Message concernant une LF sur le droit international privé (du 10.11.1982), FF 1983 I, p. 255

Message LFus, Message concernant la LF sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (loi sur la fusion) (du 13.7.2000), FF 2000, p. 3995

Message Projet IA, Message à l'appui d'un projet de loi sur l'impôt anticipé (du 18.10.1963), FF 1963 II, p. 937

Message Révision CO, Message concernant la révision du CO (droit de la société anonyme et droit comptable ; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce) (du 21.12.2007), FF 2008, p. 1407

Message RIE II, Message concernant la LF sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II) (du 22.6.2005), FF 2005, p. 4469

P-CO, in: Message concernant la révision du CO (droit de la société anonyme et droit comptable ; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce) (du 21.12.2007), FF 2008, p. 1407, 1571

Bulletin officiel et interventions parlementaires

BO CE 2006, Bulletin officiel du conseil des Etats, session d'été 2006, sixième séance, 13.6.06 - 8 h 00, Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II

BO CE 2009, Bulletin officiel du conseil des Etats, session d'été 2009, quatorzième séance, 10.6.09 - 15 h 00, Loi Droit de la société anonyme et droit comptable

Intervention Janiak, Bulletin officiel du conseil des Etats, session d'été 2009, quatorzième séance, 10.6.09 - 15 h 00, Loi Droit de la société anonyme et droit comptable

Intervention Lauri, Bulletin officiel du conseil des Etats, session d'été 2006, sixième séance, 13.6.06 - 8 h 00, Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II

Circulaires et notices

Circ. Assainissement, Circ. AFC n° 32 (1-032-DVS-2010-f) – Assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (du 23.12.2010)

Circ. Principe de l'apport de capital, Circ. AFC n° 29 (1-029-DV-2010-f) – Principe de l'apport de capital (du 9.12.2010)

Circ. Restructurations, Circ. AFC n° 5 (1-005-DVS-2004-f) – Restructurations (du 1.6.2004)

Notice Bénéficiaire des prestations, Notice AFC S-02.141 – Désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé (février 2001)

Manuels

MSA, Chambre fiduciaire (éd.), Manuel suisse d'audit 2009, vol. I - IV, Zurich 2009

Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil)

Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht

Dr. Peter Brülisauer/Lic. iur. Christoph Suter

Peter Brülisauer, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, Partner, Head Financial Services Tax, Ernst & Young, Zürich
peter.bruelisauer@ch.ey.com

Christoph Suter, lic. iur., dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Financial Services Tax, Ernst & Young, Genf
christoph.suter@ch.ey.com

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1 Einleitung . . . 111

2 Allgemeine Grundlagen . . . 112

2.1 Nennwertprinzip und Kapitaleinlageprinzip . . . 112

2.2 Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen . . . 112

2.2.1 Kapitaleinlagen . . . 112
2.2.1.1 Begriff . . . 112
2.2.1.2 Offene und verdeckte Kapitaleinlagen . . . 113
2.2.2 Kapitalentnahmen . . . 114
2.2.2.1 Begriff . . . 114
2.2.2.2 Offene und verdeckte Kapitalentnahmen . . . 114
2.2.3 Verhältnis zwischen Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen . . . 116

2.3 Gewinnreserven und Kapitalreserven . . . 117

3 Rechtliche Grundlagen . . . 117

3.1 Handelsrecht . . . 117

3.1.1 Geltendes Recht . . . 117
3.1.2 Entwurf zur Änderung des Aktien- und Rechnungslegungsrechts . . . 118

3.2 Steuerrecht . . . 119

4 Grundsatzüberlegungen zum Kapitaleinlageprinzip . . . 119

4.1 Begriffssystem und steuerliche Systematik . . . 120

4.1.1 Kongruenz von Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff . . . 120
4.1.2 Direkte Anteilsinhaber und diesen nahestehende Personen als Inhaber der Beteiligungsrechte . . . 121
4.1.2.1 Dreiecksthеorie als notwendige Folge des Kapitaleinlageprinzips . . . 121
4.1.2.2 Recht zur Nutzung . . . 123
4.1.3 Ergebnis . . . 124

4.2 Verbuchungs- und Meldepflicht . . . 124

4.2.1 Verbuchungspflicht . . . 124
4.2.1.1 Auslegung . . . 124
4.2.1.2 Tragweite . . . 126
4.2.2 Meldepflicht . . . 128

Literatur . . . 129

Berichte, Sammelwerke und Handbücher . . . 130

Rechtsquellen . . . 130

Materialien . . . 131

Praxisanweisungen . . . 131

In der nächsten Ausgabe:

4.3 Verdeckte Kapitaleinlagen

4.3.1 Mittelbare Erhöhung des Gewinnausweises
4.3.1.1 Handelsrechtliche Aufdeckung
4.3.1.2 Steuerrechtliche Aufdeckung
4.3.1.2.1 Frage der Zulässigkeit
4.3.1.2.2 Folgen für das Kapitaleinlageprinzip
4.3.2 Unmittelbare Erhöhung des Gewinnausweises

4.4 Weitere praxisrelevante Themenbereiche

4.4.1 Ausschüttungsreihenfolge bei Gewinn- und Kapitalreserven
4.4.2 Rückzahlung von Kapitalreserven durch eine ausländische Gesellschaft
4.4.3 Verrechnung von Verlusten mit Gewinn- und Kapitalreserven
4.4.4 Besteuerungszeitpunkt bei Umwandlung von Gewinnreserven in Grund- oder Stammkapital

5 Anwendungsfälle

5.1 Sanierungsleistungen

5.1.1 Sanierung durch Anteilsinhaber
5.1.2 Sanierung durch Schwestergesellschaft
5.1.3 Sanierung durch Grossmuttergesellschaft

5.2 Vermögensübertragung

5.2.1 Ausgliederung auf Tochtergesellschaft
5.2.2 Abspaltung auf Schwestergesellschaft

5.3 Übertragung von Beteiligungen

5.3.1 Transponierung
5.3.2 Mantelhandel

5.4 Verlegung in die Schweiz

5.4.1 Sitzverlegung
5.4.2 Quasifusion mit Schweizer Gesellschaft

6 Fazit

1 Einleitung

Mit Wirkung per 1.1.2011 wurde im Schweizer Steuerrecht das in der Literatur[1] (teilweise) heftig kritisierte Nennwertprinzip durch das Kapitaleinlageprinzip abgelöst und damit eine langjährige Forderung der Lehre[2] (endlich) in die Praxis umgesetzt. Die Schwäche des Nennwertprinzips lag im Wesentlichen darin, dass Einlagen der Anteilsinhaber in die Gesellschaft oder Genossenschaft (zur Entlastung des Texts im Folgenden jeweils nur: «die Gesellschaft») bei dieser zwar als Kapitaleinlagen anerkannt und folglich von der Gewinnsteuer befreit wurden. Gleichzeitig wurden diese Kapitaleinlagen aber bei Rückzahlung an die Anteilsinhaber als Gewinnausschüttungen behandelt und mit der Verrechnungssteuer belegt. Bei den Anteilsinhabern, die ihre Beteiligung im Privatvermögen hielten, unterlagen diese Rückzahlungen ausserdem als Vermögensertrag der Einkommenssteuer.

Auch der Bundesrat, welcher die Vorlage zur Unternehmenssteuerreform II zuhanden des Parlaments ausgearbeitet hatte, sah im Nennwertprinzip eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und hielt fest, dass die Besteuerung von Kapitalrückzahlungen sowohl mit Blick auf Anteilsinhaber, welche selbst Kapitaleinlagen geleistet hätten, als auch für Folge-Anteilsinhaber stossend sei.[3] Daneben wurden standortpolitische Argumente als Begründung für die Einführung des Kapitaleinlageprinzips ins Feld geführt: einerseits die Beseitigung der aus Sicht der Investoren bestehenden steuerlichen Schlechterstellung von Kapitaleinlagen gegenüber Fremdkapital, welches in jedem Fall (verrechnungs-)steuerfrei zurückbezahlt werden könne, und andererseits die Befreiung der Kapitaleinlagen von steuerlichen Fesseln und der damit einhergehenden steuerlichen Besserstellung der in- gegenüber ausländischen Investoren. Dies entspricht den mit der Unternehmenssteuerreform II insgesamt verfolgten Zielen, d. h. der Erhöhung der Attraktivität des Unternehmensstandortes Schweiz.[4]

Das Nennwertprinzip war weder im DBG[5] noch im VStG ausdrücklich verankert.[6] Es hatte seinen Ursprung vielmehr in den Vorläufern dieser beiden Gesetze, dem Coupongesetz und dem Wehrsteuerbeschluss, welche explizit festhielten, dass nur die Rückzahlung von Grund- und Stammkapital von der Steuer befreit sei.[7] Trotzdem haben die Verwaltungs- und die Gerichtspraxis – sowohl für die Verrechnungssteuer als auch für die Einkommenssteuer (im Bund und in den meisten Kantonen) – konsequent das Nennwertprinzip angewendet; für seine Abdankung war deshalb die ausdrückliche gesetzliche Verankerung des Kapitaleinlageprinzips erforderlich,[8] was im Lichte der Steuergerechtigkeit als grossen Fortschritt zu werten ist. Ob jedoch die mit dem Kapitaleinlageprinzip gesteckten Ziele letztlich erreicht werden, hängt im Wesentlichen von der Bereitschaft der Behörden und Gerichte ab, das Kapitaleinlageprinzip in der Praxis konsequent umzusetzen. Mit dem vorliegenden Beitrag werden die Autoren nach Darstellung der allgemeinen und rechtlichen Grundlagen zunächst die neuen Gesetzesbestimmungen einer eingehenden Würdigung unterziehen. Alsdann sollen die im Rahmen der Auslegung gewonnenen Erkenntnisse anhand von ausgewählten Fallbeispielen auf ihre Praxistauglichkeit überprüft werden.

1 Untersander, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 62 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, § 39 N 99 f.; Cagianut, Das Objekt der Einkommenssteuer, 50; Reich, Art. 20 DBG N 37 ff.; Brülisauer, Art. 4 VStG N 345.

2 S. z. B. Schärrer, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, 299; Böckli, Die Transponierungstheorie. Überlegungen zur neueren Bundesgerichtspraxis bei Sachwerteinbringungen und zur «wirtschaftlichen» Betrachtungsweise, 40; Reich, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, 281.

3 Botschaft UStR II, 4800.

4 Botschaft UStR II, 4735.

5 Der besseren Lesbarkeit halber werden nachfolgend die einschlägigen Gesetzesbestimmungen des StHG nicht explizit erwähnt. Wo nicht ausdrücklich etwas anderes erwähnt wird, bezieht sich die Darstellung der Steuerfolgen unter dem DBG sinngemäss auch auf das StHG.

6 Im Bereich der Verrechnungssteuer war das Nennwertprinzip lediglich auf Verordnungsstufe, in Art. 20 Abs. 1 VStV, festgehalten; zudem war das Nennwertprinzip im Zug der Unternehmenssteuerreform I für den Spezialfall des Rückkaufs eigener Aktien in Art. 4a VStG verankert worden. Für die Einkommenssteuer wurde das Nennwertprinzip aus Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG abgeleitet.

7 Weiss, Die Quellenbesteuerung des Kapitalertrags nach schweizerischem Recht (Couponsteuer und Quellenwehrsteuer), 84; Känzig, Art. 21 WStB N 109 und 121.

8 BBl 2007, 2321 ff.; AS 2008, 2893 ff.

2 Allgemeine Grundlagen

2.1 Nennwertprinzip und Kapitaleinlageprinzip

Das Nennwertprinzip (auch Nominalwertprinzip genannt) besagt, dass eine auf dem Beteiligungsverhältnis beruhende Leistung einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilsinhaber eine Kapital-Rückzahlung darstellt, wenn sie eine Verminderung des Nennwerts des Grund- oder Stammkapitals bewirkt. Bei strikter Anwendung des Nennwertprinzips wird das steuerfrei rückzahlbare Kapital nach rein handelsrechtlichen Kriterien bestimmt, indem nur nominelles Kapital (Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital, entgeltlich ausgegebenes Partizipationsscheinkapital) im Zug von Liquidationen und Teilliquidationen steuerfrei zurückbezahlt werden kann.[9] Alle übrigen auf dem Beteiligungsverhältnis beruhenden Leistungen gelten als Ertrag der Beteiligung. Als solcher unterliegt er auf Ebene der Gesellschaft der Verrechnungssteuer sowie auf Ebene der natürlichen Personen, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, der Einkommenssteuer. Die Problematik des Nennwertprinzips liegt darin, dass Einlagen der Anteilsinhaber in die Gesellschaft, die ausserhalb einer Nennwertbegründung oder -erhöhung erfolgen, bei dieser zwar (ebenfalls) als steuerfreie Kapitaleinlage anerkannt und folglich von der Gewinnsteuer befreit sind, aber im Zeitpunkt der späteren Rückzahlung – obwohl von der Gesellschaft nicht als Gewinn erwirtschaftet – mit der Verrechnungssteuer und bei den Anteilsinhabern, welche die Anteile im Privatvermögen halten, mit der Einkommenssteuer erfasst werden.

Das Kapitaleinlageprinzip (früher auch Kapitalrückzahlungsprinzip genannt) dehnt im Ergebnis die Steuerfreiheit aus und besagt in seinem Kern, dass sämtliche Mittel (also nicht nur formelles Grund- oder Stammkapital), welche von den Anteilsinhabern – in ihrer Funktion als Beteiligte der Gesellschaft – als Kapitaleinlage in die Gesellschaft eingebracht werden, als Kapitalrückzahlung zurückgegeben werden können. Solche Kapitalrückzahlungen gelten nicht als Ertrag der Beteiligung und sind bei Anteilsinhabern, die die Beteiligung im Privatvermögen halten, steuerfrei. Bei strikter Anwendung des Kapitaleinlageprinzips kann mittels einer sachbezogenen wirtschaftlichen Betrachtung sichergestellt werden, dass nur jener Ertrag steuerlich belastet wird, welcher von der Gesellschaft im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit selbst erwirtschaftet wurde.

Aufgrund der Unzulänglichkeiten des Nennwertprinzips haben einzelne Kantone das Kapitaleinlageprinzip für Einkommenssteuerzwecke schon vor dem 1.1.2011 angewendet.[10] Daneben bestanden Mischformen wie das modifizierte Nennwertprinzip (in der Literatur auch modifiziertes Kapitaleinlageprinzip genannt),[11] welches sich grundsätzlich am Nennwertprinzip orientierte, allerdings bei der Ausgabe von Gratisaktien von einer sofortigen Besteuerung von Einkommen bei den Anteilsinhabern absah; vielmehr wurde die Einkommenssteuer erst in jenem Zeitpunkt erhoben, in welchem das aus Reserven liberierte Nominalkapital an die Anteilsinhaber zurückbezahlt wurde.[12]

2.2 Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen

2.2.1 Kapitaleinlagen

2.2.1.1 Begriff

Kapitaleinlagen im steuerrechtlichen Sinn stellen sämtliche Leistungen der Anteilsinhaber (sowie den Anteilsinhabern nahestehender Personen)[13] dar, welche sie ihrer Gesellschaft in ihrer Funktion als Beteiligte der Gesellschaft zwecks Gewinnerzielung zur Verfügung stellen; m. a .W. sind Kapitaleinlagen sämtliche von aussen zugeführten Mittel, welche ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und bei der Gesellschaft zu einer Erhöhung des Eigenkapitals bzw. zu einer «Bereicherung» führen.[14] Die Abgrenzung der Kapitaleinlagen von den selbst erwirtschafteten Erträgen einer Gesellschaft ist im Gewinnsteuerrecht wegen der Steuerfreiheit von Kapitaleinlagen von zentraler Bedeutung. Unter dem Kapitaleinlageprinzip gewinnt diese Unterscheidung noch an Bedeutung, weil einzig Kapitaleinlagen der Anteilsinhaber, nicht aber die unternehmensintern erwirtschafteten Erträge in den Genuss der einkommens- und verrechnungssteuerfreien Rückzahlung gelangen.[15] Die Beurteilung, ob eine steuerfreie Kapitaleinlage vorliege, wird im Steuerrecht idR unabhängig von der zivil- oder handelsrechtlichen Sichtweise nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgenommen; die steuerrechtlichen Korrekturnormen erlauben es nötigenfalls, von der handelsrechtlichen Verbuchung abzuweichen.[16]

9 Reich, Art. 20 DBG N 33; Untersander, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 41 und 59 f.

10 Für eine Übersicht über die kantonalen Regelungen s. Untersander, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 98 f.

11 S. mwH zur Terminologie Reich, Art. 20 DBG N 38.

12 So z. B. § 20 Abs. 1 lit. c StG ZH; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 20 StG ZH N 204.

13 S. mwH hinten, Abschn. 4.1.2.

14 Brülisauer/Helbing, Art. 60 DBG N 7 ff.

15 Botschaft UStR II, 4802.

16 Oberson, Insolvence, désendettement et redressement, 192.

Die Begriffsbestimmung macht deutlich, dass einerseits die Qualifikation einer Leistung als Kapitaleinlage – in Anlehnung an die herrschende Literaturmeinung[17] – nicht einzig und allein aufgrund der Art bzw. Form der Leistung, d. h. nach objektiven Kriterien,[18] sondern (im Sinn einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung) auch aufgrund der Eigenschaft der Leistenden als Anteilsinhaber, d. h. nach subjektiven Kriterien, vorzunehmen ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Gesellschaft von mehreren Anteilsinhabern beherrscht wird; jener Teil der Leistung, welchen die Anteilsinhaber über ihren Anteil am Grund- oder Stammkapital hinaus erbringen, ist als indirekte Kapitaleinlage durch die begünstigten Anteilsinhaber zu qualifizieren.[19] Andererseits darf – im Lichte der autonomen, steuerrechtlichen Qualifikation – nicht allein massgebend sein, dass die Kapitaleinlage handelsrechtlich erfolgsneutral verbucht wird; entscheidend ist vielmehr, ob eine Leistung causa societatis erfolgt, also im Verhältnis zwischen Anteilsinhabern und Gesellschaft begründet ist.

Aufgrund des Wortlauts von Art. 60 lit. a DBG können Kapitaleinlagen nur von «Mitgliedern» der Gesellschaft geleistet werden, womit solche von nahestehenden Personen auf den ersten Blick ausser Betracht zu fallen scheinen. Allerdings fliessen die Leistungen, welche faktisch von den Anteilsinhabern nahestehenden Personen stammen, der empfangenden Gesellschaft wirtschaftlich auf dem Umweg über die direkten Anteilsinhaber zu, weil sie einerseits im besonderen Verhältnis zwischen nahestehenden Personen und Anteilsinhabern und anderseits – wie die direkten Kapitaleinlagen – causa societatis erfolgen. In der Praxis[20] wird denn auch im Bund und in den meisten Kantonen im Bereich der Einkommens- und Gewinnsteuer die reine[21] oder die modifizierte[22] Dreieckstheorie angewendet. Dies bedeutet bspw., dass sich Zuschüsse von Schwester- oder Grossmuttergesellschaften (welche unbestrittenermassen nahestehende Personen sind) dann als steuerfreie Kapitaleinlagen (seitens der Mitglieder oder Anteilsinhaber) qualifizieren, wenn sie bei der leistenden Gesellschaft nicht geschäftsmässig begründet sind.

2.2.1.2 Offene und verdeckte Kapitaleinlagen

Offene Kapitaleinlagen[23] sind Einlagen der Anteilsinhaber, welche – sowohl bei den leistenden Anteilsinhabern als auch bei der empfangenden Gesellschaft – als Kapitaleinlagen gekennzeichnet und zu ihrem tatsächlichen Wert verbucht werden. Beispiele offener Kapitaleinlagen sind gemäss Art. 60 lit. a DBG die Liberierung von Grund- oder Stammkapital, die Einzahlung von Aufgeldern (Agios), die Leistung von à-fonds-perdu-Zuschüssen sowie – nach der hier vertretenen Auffassung – auch Forderungsverzichte von Anteilsinhabern, sofern sie aufgrund des Beteiligungsverhältnisses und nicht aufgrund der Geschäftspartnereigenschaft geleistet werden.

Verdeckte Kapitaleinlagen[24] sind tatsächliche Einlagen der Anteilsinhaber, welche – sowohl bei den leistenden Anteilsinhabern als auch bei der empfangenden Gesellschaft – überhaupt nicht oder nicht als Einlagen verbucht werden. Im Unterschied zu den offenen Kapitaleinlagen ist bei verdeckten Kapitaleinlagen die beteiligungsrechtliche Komponente (ggf.) hinter einer austauschrechtlichen Vertragsgestaltung versteckt, welche dem Drittvergleich nicht standhält. Buchmässig können – in Anlehnung an die Terminologie bei den verdeckten Gewinnausschüttungen[25] – die folgenden beiden Grundkonstellationen unterschieden werden:

– Verdeckte Kapitaleinlagen durch Gewinnverzicht liegen einerseits dann vor, wenn aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter von den Anteilsinhabern anstatt zum höheren Verkehrs- zum tieferen Buchwert auf

17 Brülisauer/Helbing, Art. 60 DBG N 7 f.; Cagianut/Höhn, 445; Locher, Art. 60 DBG N 4; Brülisauer/Kuhn, Art. 24 DBG N 137 und 161.

18 So jedoch das Bundesgericht (BGE 115 Ib 269) und das KS Forderungsverzicht mit Bezug auf Sanierungsleistungen.

19 Brülisauer/Helbing, Art. 60 DBG N 16; Locher, Art. 60 DBG N 6.

20 Brülisauer/Kuhn, Art. 24 StHG N 90 und N 153; Locher, Art. 60 DBG N 5.

21 Bei der reinen (im Rahmen der Gewinnsteuer entwickelten) Dreieckstheorie werden die Steuerfolgen an jeden gedanklichen Schritt der Begünstigung geknüpft, indem der Weg von der leistenden Gesellschaft über den Anteilsinhaber zur («direkt» begünstigten) nahestehenden Person (inkl. allfälliger Zwischenschritte) verfolgt wird und alle involvierten Parteien entsprechend steuerlich behandelt werden (Brülisauer/Kuhn, Art. 24 StHG N 87).

22 Bei der modifizierten (ebenfalls im Rahmen der Gewinnsteuer entwickelten) Dreieckstheorie wird zwar der Weg gedanklich über den Anteilsinhaber vollzogen, doch können die Steuerfolgen beim Anteilsinhaber resp. bei der nicht «direkt» begünstigten Person im Einzelnen unterschiedlich beurteilt werden: Handelt es sich beim Anteilsinhaber um eine natürliche Person, welche die Beteiligung im Privatvermögen hält, ist die Leistung als Vermögensertrag zu erfassen. Sofern die nahestehende Person eine natürliche Person ist, wird überdies die Schenkungssteuer auf der Begünstigung des Nahestehenden durch den Anteilsinhaber erhoben. Handelt es sich bei der nahestehenden Person um eine Schwestergesellschaft, so ist die Vorteilszuwendung als steuerneutrale Kapitaleinlage zu qualifizieren. Auf der Ebene des Anteilsinhabers, welcher die Beteiligung im Geschäftsvermögen hält, liegt solange kein steuerbarer Ertrag – sondern bloss eine wertmässige Umschichtung – vor, als nicht als Folge der Transaktion auf der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft eine Abschreibung vorgenommen werden muss (Kuhn/Brülisauer, Art. 24 StHG N 88).

23 Brülisauer/Helbing, Art. 60 DBG N 11.

24 Brülisauer/Helbing, Art. 60 DBG N 12; Locher, Art. 60 DBG N 33.

25 S. hinten, Abschn. 2.2.2.2.

die Gesellschaft übertragen werden. Diese Übertragung stiller Reserven von den Anteilsinhabern auf die Gesellschaft wirkt sich bei letzterer nur mittelbar – durch verminderte zukünftige Abschreibungen oder einen höheren Kapitalgewinn im Veräusserungs- oder Aufwertungsfall – gewinnerhöhend aus. Verdeckte Kapitaleinlagen durch Gewinnverzicht liegen andererseits auch dann vor, wenn (nicht aktivierungsfähige) Dienstleistungen durch die Anteilsinhaber zu den blossen Selbstkosten zugunsten der Gesellschaft erbracht werden, z. B., wenn der Gesellschaft von den Anteilsinhabern Management-Leistungen erbracht werden oder ein Darlehen gewährt wird und bei diesen Leistungen auf einen Gewinn verzichtet wird.[26] Die unterpreisliche Erbringung von Dienstleistungen führt bei der empfangenden Gesellschaft unmittelbar zu einem höheren (handelsrechtlichen) Gewinnausweis, weil ein zu tiefer Aufwand ausgewiesen wird.

– Verdeckte Kapitaleinlagen durch Übernahme von Aufwendungen liegen dann vor, wenn durch die Anteilsinhaber zugunsten der Gesellschaft Dienstleistungen erbracht und dieser überhaupt nicht – also nicht einmal zu den Selbstkosten – in Rechnung gestellt werden. Im Umfang des Verzichts auf die Gewinnkomponente liegt eine verdeckte Kapitaleinlage durch Gewinnverzicht vor; im Umfang des Verzichts auf die Weiterverrechnung der Selbstkosten übernehmen die Anteilsinhaber Aufwendungen, welcher der empfangenden Tochtergesellschaft zuzurechnen wären. Auch hier führt die verdeckte Kapitaleinlage bei der empfangenden Tochtergesellschaft unmittelbar zu einem höheren (handelsrechtlichen) Gewinnausweis, weil ein zu tiefer Aufwand ausgewiesen wird.

Im Zusammenhang mit Leistungen in umgekehrter Richtung – also von der Gesellschaft an die Anteilsinhaber – können ebenfalls verdeckte Kapitaleinlagen vorliegen, nämlich dann, wenn bspw. (nicht aktivierungsfähige) Dienstleistungen überpreislich in Rechnung gestellt oder aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter überpreislich übertragen werden. Diese Fälle verdeckter Kapitaleinlagen führen unmittelbar zu einem höheren (handelsrechtlichen) Gewinnausweis auf Stufe der Gesellschaft, weil ein übersetzter Ertrag ausgewiesen wird. Aus Sicht der Anteilsinhaber stellen sie verdeckte Kapitaleinlagen durch Ausweis von (zu hohen) Aufwendungen dar, entweder unmittelbar über die Erfolgsrechnung (bei Dienstleistungen) oder mittelbar über ein Bestandeskonto (bei aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern), worauf anschliessend eine Abschreibung notwendig wird.

26 Brülisauer/Poltera, Art. 58 DBG N 224.

2.2.2 Kapitalentnahmen

2.2.2.1 Begriff

Kapitalentnahmen stellen alle Leistungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber (bzw. diesen nahestehende Personen) dar, welche ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und zu einer Verminderung des Eigenkapitals, d. h. zu einer Entreicherung der Gesellschaft führen.[27] Kapitalentnahmen sind immer erfolgsneutral und können offen – d. h. unter Einhaltung – oder verdeckt – d. h. unter Missachtung der spezifischen materiellen und formellen handelsrechtlichen Rückzahlungsvorschriften – vorgenommen werden. Weil verdeckte Kapitalentnahmen handelsrechtswidrig sind, kann aufgrund von Art. 678 Abs. 2 OR ein Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft gegenüber den Leistungsempfängern (insb. Anteilsinhabern und diesen nahestehenden Personen) begründet werden. Dieser ist in der Praxis jedoch häufig mangels Durchsetzungswillens der Gesellschaft von geringer Relevanz. Aus diesem Grund wird ein Rückerstattungsanspruch bei der Gesellschaft idR nicht bilanziert, und die Leistungen gelten bei den Empfängern steuerlich dann als zugeflossen, wenn die Anteilsinhaber den klaren Willen geäussert haben, die Gesellschaft zu entreichern.[28]

2.2.2.2 Offene und verdeckte Kapitalentnahmen

Als offene Kapitalentnahmen gelten die offene Kapitalrückzahlung und die offene Gewinnausschüttung. Eine offene Kapitalrückzahlung liegt dann vor, wenn entweder das Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft herabgesetzt und die dadurch freigesetzten Mittel an die Inhaber der Beteiligungsrechte ausbezahlt werden,[29] oder – im Lichte des Kapitaleinlageprinzips – wenn eingelegte Mittel der Anteilsinhaber, welche nicht Nominalkapital darstellen (nachfolgend: «Kapitalreserven»), an die Anteilsinhaber zurückbezahlt werden. Eine offene Gewinnausschüttung liegt dann vor, wenn durch das Unternehmen selbst erwirtschaftete Gewinne (nachfolgend: «Gewinnreserven») an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden; diese werden idR zu Lasten des Gewinnverteilungskontos der genehmigten Jahresrechnung, ausnahmsweise zulasten statutarischer oder freier Reserven, verbucht.

Eine verdeckte Kapitalentnahme ist einerseits jede verdeckte Gewinnausschüttung, d. h. jede Gewinn(reserven)-Verwendung einer Gesellschaft zugunsten ihrer Anteilsinhaber oder diesen nahestehender Personen, welche in

27 Känzig, Art. 48 BdBSt N 68; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, § 48 N 64; Locher, Art. 58 DBG N 53.
28 Reich, Art. 20 DBG N 48.
29 Locher, Art. 58 DBG N 54.

der Geschäftsbuchhaltung nicht als solche ausgewiesen, sondern durch Buchungen, welche diese Leistung überhaupt nicht oder in einem unrichtigen Licht erscheinen lassen, verschleiert ist.[30] Im Kern müssen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung – sowohl durch Übernahme von Aufwendungen als auch durch Gewinnverzicht[31] – folgende 2 Voraussetzungen erfüllt sein:[32]

– Es muss ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegen, was dann der Fall ist, wenn das Rechtsgeschäft dem Drittvergleich nicht standhält und dadurch eine (definitive) Entreicherung der leistenden Gesellschaft eintritt. Das Missverhältnis muss offensichtlich sein; eine geringfügige Differenz genügt für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht, weil sich die Marktpreise immer innerhalb einer Bandbreite bewegen, in welcher es der Gesellschaft auch im Rahmen von Rechtsgeschäften mit nahestehenden Personen zustehen muss, das Entgelt nach freiem Ermessen zu bestimmen.
– Es ist in Lehre und Praxis unbestritten, dass die Leistung nicht nur an die Anteilsinhaber, sondern – in Anwendung der Dreieckstheorie – auch an eine diesen nahestehende Person erbracht werden kann. Auch bei Leistungen an einen nicht beteiligten Empfänger fungieren die Anteilsinhaber als Bindeglied, d. h., die Gesellschafterstellung der Anteilsinhaber stellt bei allen verdeckten Gewinnausschüttungen notwendiges Begriffselement dar. Unter nahestehenden Personen werden Personen verstanden, welche (ohne selbst Anteilsinhaber zu sein) «mit den Inhabern der Beteiligungsrechte durch verwandtschaftliche bzw. freundschaftliche Beziehungen oder durch gemeinsame wirtschaftliche Interessen verbunden sind».[33] Unter Leistungen an nahestehende Personen können insb. Leistungen an verbundene Gesellschaften, wie bspw. an eine Schwester- oder an eine Grossmuttergesellschaft, subsumiert werden.

Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 und lit. c DBG können verdeckte Gewinnausschüttungen auf Stufe der leistenden Gesellschaft gewinnsteuerlich aufgerechnet werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen zudem aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG iVm Art. 20 Abs. 1 VStV der Verrechnungssteuer. Art. 20 Abs. 1 VStV spricht in diesem Zusammenhang von «geldwerten Leistungen», welche sowohl an die Anteilsinhaber als auch an diesen nahestehende Personen erbracht werden können. Schliesslich können gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG verdeckte Gewinnausschüttungen, welche unter die «geldwerten Vorteile aus Beteiligungen» subsumiert werden, auf Ebene der Anteilsinhaber mit der Einkommenssteuer erfasst werden.

Es stellt sich die Frage, ob verdeckte Kapitalentnahmen – im Lichte des Kapitaleinlageprinzips – andererseits auch als verdeckte Kapitalrückzahlungen ausgestaltet sein können. Dies ist theoretisch dann denkbar, wenn steuerfrei eingebrachte Vermögenswerte (bzw. deren stille Reserven) wieder zurückgeführt werden, was anhand des folgenden Beispiels erläutert werden kann: Ein Vermögenswert mit stillen Reserven wird (im Rahmen einer Umstrukturierung) von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft übertragen. Die Beteiligung an der Tochtergesellschaft wird nach 3 Jahren an eine Drittperson veräussert. Aufgrund der Sperrfristverletzung werden die stillen Reserven auf Ebene der (verkauften) Tochtergesellschaft steuerfrei aufgedeckt. Falls die Tochtergesellschaft den eingebrachten Vermögenswert später zum Buchwert an den Anteilsinhaber veräussert, liegt im Umfang der steuerfrei aufgedeckten stillen Reserven eine verdeckte Kapitalrückzahlung vor, welche nicht der Verrechnungssteuer und auf Ebene der Privatperson nicht der Einkommenssteuer unterliegt. M. a. W.: Falls die eingebrachten stillen Reserven später auf Ebene der Tochtergesellschaft nicht steuerfrei aufgedeckt werden können, können diese auch nicht als steuerfreie Kapitalrückzahlung zurückgeführt werden. Vor diesem Hintergrund gilt, dass es sich bei allen Formen verdeckter Kapitalentnahmen (durch Übernahme von Aufwendungen oder durch Gewinnverzicht) nach geltendem Recht idR nicht um verdeckte Kapitalrückzahlungen, sondern um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt, da sich diese gedanklich nur über den Gewinn-Realisierungstatbestand erklären lassen.

Auf Ebene der Anteilsinhaber, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, gilt aus einkommenssteuerlicher Sicht, dass die Frage eines geldwerten Vorteils aus Beteiligung nach einer rein objektbezogenen Betrachtungsweise [34] streng aus Sicht der leistenden Ge-

30 S. mwH Brülisauer/Poltera, Art. 58 DBG N 58 ff.

31 S. Brülisauer/Poltera, Art. 58 DBG N 155 ff., und Locher, Art. 58 DBG N 108 ff. mwH, zu den verschiedenen Erscheinungsformen der verdeckten Gewinnausschüttung in der Praxis.

32 Locher, Art. 58 DBG N 96 ff.; Brülisauer/Poltera, Art. 58 DBG N 91 ff. mwH für die Gewinnsteuer; Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 31 ff. mwH zur Literatur und Gerichtspraxis für die Verrechnungssteuer.

33 Locher, Art. 58 DBG N 128.

34 Reich, Art. 20 DBG N 30 und N 50; aufgrund der objektbezogenen Betrachtungsweise «bilden sämtliche von der Gesellschaft erwirtschafteten Mittel im Zeitpunkt ihrer Ausschüttung Entgelt für die Nutzungsüberlassung des von der Aktionärschaft zur Verfügung gestellten Kapitals. Als steuerbarer Liquidationsüberschuss erscheint demnach die Differenz zwischen dem Liquidationsbetreffnis und dem von der Gesell-

sellschaft, d. h. der Quelle des Ertrags, und nicht aus dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Anteilsinhaber (subjektbezogene Betrachtungsweise)[35], zu beurteilen ist. Dies setzt (grundsätzlich) eine Entreicherung der leistenden Gesellschaft – d. h. einen Mittelabfluss oder den Verzicht auf einen Mittelzufluss – voraus.[36] Aufgrund dieser objektbezogenen Betrachtungsweise wird der Vermögensertragsbegriff formalisiert, indem streng aus der Gesellschaftsperspektive heraus operiert und nicht darauf abgestellt wird, ob die Leistung bei den Anteilsinhabern tatsächlich einen Vermögenszugang bewirkt habe. Diese objektbezogene Betrachtungsweise hat sich im Bund und in den meisten Kantonen für die Einkommenssteuer etabliert.[37] Befinden sich die Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen der Anteilsinhaber, ergeben sich die Einkommenssteuerfolgen aufgrund der buchhalterischen Behandlung.

Auch auf Ebene der leistenden Gesellschaft wird – im Sinn einer objektmässigen Betrachtung – für die verrechnungs- und gewinnsteuerliche Beurteilung der Kapitalentnahme darauf abgestellt, ob eine Entreicherung auf Stufe der Gesellschaft eintrete. Dies bedeutet letztlich, dass die Begriffe der geldwerten Leistung (Verrechnungssteuer), des geldwerten Vorteils aus Beteiligung (Einkommenssteuer) und der verdeckten Gewinnausschüttung (Gewinnsteuer) inhaltlich weitgehend deckungsgleich sind. Allerdings ist einschränkend zu erwähnen, dass bei Anwendung des reinen Nennwertprinzips der verrechnungs- und der einkommenssteuerliche Begriff insofern weitergehen, als auch ohne Vermögensabgang auf Stufe der leistenden Gesellschaft eine geldwerte Leistung bzw. ein geldwerter Vorteil vorliegt, nämlich dann, wenn Gratisaktien ausgegeben werden. Diese Abweichung, welche in erster Linie die zeitliche Komponente der Besteuerung beschlägt, wird mit einer konsequenten Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips – wie noch zu zeigen ist[38] – hinfällig werden.

2.2.3 Verhältnis zwischen Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen

Die Ausführungen zu den Begriffen der Kapitaleinlage und der Kapitalentnahme zeigen auf, dass diese Begriffe mit Bezug auf die Beurteilung des Steuerobjekts spiegelbildlich zu betrachten sind. Beiden Leistungen ist gemeinsam, dass sie wegen des Beteiligungsverhältnisses geleistet werden, d. h. causa societatis erfolgen: Während bei der Kapitaleinlage die Anteilsinhaber der empfangenden Gesellschaft unentgeltlich einen wertmässigen Vorteil verschaffen und diese dadurch bereichern wollen, wollen sie bei der Kapitalentnahme die leistende Gesellschaft im Umfang der Leistung entreichern. Sowohl die Bereicherung als auch die Entreicherung der Gesellschaft sind objektbezogen, d. h. ausschliesslich aus Sicht der Gesellschaft (und nicht aus Sicht der Anteilsinhaber) zu würdigen. Dies hat zur Folge, dass jede Leistung, welche sich im Zeitpunkt der Einbringung auf Ebene der empfangenden Gesellschaft als steuerfreie Kapitaleinlage darstellt, im Zeitpunkt der Entnahme als (steuerfreie)[39] Kapitalrückzahlung zu qualifizieren ist, und zwar unabhängig davon, ob sich auf Ebene der Anteilsinhaber die Beteiligungsverhältnisse geändert haben.

Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts für die Gewinn-, Verrechnungs- und Einkommenssteuer bei Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen dieselben Grundprinzipien zur Anwendung gelangen. Nur mit einer einheitlichen – aufeinander abgestimmten – Interpretation können die im Schweizer Steuerrecht gesetzlich verankerte (teilweise gemilderte) wirtschaftliche Doppelbelastung sachgerecht umgesetzt und damit ungewollte Mehrfachbelastungen, aber auch Nichtbesteuerungen vermieden werden. Vor diesem Hintergrund ist den steuerrechtlichen Korrekturvorschriften unter Berücksichtigung der bei den direkten Steuern gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowohl im Zweiparteienverhältnis, d. h. im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Anteilsinhabern, als auch im Dreiecksverhältnis, d. h. im Verhältnis zwischen Gesellschaft und nahestehenden Personen, hervorragende Bedeutung zuzumessen. Dies kann im Dreiecksfall durch die konsequente Anwendung der Dreieckstheorie erreicht werden, weil sich geldwerte Leistungen an bzw. durch nahestehende Personen gedanklich (und wirtschaftlich) nur durch deren Beziehung zu den Anteilsinhabern der leistenden Gesellschaft erklären lassen.

schaft zurückbezahlten Kapital. Seiner rigorosen Auswirkungen wegen, die durch die Veräusserung der Aktien auf den Käufer übertragen werden können, wird die objektbezogene Betrachtungsweise sarkastisch mit den Etiketten «Schwarz-Peter-Prinzip» und «Den-Letzten-beissen-die-Hunde-Prinzip» versehen» (N 30).

35 Bei der subjektbezogenen Betrachtungsweise bildet nur jener Zufluss aus der Beteiligung steuerbaren Vermögensertrag, welcher gewissermassen der Rendite der für die Anschaffung der Beteiligung entstandenen Anschaffungskosten entspricht. Steuerbar ist nur die Differenz zwischen dem Liquidationserlös und den Anschaffungskosten (s. mwH Reich, Art. 20 DBG N 29).

36 Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 74.

37 Reich, Art. 20 DBG N 31.

38 S. hinten, Abschn. 4.4.4.

39 S. hinten, Abschn. 4.1.2, zur Begründung.

2.3 Gewinnreserven und Kapitalreserven

Als handelsrechtliche Kapitalreserven werden nachfolgend alle Reserven einer Gesellschaft bezeichnet, welche aus Einlagen der Anteilsinhaber gebildet wurden und handelsrechtlich bzw. buchhalterisch entsprechend ausgewiesen sind. Gewinnreserven umfassen demgegenüber die thesaurierten Gewinne der Gesellschaft, d. h. sämtliche Mittel, welche von der Gesellschaft selbst erwirtschaftet wurden und handelsrechtlich bzw. buchhalterisch entsprechend ausgewiesen sind.

Von steuerlichen Kapitalreserven wird dann gesprochen, wenn den Reserven aus steuerlicher Sicht die Eigenschaft von Kapitalreserven zukommt, ohne dass sie zwingend handelsrechtlich als Kapitalreserven verbucht worden wären. Sinngemäss Gleiches gilt für steuerliche Gewinnreserven.

3 Rechtliche Grundlagen

3.1 Handelsrecht

3.1.1 Geltendes Recht

Im geltenden Handelsrecht finden sich die folgenden Eigenkapitalpositionen:[40]

Übersicht 1: Handelsrechtliche Eigenkapitalpositionen gemäss geltendem Recht

Eigenkapitalposition	Bildung/Zuweisung	Auflösung/Verwendung
1. Aktienkapital		
	Gründung Kapitalerhöhung – Bar – Sacheinlage – Verrechnung mit bestehenden Verbindlichkeiten – Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital	Formelle Kapitalherabsetzung
2. Gesetzliche Reserven		
Allgemeine Reserve	Zuweisung von 5 % des Jahresgewinns, bis max. 20 % des Aktienkapitals Zuweisung von 10 % der Gewinnausschüttungen, soweit diese 5 % des Aktienkapitals übersteigen Aufgelder und Kapitaleinlagen (Agios) Kaduzierungsgewinn[41]	50 % des Aktienkapitals übersteigender Betrag (20 % bei Holdinggesellschaften): Ausschüttung mittels Beschluss der Generalversammlung[42] Darunter liegender Betrag: – Deckung von Verlusten – Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang – Massnahmen zur Verminderung der Arbeitslosigkeit
Reserve für eigene Aktien	Zuweisung aus frei verwendbaren Reserven in Höhe des Kaufpreises der eigenen Aktien	Auflösung bei Veräusserung oder Vernichtung der eigenen Aktien
Aufwertungsreserve	Zuweisung des Ertrags aus Aufwertung von Liegenschaften oder Beteiligungen nach Art. 670 OR	Veräusserung oder Wiederabschreibung der Liegenschaften oder Beteiligungen[43]
3. Statutarische Reserven		
Spezialreserven	Zuweisung höherer Beträge des jährlichen Gewinns gemäss Statuten Bildung weiterer Reserven gemäss Statuten	Verwendung gemäss Statuten
Freie Reserven	Zuweisung aus dem Bilanzgewinn	Freie Verwendung[44]
4. Bilanzgewinn		
	Nicht verwendete Unternehmensgewinne	Freie Verwendung
5. Laufender Gewinn		

40 Die hier gemachten Ausführungen beschränken sich auf die Aktiengesellschaft sowie (über den Verweis in Art. 801 OR) die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

41 Betrag, welcher der Gesellschaft aus Einzahlungen auf ausgefallenen Aktien unter Beachtung von Art. 681 OR verbleibt.

42 HWP 2009, Bd. 1, 319; a. M. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 1516, der eine Ausschüttung der Agio-Reserven als gänzlich unzulässig erachtet.

43 Die Aufwertungsreserve kann auch in Aktienkapital umgewandelt werden (Art. 671b OR).

44 Art. 675 Abs. 2 OR sowie HWP 2009, Bd. 1, 322. Zur Thematik der Zwischendividenden s. HWP 2009, Bd. 1, 324; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 492; Böckli, Schweizer Aktienrecht, 1520.

Das geltende Handelsrecht sieht keine klare und eindeutige Unterscheidung der Reserven nach ihrer Herkunft vor, d. h. danach, ob sie aus Einlagen der Anteilsinhaber oder aus selbst erwirtschafteten Gewinnen gebildet wurden. Während die statutarischen und die freien Reserven ausschliesslich aus Gewinnen der Gesellschaft gebildet werden,[45] setzt sich die Allgemeine Reserve sowohl aus Einlagen der Beteiligten als auch aus einbehaltenen Gewinnen zusammen und stellt somit eine Mischform dar. Die Unterscheidung zwischen den unter dem Kapitaleinlageprinzip steuerfrei rückzahlbaren und den übrigen, nicht steuerfrei rückzahlbaren Reserven ergibt sich daher unter geltendem Handelsrecht nicht eindeutig aus der Handelsbilanz, sondern es muss zusätzlich innerhalb der Allgemeinen Reserve differenziert werden.

3.1.2 Entwurf zur Änderung des Aktien- und Rechnungslegungsrechts

Der Revisionsentwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht[46] schlägt eine bilanzmässige Unterscheidung der Reserven nach ihrer Herkunft vor: Neu soll zwischen Kapital- und Gewinnreserven unterschieden werden. Daneben wird im Bereich des formellen Aktienkapitals als weitere wesentliche Änderung die Möglichkeit vorgesehen, ein Kapitalband zu schaffen, innerhalb welchem der Verwaltungsrat das Nominalkapital erhöhen oder herabsetzen kann. Im Einzelnen sieht der Revisionsentwurf die folgenden Eigenkapitalkategorien vor:

Übersicht 2: Handelsrechtliche Eigenkapitalpositionen gemäss Revisionsentwurf

Eigenkapitalposition	Bildung/Zuweisung	Auflösung/Verwendung
1. Aktienkapital		
	Gründung Kapitalband (Art. 653s E-OR) – Kapitalerhöhung – Bar – Sacheinlage – Verrechnung mit bestehenden Verbindlichkeiten – Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital	Formelle Kapitalherabsetzung Herabsetzung durch Verwaltungsrat im Rahmen des Kapitalbandes
2. Gesetzliche Kapitalreserve (Art. 671 Abs. 1 E-OR)		
	Zuweisung von: – Aufgeldern (Agios) sowie weiteren Einlagen und Zuschüsse der Anteilsinhaber – Kaduzierungsgewinnen – Kapitalherabsetzungsbuchgewinnen	Erlaubte Verwendung: – Deckung von Verlusten – Massnahmen zur Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang – Massnahmen zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit und der Milderung ihrer Folgen
3. Gesetzliche Gewinnreserve (Art. 672 E-OR)		
	Zuweisung von 5 % des Jahresgewinns bis Erreichung von 50 % des Aktienkapitals (Holdinggesellschaften: 20 %)	Verwendung wie bei gesetzlicher Kapitalreserve
4. Freiwillige Gewinnreserve (Art. 673 E-OR)		
	Zuweisungen gemäss Statuten Zuweisungen gemäss Beschluss der Generalversammlung (Interessen der Minderheitsaktionäre sind stets zu berücksichtigen)	Freie Verwendung
5. Bilanzgewinn		
	Nicht verwendete Unternehmensgewinne	Freie Verwendung
6. Laufender Gewinn		
	Gewinn des laufenden Geschäftsjahres	Interimsdividende zulässig (Art. 675a E-OR)

45 Umbuchungen zwischen den verschiedenen Reserven bleiben vorbehalten.

46 BBl 2008, 1751.

Heftige Kritik am Gesetzesentwurf hat vor allem die vorgeschlagene Einschränkung der Verwendbarkeit der gesetzlichen Kapitalreserven hervorgerufen. Gemäss Art. 671 E-OR sollen diese überhaupt nicht mehr mittels Dividende an die Aktionäre zurückbezahlt werden können.[47] Falls diese Bestimmung in der vom Bundesrat vorgeschlagenen Fassung angenommen würde, stellte dies eine Verschärfung gegenüber der geltenden Praxis dar, welche eine Rückzahlung der Allgemeinen Reserve insoweit erlaubt, als diese die Hälfte des Aktienkapitals übersteigt.[48] Eine derart weitgehende Ausschüttungssperre würde das Kapitaleinlageprinzip in weiten Teilen ad absurdum führen.[49] Die Kommission für Rechtsfragen des Ständerats hat aus diesem Grund einen Mehrheitsantrag für einen neuen Abs. 4 von Art. 671 E-OR gestellt, welcher die heutige Praxis fortschreiben und die Rückzahlung der Kapitalreserven zulassen will, soweit diese die Hälfte des Aktienkapitals übersteigen. Der Ständerat hat als Erstrat diesen Mehrheitsantrag gutgeheissen.[50] Es bleibt abzuwarten, ob der Nationalrat dieser Ansicht folgen und einer Lockerung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelung zustimmen wird.

3.2 Steuerrecht

Mit Datum vom 1.1.2011 traten die folgenden neuen oder erweiterten Gesetzesbestimmungen in Kraft, welche das Kapitaleinlageprinzip im Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht normieren:

> **Art. 20 Abs. 3 DBG** Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital.
>
> **Art. 125 Abs. 3 DBG** Zudem haben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften das ihrer Veranlagung zur Gewinnsteuer dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht auszuweisen. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.
>
> **Art. 5 Abs. 1bis VStG** Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung meldet.

Der Gesetzgeber hat es unterlassen, verschiedene auf dem Nennwertprinzip basierende Gesetzesbestimmungen an die aufgrund der Einführung des Kapitaleinlageprinzips geänderten Rahmenbedingungen anzupassen. Um zu verhindern, dass diese (unveränderten) Bestimmungen unter dem Kapitaleinlageprinzip zu einer ungewollten Überbesteuerung führen oder ungerechtfertigte Besteuerungslücken schaffen, muss deren Anwendungsbereich durch die rechtsanwendenden Behörden auf dem Auslegungsweg mit dem Gedankengut des Kapitaleinlageprinzips harmonisiert werden. Um sachgerechte Ergebnisse zu erzielen, kann eine Anpassung und Erweiterung geltender Bestimmungen auf dem Weg der Auslegung, hier der teleologischen, am Normsinn orientierten Erweiterung des (zu engen) Wortlauts, erforderlich sein. Mit Blick auf das Legalitätsprinzip ist eine solche Erweiterung allerdings zurückhaltend vorzunehmen.

4 Grundsatzüberlegungen zum Kapitaleinlageprinzip

Nachfolgend sollen Grundsatzüberlegungen zum Kapitaleinlageprinzip im Lichte der geltenden und der vorgeschlagenen neuen handelsrechtlichen Gesetzesbestimmungen angestellt werden, wobei insb. die folgenden Themenbereiche einer eingehenden Würdigung unterzogen werden müssen:

– In einem 1. Schritt wird aus steuersystematischer Sicht geprüft, ob mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips die Begriffe «Kapitaleinlage» und «Kapitalentnahme» bzw. «Kapitalrückzahlung» für die Zwecke dieses Prinzips speziell definiert und damit für das Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht eigenständige – vom Gewinnsteuerrecht losgelöste – Begriffe geschaffen worden seien. In diesem Zusammenhang ist insb. zu klären, ob nur die Inhaber der Beteiligungsrechte (wie von der ESTV vertreten)[51] oder ob auch diesen nahestehende Personen Kapitaleinlagen, welche zur steuerfreien Kapitalrückzahlung berechtigen, leisten können. Aufgrund der bei der Bestimmung des Steuerobjekts im Bereich der direkten Steuern sachgemässen wirt-

47 Eine solche Rückzahlung dürfte aber im Verfahren der förmlichen Kapitalherabsetzung möglich sein (über den Umweg der Umwandlung in formelles Aktienkapital und der anschliessenden Herabsetzung desselben); s. auch Altorfer/Altorfer, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 275.

48 Allerdings sind einige Autoren (allen voran Böckli, Schweizer Aktienrecht, 1516) der Ansicht, dass dies bereits unter dem geltenden Recht für Agio-Reserven nicht gelte und dass diese einer vollständigen Ausschüttungssperre unterlägen.

49 Gl. M. Altorfer/Altorfer, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 275; Rechsteiner/Sigrist, Das Kapitaleinlageprinzip der UStR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, 785.

50 AB S 2009 – 10.6.09 Nr. 08.011, 647 f.

51 KS Einlageprinzip Ziff. 2.1.

schaftlichen Betrachtungsweise sollen diese Fragen zunächst losgelöst von der Konzeption des neuen Rechts beantwortet werden.

– In einem 2. Schritt erfolgt die Auseinandersetzung mit den Bestimmungen zur Verbuchung der Kapitaleinlagen und der diesbezüglichen Meldepflicht gegenüber der ESTV. Dabei wird untersucht, ob die im steuersystematischen Teil gewonnenen Ergebnisse – wegen der bloss im Verrechnungssteuerrecht verankerten handelsrechtlichen Ausweispflicht der Kapitaleinlagen und diesbezüglichen Meldung an die ESTV – einzuschränken sind. M. a. W. ist zu prüfen, ob diese Ausweis- und Meldepflicht – aufgrund ihrer Einordnung unter dem Titel des Steuerobjekts der Verrechnungssteuer – konstitutive Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen bilde (wie von der ESTV vertreten)[52] oder ob diesen Vorschriften lediglich verfahrensrechtliche Bedeutung zuzumessen sei. In diesem 2. Schritt wird auch die umstrittene Frage behandelt, ob nur als handelsrechtliche Kapitalreserven verbuchte offene Kapitaleinlagen (wie dies die ESTV aus dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG ableitet)[53] oder ob auch als handelsrechtliche Gewinnreserven verbuchte offene Kapitaleinlagen in den Genuss der steuerfreien Rückzahlung gelangen können.
– In einem 3. Schritt muss die Wechselwirkung von Handels- und Steuerrecht im Zusammenhang mit verdeckten Kapitaleinlagen sowohl aus (gesetzes-) systematischer als auch aus praktischer Sicht beleuchtet werden. In diesem Schritt wird auch die kontrovers diskutierte Frage untersucht, ob verdeckte Kapitaleinlagen, welche in späteren Steuerperioden als handelsrechtliche Gewinnreserven aufgedeckt werden, in den Genuss der steuerfreien Kapitalrückzahlung gelangen können. Dabei soll auch auf die umstrittene Frage eingegangen werden, ob verdeckte Kapitaleinlagen zeitlich vorgelagert – d. h. vor der handelsrechtlichen Aufdeckung – bloss steuerrechtlich aufgedeckt werden dürfen, wobei bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen ist, dass sich die Problematik des Kapitaleinlageprinzips im Lichte von Art. 678 OR prinzipiell erst dann stellt, wenn die stillen Reserven in einer späteren Steuerperiode – spätestens im Zeitpunkt der Liquidation – handelsrechtlich oder zumindest steuersystematisch aufgedeckt werden.
– In einem 4. Schritt müssen weitere praxisrelevante Auslegungsfragen – wie *(i)* die Ausschüttungsreihenfolge bei Gewinn- und Kapitalreserven, *(ii)* die Rückzahlung von Kapitalreserven durch ausländische Gesellschaften, *(iii)* die Verlustverrechnung mit Gewinn- und Kapitalreserven und *(iv)* der Zeitpunkt der Besteuerung bei der Umwandlung von handelsrechtlichen Gewinnreserven in handelsrechtliche Kapitalreserven (sofern möglich) oder in Grund- oder Stammkapital – behandelt werden.

Mit der Beantwortung dieser Grundsatzfragen soll das Spannungsverhältnis zwischen Handels- und Steuerrecht im Rahmen von Kapitaleinlagen gelöst und ein gangbarer Weg gefunden werden, damit das Kapitaleinlageprinzip in der Praxis sachgerecht – und in Übereinstimmung mit den verfassungsmässigen und steuersystematischen Grundsätzen – umgesetzt werden kann.

4.1 Begriffssystem und steuerliche Systematik

4.1.1 Kongruenz von Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff

Der mit Art. 60 lit. a DBG («Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu») nahezu identische Wortlaut der neuen Bestimmungen («Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte ... geleistet worden sind») lässt vermuten, dass mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips bei der Verrechnungs- und bei der Einkommenssteuer kein autonomer Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff geschaffen werden sollte. So zeigt auch der Blick in die Botschaft, dass der Bundesrat von der Deckungsgleichheit der Begriffe ausgegangen ist, indem er auf die einschlägigen Bestimmungen des Gewinnsteuerrechts verwiesen hat.[54]

Im Grundlagenteil wurde dargelegt, dass der Kapitaleinlage- und der Kapitalentnahmebegriff für alle drei Steuerarten im Sinn der objektbezogenen Betrachtungsweise[55] auszulegen ist.[56] Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuer knüpfen an den gleichen wirtschaftlichen Vorgang – die Kapitaleinlage, welche auf Stufe der empfangenden Gesellschaft zu einer Bereicherung, und die Kapitalentnahme, welche auf Stufe der leistenden Gesellschaft zu einer Entreicherung führt – an. Die Frage nach den Steuerfolgen stellt sich hingegen zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt: Während sie bei der Gewinnsteuer bereits im Moment der Einlage relevant ist, stellt sie sich bei der Verrechnungs- und Einkommenssteuer erst im Moment der Rückzahlung. Steht aber

52 KS Einlageprinzip Ziff. 2.1.
53 KS Einlageprinzip Ziff. 2.1.
54 Botschaft UStR II, 4802.
55 S. vorne, Abschn. 2.2.2.2 Fn 34.
56 S. vorne, Abschn. 2.2.3 mwH, zum Verhältnis zwischen Kapitaleinlage und Kapitalentnahme.

einmal fest, dass eine Leistung an die Gesellschaft eine Kapitaleinlage im gewinnsteuerrechtlichen Sinn darstellt, behält sie diese Qualifikation und muss bei ihrer Rückzahlung für die Verrechnungs- und die Einkommenssteuer als Kapitalentnahme behandelt werden.

Dasselbe Resultat ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Verrechnungssteuer, welche im Zusammenhang mit der schweizerischen Einkommens- (und Vermögens-) Steuer eine reine Sicherungsfunktion hat.[57] Sie will namentlich sicherstellen, dass Vermögensertrag in der Steuererklärung ordnungsgemäss deklariert wird. Diese Sicherungsfunktion griffe ins Leere, wenn eine Rückzahlung von Reserven an die Anteilsinhaber bei diesen von der Einkommenssteuer befreit wäre; in einem solchen Fall gäbe es für die Verrechnungssteuer nichts zu sichern.

Schliesslich steht diese Deckungsgleichheit der Begriffe in voller Übereinstimmung mit der im Schweizer Steuerrecht verankerten (teilweise gemilderten) wirtschaftlichen Doppelbelastung, welche im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips nur verlangt, dass die selbst erwirtschafteten Gewinne der Gesellschaft, und nur diese, auf Ebene der Gesellschaft einer Besteuerung und (bei deren Ausschüttung) auf Ebene der Anteilsinhaber einer (u. U. bloss teilweisen oder ermässigten) Besteuerung unterliegen sollen. Die durch die Anteilsinhaber zugeführten Mittel sind konsequenterweise weder bei der Gesellschaft noch (bei deren Rückzahlung) bei den Anteilsinhabern zu besteuern, weil in diesem Fall aus wirtschaftlicher Sicht weder die Gesellschaft einen Gewinn noch der Anteilsinhaber ein Einkommen erzielt hat. Somit ergibt sich als Zwischenergebnis für das Verhältnis zwischen Gesellschaft und direkten Anteilsinhabern, dass der Kapitaleinlage- und der Kapitalrückzahlungsbegriff im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht in wirtschaftlicher bzw. steuersystematischer Hinsicht kongruent sein müssen.

4.1.2 Direkte Anteilsinhaber und diesen nahestehende Personen als Inhaber der Beteiligungsrechte

4.1.2.1 Dreiecksтheorie als notwendige Folge des Kapitaleinlageprinzips

Aufgrund der oben dargestellten Kongruenz des Kapitaleinlage- mit dem Kapitalrückzahlungsbegriff im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht liegt (im Lichte der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise) die Vermutung nahe, dass nicht nur direkte Anteilsinhaber, sondern – im Dreiecksverhältnis – auch diesen nahestehende Personen Kapitaleinlagen im Sinn des Kapitaleinlageprinzips leisten können. Allerdings sprechen Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1bis VStG von den «Inhabern der Beteiligungsrechte», während in Art. 60 lit. a DBG von den «Mitgliedern» der Kapitalgesellschaft gesprochen wird. Es stellt sich die Frage, ob aufgrund dieser redaktionellen Differenz (und im Lichte des im VStG verlangten, gesonderten formellen Ausweises der Kapitaleinlage in der Handelsbilanz) der Schluss gezogen werden müsse, dass mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips eine formelle, streng am Zivilrecht orientierte Anknüpfung erfolgen solle und deshalb steuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlagen nur von den direkten Anteilsinhabern geleistet werden könnten.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich der Bundesrat in der Botschaft noch dahingehend geäussert hatte, dass «nur unmittelbar durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistete Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse im Sinne von Art. 60 lit. a DBG und Art. 24 Absatz 2 lit. a StHG der Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital gleichkommen.»[58] Diese Einschränkung, wonach nahestehende Personen keine Kapitaleinlagen im Sinn des Kapitaleinlageprinzips leisten können, stützt sich auf die ursprüngliche bundesrätliche Fassung von Art. 20 Abs. 3 E-DBG, welcher noch von «unmittelbar durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleisteten Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen» sprach.[59] Das Wort «unmittelbar» wurde in den eidg. Räten auf Antrag der vorberatenden Kommission des Ständerats jedoch ersatzlos gestrichen.[60] Damit wurde auch der in der Botschaft angeführte Verweis auf die unmittelbaren Anteilsinhaber gegenstandslos.

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die Frage, ob nur die unmittelbaren Anteilsinhaber oder auch nahestehende Personen eine Kapitaleinlage leisten könnten, im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht aufgrund der dort vorherrschenden Dreiecksтheorie weitgehend gegenstandslos ist. Leistungen von nahestehenden Personen, die nicht dem Drittvergleich entsprechen, werden den Anteilsinhabern zugerechnet und gelten aus steuerlicher Sicht als von den unmittelbaren Anteilsinhabern erbracht. Dem Einkommens- und Gewinnsteuerrecht ist – im Lichte der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise – das Abstellen auf einen zivilrechtlichen Beteiligtenbegriff fremd. Diese Überlegungen zur Einkommens- und Gewinnsteuer gelten sinngemäss für die Verrechnungssteuer, welche zwar als objektbezogen ausgestaltete Quellensteuer (im Inland) primär einen Sicherungszweck hat, aber faktisch die ordentliche Einkommens-

57 Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 212 f.

58 Botschaft UStR II, 4802.
59 BBl 2005, 4875.
60 AB S 2006 – 13.6.2006 Nr. 05.058, 439.

steuer ersetzt, wenn die Rückerstattungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind. Zudem ist sie eine Ertrags- oder spezielle Einkommenssteuer, weil sie auf die Erfassung von Erträgen ausgerichtet ist und die erfassten Erträge regelmässig Bestandteil des Steuerobjekts der Einkommenssteuer (bzw. der Gewinnsteuer) sind.[61] Somit ist die Verrechnungssteuer nach Massgabe des Kriteriums der Identität von Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage den direkten Steuern zuzuordnen,[62] welche unbestrittenermassen einer wirtschaftlichen Betrachtung bedürfen.

Dieser Auslegung könnte der Umstand entgegenstehen, dass bei der Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen an nahestehende Personen (bis anhin) idR die Direktbegünstigungstheorie[63] zur Anwendung gelangte. Zur Illustration soll der (geschäftsmässig nicht begründete) Schwesterzuschuss (ausserhalb einer Sanierung) herangezogen werden: Die geldwerte Leistung führt nach der Dreiecktheorie bei der leistenden Gesellschaft zu einer steuerlichen Aufrechnung, welche sowohl der Gewinn- als auch der Verrechnungssteuer unterliegt. Bei den Anteilsinhabern, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, wird der entsprechende geldwerte Vorteil als Vermögensertrag mit der Einkommenssteuer erfasst. Bei der empfangenden Gesellschaft liegt – aufgrund der Tatsache, dass die Leistung causa societatis erfolgte – eine gewinnsteuerfreie Kapitaleinlage vor. Falls bei der Verrechnungssteuer die Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung käme, könnte (e contrario) argumentiert werden, dass keine zur steuerfreien Rückzahlung berechtigte Kapitaleinlage vorliege, weil die seinerzeitige steuerfreie Einlage aufgrund einer formellen Betrachtungsweise als nicht durch die direkten Anteilsinhaber, sondern durch die Schwestergesellschaft erbracht gelte. Dies hätte zur Konsequenz, dass die für die sachgerechte Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips notwendige Kongruenz von Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuer nicht mehr gegeben wäre. Nachfolgend wird gezeigt, dass auch bei der Verrechnungssteuer – spätestens seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips – aus folgenden Gründen generell die Dreiecktheorie anzuwenden ist:

- In der Praxis wird die Dreiecktheorie bei der Verrechnungssteuer bereits angewendet, einerseits bei Sanierungsleistungen an nahestehende Personen und andererseits bei Leistungen von personenbezogenen resp. Familien-Gesellschaften an nahestehende natürliche Personen oder Gesellschaften, wenn die Leistungen offensichtlich als durch die Anteilsinhaber beabsichtigte Schenkungen qualifiziert werden können. Die Anwendung der Dreiecktheorie wird insb. damit gerechtfertigt, dass die Gesellschaft von den Anteilsinhabern im eigenen Interesse (als Schenkungsinstrument) benutzt werde. Ferner gelangt die Dreiecktheorie bei Emigrationsfusionen zur Anwendung, mit der Begründung, dass diese Transaktionen der Sitzverlegung ins Ausland gleichgestellt werden müssten.
- Gemäss Art. 14 VStG sollen die Leistungsempfänger durch die Überwälzung der Verrechnungssteuer, welche den Kern ihrer Sicherungsfunktion bildet, veranlasst werden, die steuerbelasteten Erträge ordnungsgemäss zu deklarieren.[64] Daraus lässt sich ableiten, dass der Begriff des Leistungsempfängers möglichst in Anlehnung an die subjektive Zuordnung der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen im Bereich der Gewinn- und Einkommenssteuer bestimmt werden muss. Weil im Bereich der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer richtigerweise die reine oder die modifizierte Dreiecktheorie zur Anwendung gelangt, müssen bei geldwerten Leistungen an nahestehende Personen – in teleologischer Sicht – die Anteilsinhaber als Leistungsempfänger iSv Art. 14 VStG qualifiziert werden.[65]
- Aufgrund von Art. 678 Abs. 1 und 2 OR können nur[66] die formellen Anteilsinhaber handelsrechtskonform Dividenden bzw. Mittel beziehen und die Gesellschaft entreichern, weil der durch die Beteiligungsrechte verkörperte Anteil an Gewinn und Vermögen nur den Anteilsinhabern zusteht. Vor diesem Hintergrund können geldwerte Leistungen an nahestehende Personen sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich nur als Gewinnausschüttungen an die Anteilsinhaber verstanden werden. Dieser Ansicht kann auch Art. 20 Abs. 1 VStV, welcher die nahestehenden Personen als Leistungsempfänger erwähnt, nicht entgegenstehen, weil sich diese Norm auf das Steuerobjekt und nicht auf die Frage der Steuerüberwälzung und der Rückerstattung bezieht. Auch in systematischer

61 Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 193 und 208.

62 Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 193.

63 Die Direktbegünstigungstheorie stellt auf den formellen Leistungsfluss ab und berücksichtigt das Beteiligungsverhältnis als Voraussetzung zur Vornahme einer geldwerten Leistung an eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person nicht, indem die Steuerfolgen an die (formell) direkte Begünstigung der nahestehenden Person angeknüpft und allfällig dazwischenstehende weitere Personen – wie z. B. der Anteilsinhaber – steuerlich nicht berücksichtigt werden (Brülisauer/Kuhn, Art. 24 StHG N 86).

64 Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 205.

65 Gl. M. Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 201 ff., insb. 205.

66 S. vorne, Abschn. 2.2.2.1, 2.2.2.2 und 3.1.

Sicht können deshalb bei geldwerten Leistungen an nahestehende Personen die Anteilsinhaber als Empfänger gemäss Art. 14 VStG qualifiziert werden.[67]

– Im Lichte einer verfassungskonformen Auslegung, konkret: des in Art. 8 Abs. 1 BV verankerten Rechtsgleichheitsgebots, wonach Gleiches gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist, zeigt sich, dass es keinen Grund gibt, bei offenen Gewinnausschüttungen an die Anteilsinhaber mit anschliessender Weiterleitung an nahestehende Personen – de facto – die Dreieckstheorie und bei verdeckten Gewinnausschüttungen an dieselben nahestehenden Personen die Direktbegünstigungstheorie anzuwenden.[68]
– Wie offene sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen unter den Begriff der Dividende gemäss Art. 10 Abs. 3 OECD-MA zu subsumieren, dies deshalb, weil sie ihre Ursache im Beteiligungsverhältnis haben.[69] Dies impliziert, dass abkommensrechtlich die Anteilsinhaber und – mangels Anteilsinhabereigenschaft – nicht die nahestehenden Personen als Leistungsempfänger zu qualifizieren sind. Auch Art. 15 Abs. 1 ZBstA lässt keinen anderen Schluss zu, denn die Quellensteuerbefreiung setzt voraus, dass eine Dividende von der Tochter- an die Muttergesellschaft gezahlt wird. Somit ist es im Sinne einer völkerrechtskonformen Auslegung des unilateralen Rechts angebracht, unter den Leistungsempfängern die Zahlungsempfänger gemäss Art. 10 Abs. 1 OECD-MA und Art. 15 Abs. 1 ZBstA zu verstehen, was für die Anwendung der Dreieckstheorie spricht.[70]

Weil die Rückerstattung nur dem (tatsächlich) Nutzungsberechtigten gewährt wird, soll nachfolgend dargelegt werden, dass auch in Dreiecksfällen den Anteilsinhabern das Recht zur Nutzung zuzuweisen sei.

4.1.2.2 Recht zur Nutzung

Nach der Praxis des Bundesgerichts[71] steht das Recht zur Nutzung grundsätzlich demjenigen zu, welcher die Freiheit hat, über die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte zu verfügen: Das Recht zur Nutzung hat insb. jener, welcher die Einkünfte behalten kann und diese nicht aufgrund vertraglicher Verpflichtungen oder aufgrund der Gesamtheit der konkreten Umstände an Dritte weiterleiten muss. Es ist nicht erforderlich, dass der Nutzungsberechtigte einen umfassenden Anspruch auf jeden möglichen Nutzen hat, den der Vermögenswert abwirft. Diese in der Literatur[72] auf weitgehende Zustimmung stossende Praxis wurde im Lichte des DBA-rechtlichen Begriffs der beneficial ownership zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch wie folgt konkretisiert: Das Recht zur Nutzung soll dann vorliegen, wenn die zivilrechtlichen Anspruchsberechtigten – d. h. bei (offenen und verdeckten) geldwerten Leistungen: die Anteilsinhaber – entweder über die Hingabe des Kapitals oder Wirtschaftsguts zur Nutzung oder über die Verwendung der Nutzungen, ggf. über beides, entscheiden können.[73] M. a. W. soll nicht entscheidend sein, dass der Nutzungsberechtigte einen direkten Nutzen aus der Leistung zieht, sondern allein, dass er die Destinatäre der Leistungen bestimmen kann, also die Kontrolle über die Leistungsgewährung hat. Diese – auch hier vertretene – Auffassung steht in voller Übereinstimmung mit der zur Aberkennung der Nutzungsberechtigung bei Vertretern oder sonstigen Beauftragten (im Rahmen von Treuhandverhältnissen) entwickelten Praxis, wonach ein Handeln für Rechnung Dritter dann vorliegt, wenn *(i)* der Vertreter fremdbestimmt ist, also der nahestehende Dritte bestimmen kann, ob und wann die Leistung an ihn zu übertragen oder sonstwie zu verwenden ist, und *(ii)* die Leistung, sofern sie nicht sofort weitergegeben wird, im Interesse des Dritten bzw. nicht im eigenen Interesse verwendet wird.[74]

Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a iVm Art. 14 VStG muss der Empfänger der geldwerten Leistung für den Rückerstattungsanspruch jedoch das Recht zur Nutzung besitzen. Es wurde oben dargelegt, dass bei verdeckten Gewinnausschüttungen aus steuersystematischer Sicht – d. h. aufgrund der sachgerechte(re)n Dreieckstheorie – die Anteilsinhaber, und nicht die unmittelbaren Leistungsempfänger, als Empfänger der geldwerten Leistung zu betrachten sind. Die Begriffe «Leistungsempfänger» und «Recht zur Nutzung» sind in gegenseitiger Konformität auszulegen, denn nur bei gleichzeitiger Erfüllung beider Voraussetzungen bei derselben Person wird erreicht,

67 Gl. M. Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 203 ff.

68 Gl. M. Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 206 f.

69 S. mwH Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 100 ff. und 214 ff.

70 Gl. M. Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 205 f.

71 BGer (25.1.1985) = ASA 54 (1985/86), 395; BGer (26.7.1985) = Praxis II/2, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nrn. 34 und 35; BGer 2A.573/2003 (25.10.2004).

72 Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 118; Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 165 f.

73 Vgl. Danon, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, 340; Oberson, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, 226.

74 S. mwH Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 185 ff.

dass die Verrechnungssteuer zurückerstattet wird und damit eine Sicherungsfunktion erfüllen kann. Zudem verlangt das verrechnungssteuerrechtliche Recht zur Nutzung im Lichte von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG («Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes») nur, dass der Nutzungsberechtigte selbst über die Beteiligungsrechte – und den daraus resultierenden Ertrag – verfügen kann. In Dreiecksfällen bestimmt der Anteilsinhaber, dass die nahestehende Person begünstigt werden soll; der Anteilsinhaber hat also die notwendige Verfügungsmacht und ist daher sowohl als Empfänger als auch als Nutzungsberechtigter der geldwerten Leistung zu qualifizieren. Ferner soll durch die Verrechnungssteuer die Steuerehrlichkeit, d. h. die Erfüllung der Deklarationspflichten (insb. von Steuerinländern) gefördert werden. Damit diese Zielsetzung erreicht wird, müssen die Voraussetzungen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit den Voraussetzungen der objektiven Einkommens- und Gewinnsteuerpflicht gekoppelt werden. M. a. W muss die Auslegung des Begriffs «Recht zur Nutzung» in Anlehnung an die steuerliche Zurechnung bei der Einkommens- und Gewinnsteuer erfolgen, was nur durch Anwendung der Dreiecksthеorie erreicht wird.

4.1.3 Ergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass auch bei der Verrechnungssteuer die Dreiecksthеorie anzuwenden ist. Durch das konsequente Abstellen auf die (reine oder modifizierte) Dreiecksthеorie bei der Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuer im Zeitpunkt der Kapitaleinlage und im Zeitpunkt der Kapitalentnahme kann im Bereich der direkten Steuern vollständige Kongruenz mit Bezug auf den Kapitaleinlage- und den Kapitalrückzahlungsbegriff erreicht werden. Damit ist das System kohärent und in sich geschlossen, was auch bedeutet, dass nicht nur Anteilsinhaber, sondern auch den Anteilsinhabern nahestehende Personen Kapitaleinlagen, welche zur steuerfreien Rückzahlung berechtigen, leisten können.

4.2 Verbuchungs- und Meldepflicht

4.2.1 Verbuchungspflicht

4.2.1.1 Auslegung

Sowohl im DBG als auch im VStG (nicht aber im StHG) wurden Bestimmungen hinsichtlich des Ausweises der Kapitaleinlagen geschaffen. Während in Art. 5 Abs. 1bis VStG, welcher unter dem Titel des Steuerobjekts eingeordnet ist, verlangt wird, dass «die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden», enthält Art. 20 Abs. 3 DBG im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts der Einkommenssteuer keine solche Ausweispflicht. Das DBG erwähnt den Ausweis der Kapitaleinlagen lediglich in Art. 125 Abs. 3 DBG, d. h. unter den Verfahrenspflichten der juristischen Personen im Rahmen der Aufzählung der einzelnen Elemente des steuerbaren Eigenkapitals, welche der Steuererklärung beigelegt werden müssen. Aufgrund dieser Formulierungs-Differenz im Bereich des Steuerobjekts der Verrechnungs- und der Einkommenssteuer ist die Frage berechtigt, ob der Gesetzgeber unterschiedliche materielle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen schaffen wollte.

Zunächst ist vorauszuschicken, dass auch der scheinbar klare Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG einer Auslegung nicht entgegensteht. Die Auslegung einer Rechtsnorm ist nämlich nicht nur dann notwendig, wenn deren Wortlaut nicht klar ist, sondern auch dann, wenn Zweifel bestehen, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergebe.[75] Die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm besteht insbesondere dort, wo die Tragweite einer Gesetzesbestimmung bezüglich möglicher Anwendungsfälle nicht oder nur unvollkommen vorausgesehen wurde. Wie die im Schlussteil dieses Beitrags diskutierten Fallbeispiele zeigen, kann ein sachgerechtes und ausgewogenes, dem Kerngehalt des Kapitaleinlageprinzips erst gerecht werdendes Ergebnis oft nicht aus dem Wortlaut der neuen Gesetzesbestimmungen herausgelesen, sondern nur über den Auslegungsweg erreicht werden. Darüber hinaus offenbart auch die teilweise unvollständige Überarbeitung der Steuergesetze anlässlich der Einführung des Kapitaleinlageprinzips, dass der Gesetzgeber möglicherweise nicht alle Sachverhalte vorausgesehen hatte, welche als Folge der Einführung des Kapitaleinlageprinzips eine geänderte steuerliche Beurteilung erfahren. Inhalt und Tragweite der zum Kapitaleinlageprinzip geschaffenen Normen lassen sich folglich nur im Rahmen einer Auslegung feststellen.

Die folgenden Gründe führen uns zu der Auffassung, dass der handelsrechtlichen Verbuchungspflicht im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts bzw. für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen keine konstitutive Bedeutung zugemessen werden kann:

– *Steuersystematik:* Im steuersystematischen Teil[76] wurde dargelegt, dass im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht mit Bezug auf den Kapitaleinlage- und den Kapitalrückzahlungsbegriff eine vollständige Kongruenz bestehen muss, damit

75 Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 41.
76 S. vorne, Abschn. 4.1.

steuersystematisch sachgerechte Ergebnisse erzielt werden. Dies bedeutet, dass alle Leistungen, welche sich als steuerfreie Kapitaleinlage iSv Art. 60 lit. a DBG qualifizieren, später im Sinn der objektbezogenen Betrachtungsweise wieder steuerfrei entnommen werden dürfen.[77] Denn nur wenn das Steuerobjekt bei allen 3 Steuerarten nach denselben wirtschaftlichen Kriterien ermittelt wird, kann das Kapitaleinlageprinzip in seinem Kerngehalt umgesetzt werden. Im Sinn einer Normzweck-orientierten Auslegung ist es daher nicht angebracht, bei der Verrechnungssteuer andere Voraussetzungen für die Steuerfreiheit als im Einkommenssteuerrecht zu schaffen.

– *Wille des Gesetzgebers:* Im Lichte einer historisch-subjektiven Auslegung zeigt sich, dass der Gesetzgeber – zumindest im DBG, was bei vertikaler Steuerharmonisierung auch für das StHG relevant ist – in der handelsrechtlichen Ausweispflicht eine blosse Formalität gesehen zu haben scheint. Anders lässt sich die Verschiebung des (ursprünglich in Art. 20 Abs. 3 E-DBG enthaltenen) Hinweises auf einen handelsbilanziellen Ausweis der Kapitaleinlagen in den heutigen Art. 125 Abs. 3 DBG nicht erklären. Zu keinem Zeitpunkt schien sich der Gesetzgeber bewusst gewesen zu sein, hiermit eine Änderung der Voraussetzungen für eine steuerfreie Rückzahlung im Einkommenssteuerrecht vorgenommen zu haben. Der Gesetzgeber bezeichnete diese Verschiebung vielmehr als eine «formelle Bereinigung».[78]
– *Gesetzessystematik:* Die Verschiebung des handelsbilanziellen Ausweises in die Verfahrenspflichten des DBG erhärtet in einer gesetzessystematischen Optik den Schluss, dass diesem im Einkommenssteuerrecht – und damit zufolge der oben erwähnten Kongruenz der Begriffe[79] auch im Verrechnungssteuerrecht – bloss deklaratorische Bedeutung zukommen sollte. Während sich Art. 20 Abs. 3 DBG nämlich im Kapitel «Steuerbare Einkünfte»[80] befindet und somit das Steuerobjekt umschreibt, ist Art. 125 Abs. 3 DBG im Kapitel «Verfahrenspflichten» unter dem Abschnitt «Pflichten des Steuerpflichtigen» eingeordnet.[81] Art. 125 Abs. 3 DBG richtet sich einzig und allein an die steuerpflichtige Gesellschaft, nicht aber an die natürlichen Personen als Empfänger einer Rückzahlung solcher Einlagen, Aufgelder oder Zuschüsse. Es ist kaum denkbar, dass sich eine für die natürlichen Personen steuerpflichtbegründende Norm in den für Kapitalgesellschaften geltenden Verfahrensvorschriften finden lasse; den Anforderungen des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Legalitätsprinzips im Steuerrecht würde dies jedenfalls nicht gerecht. Die gleiche Schlussfolgerung ergibt sich im Übrigen auch daraus, dass in das StHG keine dem Art. 125 Abs. 3 DBG entsprechende Norm aufgenommen wurde, obwohl der Wortlaut von Art. 7b StHG mit demjenigen von Art. 20 Abs. 3 DBG identisch ist.[82]
– *Wortlaut*: Auch eine grammatikalische Auslegung erhärtet den Schluss, dass der Nachweis der Kapitaleinlagen grundsätzlich in anderer Form als über einen gesonderten handelsbilanziellen Ausweis zugelassen werden muss. Sowohl Art. 20 Abs. 3 DBG als auch Art. 5 Abs. 1bis VStG lassen die steuerfreie Rückzahlung von in der Vergangenheit – d. h. nach dem 31.12.1996[83] – geleisteten Kapitaleinlagen zu. Weil die Gesellschaften in der Vergangenheit idR keinen Ausweis auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz vorgenommen haben,[84] muss zwangsläufig eine alternative Beweisführung zulässig sein. Ein Grund, weshalb eine solche nur für die in der Vergangenheit liegenden Kapitaleinlagen, nicht aber auch in Zukunft zugelassen werden sollte, ist nicht ersichtlich. Es ist nicht einzusehen, weshalb der identische buchmässige Vorgang eine andere Steuerfolge erfahren soll, je nachdem, ob er vor oder nach dem 1.1.2011 verwirklicht wurde. Ferner lässt auch die gesetzlich ausdrücklich verankerte Meldepflicht[85] gegenüber der ESTV vermuten, dass andere Beweismittel für die Begründung der Steuerfreiheit der Kapitalrückzahlung zugelassen werden (müssen). Gerade im Rahmen der grammatikalischen Auslegung wird deutlich, dass der «klare» Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG doch mit erheblichen Unzulänglichkeiten behaftet ist, welche nur durch eine teleologische Auslegung gelöst werden können.

77 S. vorne, Abschn. 2.2.3, 4.1.1 und 4.1.2.
78 SR Hans Lauri, AB S 2006 – 13.06.2006 Nr. 05.058, 440.
79 S. vorne, Abschn. 4.1.
80 Art. 16 - 23 DBG.
81 Art. 124 - 126 DBG.
82 Im Ständerat wurde hierzu Folgendes ausgeführt: «Die Kommission hat nach Diskussion mit der Steuerverwaltung entschieden, dass es Sache der Kantone sein soll, hier ihr eigenes *formelles Recht* entsprechend präzisieren zu können» (Hervorhebung durch die Verf.); AB S 2006 – 13.06.2006 Nr. 05.058, 440.
83 Der Stichtag des 31.12.1996 hat keinen tieferen Grund als denjenigen, dass den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, die in den letzten 10 Jahren vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II (per 1.1.2007) geleisteten Kapitaleinlagen einer steuerfreien Rückzahlung zugänglich zu machen. Grundsätzlich wäre es denkbar gewesen, die steuerfreie Rückzahlung auf sämtliche früheren Kapitaleinlagen auszudehnen, was aber mit Blick auf die mehr als 10 Jahre zurückliegenden Kapitaleinlagen möglicherweise mit erheblichen Nachweisproblemen verbunden gewesen wäre.
84 Zumeist werden die Kapitalreserven entweder in der Allgemeinen Reserve oder aber als Unterkategorie derselben als Agio ausgewiesen.
85 S. hinten, Abschn. 4.2.2.

– *Verfassungskonformität:* Auch ein Blick auf die Kapitalrückzahlungen einer ausländischen Gesellschaft an Schweizer Anteilsinhaber offenbart, dass die handelsrechtliche Verbuchung kein zwingend erforderliches Kriterium für die Steuerfreiheit einer Rückzahlung sein kann. Ausländische Gesellschaften, welche in der Schweiz keine steuerlichen Anknüpfungspunkte haben, unterstehen weder dem schweizerischen Handelsrecht noch den steuerrechtlichen Verfahrensvorschriften des DBG und VStG. Es besteht für sie in der Folge auch keine Pflicht, Kapitaleinlagen nach den vom Schweizer Steuerrecht vorgeschriebenen Regeln auszuweisen. Will man Rückzahlungen von Einlagen durch ausländische Gesellschaften nicht gänzlich von der Einkommenssteuerfreiheit ausschliessen, muss deshalb auch von schweizerischen Gesellschaften der Nachweis, dass es sich um die Rückzahlung von Kapitaleinlagen handelt, in anderer Form erbracht werden können, ansonsten die Gefahr einer einkommenssteuerlichen Schlechterstellung von Anteilsinhabern schweizerischer Gesellschaften gegenüber solchen ausländischer Gesellschaften besteht. Dies würde dem in Art. 8 Abs. 1 BV verankerten Rechtsgleichheitsgebot widersprechen: Unterschiedliche Voraussetzungen für Steuerbefreiungen sind nur dann zulässig, wenn ein ausreichender sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung vorliegt, was mit Bezug auf die Bestimmung des Steuerobjekts bei der Einkommenssteuer nicht der Fall ist. Die Charakterisierung eines Zuflusses als steuerbaren Vermögensertrag oder steuerfreie Kapitalrückzahlung muss im Sinn der objektbezogenen Betrachtungsweise erfolgen. Dabei wird an die im Schweizer Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht kongruenten Begriffe der Kapitaleinlage und Kapitalentnahme[86] angeknüpft – und nicht an formelle Verbuchungsvorschriften eines wie auch immer gearteten in- oder ausländischen Gesellschaftsrechts, zumal die Verbuchung idR sowohl im Fall der inländischen wie auch der ausländischen Gesellschaft ohnehin ausserhalb der Einflusssphäre der Anteilsinhaber liegt. Im Sinn einer verfassungskonformen Auslegung muss daher im Fall einer Kapitalrückzahlung durch eine inländische Gesellschaft der Weg der freien Beweisführung für den Nachweis der Kapitaleinlage offen stehen, auch wenn die Kapitaleinlage buchmässig nicht in die Kapitalreserven Eingang gefunden hat. – Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass auch der in Art. 127 Abs. 2 BV verankerte Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verbietet (wie dies bereits der Bundesrat in der Botschaft[87] zur Unternehmenssteuerreform II festgestellt hat), etwas als Einkommen zu besteuern, was aus wirtschaftlicher Sicht weder von der Gesellschaft noch von den Anteilsinhabern als Gewinn bzw. Einkommen erzielt wurde.

Somit ergibt die Auslegung, dass dem handelsrechtlichen Verbuchungsausweis der Kapitaleinlagen im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts keine eigenständige Bedeutung zukommen kann. Der Ausweis der Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz kann deshalb keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Rückzahlung darstellen; vielmehr muss der Nachweis des Vorhandenseins von steuerfrei rückzahlbaren Kapitaleinlagen auch auf anderem Weg erbracht werden können.[88] Es ist hierbei Sache der Gesellschaft (für die Verrechnungssteuer) und der Anteilsinhaber (für die Einkommenssteuer), diesen Nachweis in Übereinstimmung mit den steuergesetzlichen Verfahrensregeln zu erbringen. Allerdings werden in der Praxis sowohl die Anteilsinhaber als auch die Steuerbehörden im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung aus praktischen Gründen auf die Unterlagen der steuerpflichtigen Gesellschaft – allenfalls auch auf Beschlüsse über Kapitalentnahmen – zurückgreifen müssen. Im Lichte dieses Auslegungsergebnisses muss nachfolgend die Frage beantwortet werden, welche Tragweite dem in Art. 5 Abs. 1bis VStG verankerten handelsrechtlichen Verbuchungsausweis zukommen solle.

4.2.1.2 Tragweite

Wirft man einen Blick auf die Entstehungsgeschichte der neuen gesetzlichen Bestimmungen, zeigt sich, dass der Gesetzgeber nur den Grundfall der Kapitaleinlage über pari – d. h. die Gründung oder die Kapitalerhöhung mittels Ausgabe von Anteilsrechten über pari – im Visier hatte. In der Botschaft wird diesbezüglich festgehalten, dass der über die Liberierung von Grund- oder Stammkapital hinaus einbezahlte Betrag zwingend als handelsrechtliche Kapitalreserve (und keinesfalls über die Erfolgsrechnung) verbucht werden müsse. Ferner findet sich folgender Passus in der Botschaft: Die Problematik der Steuerbarkeit der Rückzahlung von Agio «ist in den angelsächsischen Ländern und in den meisten europäischen Ländern kein Thema mehr; denn die Vorschriften zur Rechnungslegung verlangen im Bereich des Eigen-

86 S. vorne, Abschn. 2.2.3 und 4.1.

87 S. vorne, Abschn. 1, insb. Fn 3.

88 In diesem Sinn auch Altorfer/Altorfer, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 275, welche einen Ausweis auf einem separaten Konto in der Saldobilanz in Verbindung mit einem Ausweis im Anhang zur Jahresrechnung verlangen.

kapitals u. a. den separaten Ausweis von zusätzlichen Einzahlungen der Gesellschafter (Agios), die den Nominalbetrag des Grundkapitals übersteigen. So unterscheidet z. B. auch Luxemburg zwischen Reserven, die durch Einlagen von Aktionären geschaffen wurden, und solchen, die durch Gewinne der Gesellschaft geäufnet wurden. Bei Ausschüttungen unterliegen nur die durch Gewinne der Gesellschaft geäufneten Reserven der Kapitalertragssteuer (Verrechnungssteuer). Die Expertenkommission ‹Rechnungslegungsrecht› hatte übrigens in ihrem Bericht vom 29. Juni 1998 eine dahingehende Buchführungsnorm vorgesehen. Wäre diese Massnahme schon im Handelsrecht verankert, käme man wahrscheinlich kraft des Massgeblichkeitsprinzips kaum darum herum, das einbezahlte Agio dem Nennwertkapital gleichzustellen. Das Steuerrecht soll sich daher innovativ zeigen und einen solchen getrennten Ausweis in der Handelsbilanz (mit den daraus resultierenden Vorteilen) zulassen.»[89] Weil Kapitaleinlagen in diesem Grundfall stets als Kapitalreserven verbucht werden müssen, erscheint das Abstellen des Verrechnungssteuergesetzes auf den formellen handelsrechtlichen Ausweis als folgerichtig.

Allerdings zeigt sich in der Praxis, dass Leistungen (z. B. im Rahmen von Sanierungen) handelsrechtlich oftmals als Ertrag (und damit als handelsrechtliche Gewinnreserve) anstatt als Einlage (und damit als handelsrechtliche Kapitalreserve) verbucht werden. Diese handelsrechtlich erfolgswirksam verbuchten offenen Kapitaleinlagen müssen im Lichte von Art. 60 lit. a DBG gewinnsteuerlich nach unten korrigiert werden, was zur Folge hat, dass die handelsrechtliche Gewinnreserve als steuerliche Kapitalreserve zu qualifizieren ist. Aber auch bei Leistungen, welche sich zwar handelsrechtlich als Kapitaleinlage qualifizieren und daher erfolgsneutral (als handelsrechtliche Kapitalreserve) verbucht werden, jedoch aus steuerrechtlicher Sicht Ertrag darstellen (z. B. echte Sanierungsgewinne bei Forderungsverzichten),[90] muss der steuerliche Gewinn aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG (der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge) nach oben korrigiert werden, mit der Folge, dass die handelsrechtliche Kapitalreserve in eine steuerliche Gewinnreserve umqualifiziert werden muss. Schliesslich muss die handelsrechtliche Erfolgsrechnung steuerlich auch dann korrigiert werden, wenn echter Aufwand – z. B. Kapitalbeschaffungskosten – erfolgsneutral mit offenen Kapitaleinlagen (z. B. mit einem Agio, gestützt auf Art. 671 Abs. 2 Ziff. 1 OR) verrechnet werden und dadurch der handelsrechtliche Ertrag zu hoch ausgewiesen wird.[91] Der im Umfang der Verrechnung zu hoch ausgewiesene Ertrag, welcher sich handelsrechtlich als Gewinnreserve qualifiziert, stellt eine steuerliche Kapitalreserve dar.

Diese Beispiele offener Kapitaleinlagen, welche in der Botschaft nicht diskutiert werden, machen deutlich, dass das formelle Abstellen auf die handelsrechtliche Verbuchung zu völlig falschen Lösungen führen kann. In der Praxis müssen demnach – je nach Sachverhalt – handelsrechtliche Gewinnreserven in steuerliche Kapitalreserven und handelsrechtliche Kapitalreserven in steuerliche Gewinnreserven umqualifiziert werden, damit das Kapitaleinlageprinzip sachgerecht umgesetzt werden kann. Die handelsrechtliche Verbuchungsvorschrift wird aber auch jenen Fällen nicht gerecht, in denen die Steuerbehörden eine verdeckte Kapitaleinlage[92] – z. B. eine unterpreisliche Buchwertübertragung eines Vermögenswerts[93] – im Rahmen einer Steuerrevision nachträglich steuerrechtlich offenlegen. Würde die Steuerfreiheit der Rückzahlung des später über die handelsrechtliche Erfolgsrechnung verbuchten Aufwertungs- oder Kapitalgewinns im Zeitpunkt der buchmässigen bzw. echten Realisierung – mangels Zulässigkeit der Verbuchung des Aufwertungs- oder Kapitalgewinns als handelsrechtliche Kapitalreserve – nicht anerkannt, könnte das wirtschaftliche Kapitaleinlageprinzip nicht verwirklicht werden. Aufgrund dieser Ausführungen kann auch nicht eingewendet werden, dass der Gesetzgeber mit der handelsrechtlichen Verbuchungsvorschrift eine Art umgekehrte Massgeblichkeit eingeführt habe, da die Verbuchungsvorschrift in all jenen Fällen, in denen das Handelsrecht eine erfolgsneutrale Verbuchung nicht zulässt, kein brauchbares Kriterium darstellt, um die steuerfreien Kapitaleinlagen gegenüber den steuerbaren Gewinnen abzugrenzen.

Vor diesem Hintergrund hat die Verbuchungsvorschrift nach der hier vertretenen Auffassung folgende Tragweite: Weil eine Rückzahlung nur dann steuerfrei erfolgen kann, wenn sich die zugrundeliegende erbrachte Leistung gemäss Art. 60 lit. a DBG als steuerfreie Kapitaleinlage – und damit als steuerliche Kapitalreserve – qualifiziert, muss der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG teleologisch insofern erweitert werden, als für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Bezug zu Art. 60 lit. a DBG hergestellt werden muss. Nur mit Blick auf das Gewinnsteuerrecht kann dem Kapitaleinlageprinzip, welches als allgemein gültiger steuerrechtlicher Grundsatz zu qualifizieren ist, gebührend Rechnung getragen werden; das steu-

89 Botschaft UStR II, 4800 f.

90 S. mwH zum Begriff des echten bzw. unechten Sanierungsgewinns Athanas/Suter, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, 194; Brülisauer/Kuhn, Art. 24 DBG N 160 ff.

91 Brülisauer/Helbing, Art. 60 DBG N 38; Locher, Art. 58 DBG N 43.

92 S. hinten, Abschn. 4.3.

93 S. hinten, Abschn. 4.3.1.

errechtliche Kapitaleinlageprinzip kann in der Praxis nicht allein mit formellen handelsrechtlichen Verbuchungsvorschriften umgesetzt werden. Bei allgemeingültigen steuerrechtlichen Grundsätzen kommt man nicht darum herum, den gesetzlichen Wortlaut zwecks Ermittlung des Normsinns teleologisch zu ergänzen, damit der wirtschaftliche Kerngehalt einer Gesetzesnorm in der Praxis sachgerecht umgesetzt werden kann. Aufgrund dieser notwendigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche bei der Verrechnungs-, Gewinn- und Einkommenssteuer gleichermassen Anwendung findet, geht auch der Einwand ins Leere, wonach der Gesetzgeber in Art. 5 Abs. 1bis VStG einen ausdrücklichen Verweis auf Art. 60 lit. a DBG hätte anbringen müssen, um zu einem solchen Ergebnis zu gelangen.

4.2.2 Meldepflicht

Auch die Meldepflicht gegenüber der ESTV mit Bezug auf jede Veränderung der Kapitalreserven kann nicht als objektives Tatbestandsmerkmal der Steuerbefreiung, sondern lediglich als Verfahrensvorschrift verstanden werden. Dies liegt darin begründet, dass die steuerpflichtige Gesellschaft aufgrund der Ausgestaltung der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer jede Verwendung von Reserven deklarieren muss. Eine solche Deklaration ermöglicht erst den Vollzug des Verrechnungssteuergesetzes und damit die Erhebung der Verrechnungssteuer. Bereits unter dem bisherigen Recht musste eine Gesellschaft sämtliche Reserveverwendungen und die darauf geschuldete Verrechnungssteuer gemäss Art. 21 Abs. 1 und 2 VStV der ESTV melden. Weil sich am Grundsatz der Selbstveranlagung nichts geändert hat, ist eine Deklaration der Verwendung von Gewinn- und Kapitalreserven durch die verrechnungssteuerpflichtige Gesellschaft auch unter dem Kapitaleinlageprinzip notwendig. Eine solche Deklaration muss spätestens im Zeitpunkt einer Reserveverwendung, d. h. der Rückzahlung von Kapitaleinlagen, der Ausschüttung von Gewinnen oder jeder anderen Verwendung von Reserven[94] vorgenommen werden. Zusammen mit der Begleichung einer etwaigen Steuerschuld erfüllt die steuerpflichtige Gesellschaft damit im Fall eines verrechnungssteuerpflichtigen Vorgangs die Abrechnungspflicht für die Verrechnungssteuer. Aber auch für den Fall, dass lediglich Kapitalreserven zurückbezahlt werden und somit ein verrechnungssteuerfreier Vorgang stattfindet, hat diese Deklaration ihre Bedeutung: Die ESTV erhält so die Möglichkeit, die deklarierte Steuerfreiheit einer Reserveverwendung ggf. anzufechten.

Welche Aufgabe eine Meldung «auf Vorrat», d. h. eine Meldung an die ESTV über den Bestand und jede Veränderung auf dem Kapitalreservekonto auch ausserhalb einer Reserveverwendung erfüllen soll, ist jedoch prima vista weniger klar. Fest steht zunächst, dass die Meldepflicht der Deklaration der Verrechnungssteuer durch die Gesellschaft nicht vorgreifen kann: Sowohl aufgrund des Gesetzes als auch von der Sache her kann die Veranlagung der Verrechnungssteuer (sei es durch die steuerpflichtige Gesellschaft selbst, sei es mittels Verfügung durch die ESTV) erst nach der Verwirklichung eines der Steuer unterliegenden Sachverhaltes, mithin der Ausschüttung von steuerlichen Gewinnreserven, vorgenommen werden. Weder kann eine Meldung, die sich später als falsch herausstellt oder die gänzlich unterlassen wurde, der steuerpflichtigen Gesellschaft den Rechtsmittelweg abschneiden, noch befreit sie die Gesellschaft im umgekehrten Fall von der Verrechnungssteuerpflicht bei einer Ausschüttung von Gewinnreserven. Der Meldung an die ESTV kommt deshalb keine konstitutive Wirkung in Bezug auf die Verrechnungssteuerschuld zu.

Nichtsdestotrotz können periodische Meldungen aller Veränderungen – sowohl der Gewinn- als auch der Kapitalreserven – durchaus einen Sinn ergeben, stellt doch die handelsrechtliche Verbuchung der Reserven nicht in jedem Fall eine zuverlässige Grundlage für die Feststellung der steuerrechtlichen Kapitaleinlagen, welche zur steuerfreien Rückzahlung berechtigen, dar. So müssen Kapitaleinlagen, wie in den vorstehenden Abschnitten aufgezeigt wurde, im Steuerrecht in vielen Fällen abweichend vom Handelsrecht beurteilt werden, was zur Folge haben kann, dass handelsrechtlich ausgewiesene Kapitalreserven als steuerliche Gewinnreserven oder handelsrechtlich ausgewiesene Gewinnreserven als steuerliche Kapitalreserven zu qualifizieren sind. Eine Meldung könnte in diesem Fall die Wirkung einer Beweislastumkehr entfalten: Meldet die steuerpflichtige Gesellschaft der ESTV steuerliche Gewinn- und steuerliche Kapitalreserven und bestätigt die ESTV diese Meldung, kann die Gesellschaft bei einer späteren Rückzahlung ohne weitere Nachweise davon ausgehen, dass auf der Rückzahlung der gemeldeten Kapitalreserven keine Verrechnungs- und Einkommenssteuer geschuldet ist und nur auf der Rückzahlung gemeldeter Gewinnreserven Verrechnungs- und Einkommenssteuer anfällt. Vor diesem Hintergrund ist die gesetzlich verankerte Meldepflicht, welche systematisch ebenfalls dem Bereich der steuerrechtlichen Verfahrenspflichten der Gesellschaft zuzuordnen ist, teleologisch zu erweitern, indem sie nicht nur die Veränderung der steuerlichen Kapitalreserven betrifft, sondern auf die Veränderung der steuerlichen Gewinnreserven ausgeweitet wird.

94 Zu denken ist hierbei in erster Linie an die Liberierung von Gratisanteilen, die Vornahme von Gratisnennwerterhöhungen oder den Rückkauf von eigenen Anteilsrechten durch die Gesellschaft.

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

ALTORFER JÜRG/ALTORFER JÜRG B., Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, ST 2009, 270 (1. Teil), 309 (2. Teil)

ATHANAS PETER/SUTER CHRISTOPH, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, in: Roberto Vito (Hrsg.), Sanierung der AG. Ausgewählte Rechtsfragen für die Unternehmenspraxis, 2. A., Zürich u. a. 2003

BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss., Zürich 2001

BAUER-BALMELLI MAJA/REICH MARKUS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel u. a. 2005

BÖCKLI PETER, Die Transponierungstheorie. Überlegungen zur neueren Bundesgerichtspraxis bei Sachwerteinbringungen und zur «wirtschaftlichen» Betrachtungsweise, ASA 47 (1978/79), 31

– Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich u. a. 2009

BRAUCHLI ROHRER BARBARA/ATHANASSOGLOU XENIA, Kapitaleinlageprinzip – Es besteht Handlungsbedarf. Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens, ST 2010, 688 (1. Teil)

BRÜLISAUER PETER, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel u. a. 2005

BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008

BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel u. a. 2008

BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008

CAGIANUT FRANCIS, Das Objekt der Einkommenssteuer, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern - Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Bern 1993

DANON ROBERT J., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, Zürich u. a. 2004

DANON ROBERT J./SALOMÉ HUGUES, De la double imposition internationale, ASA 73 (2004/05), 333

DELL'ANNA FABIO/STAUB ANDRI, Steuerliche Besonderheiten in Sanierungsfällen. Unter Berücksichtigung der aktuellen Praxis bei den direkten Steuern, Verrechnungssteuern und Emissionsabgaben, ST 2004, 541 (1. Teil)

DENNER REINER/PRATTER KIRSTEN, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, ST 2008, 789

DUSS MARCO/ALTORFER JÜRG, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008

FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996

GIGER ERNST, Die Behandlung verdeckter Nutzungseinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern – ein Diskussionsbeitrag, ASA 76 (2007/08), 265

GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Diss., Zürich u. a. 2005

GURTNER RENÉ, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, StR 2002, 547

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich u. a. 2006

HAUSMANN RAINER/BERNEGGER CORINNE, Konzernsteuerplanung im Lichte des Kapitaleinlageprinzips, StR 2010, 366

HAUSMANN RAINER/TADDEI PASCAL, Das Kapitaleinlageprinzip. Ausweis im Jahresabschluss und Deklaration von Kapitaleinlagen, StR 2011, 86

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern u. a. 2002

KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil (Art. 48 - 64 BdBSt), 2. A., Basel 1992

– Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1 - 44 WStB), 2. A., Basel 1982

LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im

internationalen Konzernverhältnis, Diss., Zürich u. a. 2007

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2 Bde., I. Teil (Art. 1 - 48 DBG), Therwil/Basel 2001; II. Teil (Art. 49 - 101 DBG), Therwil/Basel 2004

MORANDI SANDRA, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Gesetzgebers, Diss., St.Gallen 1997

OBERSON XAVIER, in: Foëx Bénédict/Thévenoz Luc (Hrsg.), Insolvence, désendettement et redressement. FS Dallèves, Basel u. a. 2000
– La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), Festschrift SRK – Zum 10. Geburtstag der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, Lausanne 2004, 213

PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Basel 1971

RECHSTEINER CHRISTOPH/SIGRIST JONAS, Das Kapitaleinlageprinzip der UStR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, ST 2008, 783

REICH MARKUS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008
– Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609
– Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. FS Ernst Höhn, Bern 1995, 255

REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel u. a. 1996

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006

RÖTHLISBERGER RENÉ/PFLÜGER-NIGGLI SARAH, Steueraspekte gemäss Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht, ST 2008, 475

SCHALCHER FELIX, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht, Diss., Bern u. a. 2008

SCHÄRRER ERWIN, Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilung von Unternehmungen, StR 1968, 475
– Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, ASA 43 (1974/75), 273

SCHMID MARTIN, Vermögensübertragungen im schweizerischen Konzern und ihre gewinnsteuerlichen Folgen, Diss., Bamberg 2005

SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, 3

TSCHANNEN PIERRE, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. A., Bern 2007

UNTERSANDER OLIVER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, Diss., Zürich u. a. 2003

WEIDMANN MARKUS, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz. Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben, FStR 2010, 3

WEISS HANS, Die Quellenbesteuerung des Kapitalertrags nach schweizerischem Recht (Couponsteuer und Quellenwehrsteuer), Diss., Zürich 1944

WÜRTH WENDOLIN K., Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei Kapitalgesellschaften. Eine Abgrenzung nach schweizerischem Steuerrecht unter Berücksichtigung der Kapitalrückerstattung, Diss., Schaffhausen 1973

Berichte, Sammelwerke und Handbücher

HWP 2009, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1: Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-17-2008), Condensed Version, Paris 2008, 17 (www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf)

Praxis II, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Therwil-Basel (Loseblatt)

Rb, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rechtsquellen

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81 sowie ABl L 385 vom 29.12.2004, 30

Materialien

Botschaft OR, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) (vom 21.12.2007), BBl 2008, 1589

Botschaft UStR II, Botschaft zum BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4733

E-DBG, in: Entwurf für ein BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreform II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4875, 4876

E-OR, in: Entwurf für die Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) (vom 21.12.2007), BBl 2008, 1589, 1751

E-VStG, in: Entwurf für ein BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreform II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4875, 4883

Praxisanweisungen

KS Beteiligungserträge, KS Nr. 27 (1-027-D-2009-d) der ESTV – Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)

KS Forderungsverzicht – KS Nr. 14 der ESTV – Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften (vom 1.7.1981), Rb II A c 138 (aufgehoben durch KS Sanierung)

KS Kapitaleinlageprinzip, KS Nr. 29 (1-029-DV-2010-d) der ESTV – Kapitaleinlageprinzip (vom 9.12.2010)

KS Sanierung, KS Nr. 32 (1-032-DVS-2010-d) der ESTV – Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 23.12.2010)

KS Umstrukturierungen, KS Nr. 5 (1-005-DVS-2004) der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

Praxis-Forum

Verwaltungsanweisungen zur neuen italienischen CFC-Regelung

Dr. Siegfried Mayr

Dr. Siegfried Mayr,
Steuerberater, Mailand
mayrmayr@tin.it

Inhalt

1	**Einleitung**	**132**
2	**Der Erlass Nr. 51/E vom 6.10.2010**	**133**
2.1	**Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (Länder auf der schwarzen Liste)**	**133**
2.1.1	Gewerbliche Tätigkeit «im Markt des Sitzstaates» der CFC	133
2.1.2	CFC-Gesellschaften mit vorwiegend passiven Einkünften	134
2.1.3	Kohärenz mit Gemeinschaftsrecht	135
2.2	**Einführung einer erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung (nicht in der schwarzen Liste verzeichnete Länder)**	**135**
2.2.1	Anwendungsvoraussetzungen	135
2.2.1.1	Effektive Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft	136
2.2.1.2	Virtuelle italienische Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft	136
2.2.2	Holdinggesellschaften	136
2.2.3	Banken, Finanzinstitute und Versicherungsgesellschaften	137
	Rechtsquellen	**137**
	Praxisanweisungen	**137**

1 Einleitung

Im Beitrag «Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz» wurden die mit Gesetz Nr. 78 vom 1.7.2009 eingeführten Neuerungen beschrieben.[1] Die gesetzlichen Bestimmungen warfen jedoch mehrere Zweifel auf, die in einem Verwaltungserlass geklärt werden sollten. Dieser Erlass ist erst nach Veröffentlichung des Beitrags erschienen, und zwar unter der Nr. 51/E vom 6.10.2010. Die gesetzlichen Neuerungen bestehen einerseits in einer Verschärfung der bereits früher geltenden CFC-Regelung gegenüber Ländern auf der schwarzen Liste vom 21.11.2001 und andererseits in der Erweiterung der Hinzurechnungsbesteuerung, unter gewissen Voraussetzungen, auf Kontrollbeteiligungen an ausländischen Gesellschaften, auch wenn sie nicht in einem auf dieser Liste verzeichneten Land ansässig sind (praktisch gegenüber allen anderen Ländern der Welt).

Beide Neuerungen betreffen auch Gesellschaften in der Schweiz, an denen Italiener beteiligt sind (die erste betrifft Gesellschaften, die in der schwarze Liste vom 21.11.2001 aufscheinen, bei einer Gewinnbeteiligung ab 20 %; die zweite betrifft alle anderen Gesellschaften, jedoch nur bei einer Kontrollbeteiligung, d. h. mehr als 50 %). Die Neuerungen in Bezug auf die CFC-Regelung gegenüber Ländern auf der schwarzen Liste (bzw., wie im Falle der Schweiz, gegenüber Gesellschaften, die auf der schwarzen Liste stehen – Holdings und Verwaltungsgesellschaften, die nicht den ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuern unterliegen) bestehen im Folgenden:

1 S. FStR 2010, 137 f.

– Für die Freistellung von der Hinzurechnung (immer auf Antrag) genügt nicht mehr wie früher, dass die Gesellschaft eine tatsächliche gewerbliche Tätigkeit im Sitzstaat der Gesellschaft ausübt, sondern die Tätigkeit muss «im Markt des Sitzstaates» ausgeübt werden.[2] Bei dieser neuen gesetzlichen Formulierung ergab sich daher das Problem der Interpretation des Begriffs «lokaler Markt», v. a. auch deshalb, weil die Finanzverwaltung bereits vor der Gesetzesänderung in einem Erlass diesen Begriff verwendet und interpretiert hatte.[3] Das nach Inkrafttreten des Gesetzes (1.1.2010) angekündigte Rundschreiben des Finanzministeriums sollte diesen Punkt näher klären. Zwischenzeitlich wurde im Schrifttum und auch von den Unternehmensverbänden (Industrie- und Bankverband sowie Verband der Versicherungsgesellschaften) im Hinblick auf den zu erwartenden Erlass die These vertreten, dass diese neue Vorschrift nicht bedeuten könne, dass die Gesellschaft die Einkäufe oder Umsätze auf dem lokalen Markt des Sitzstaates der CFC-Gesellschaft tätigen bzw. erzielen muss, sondern dass sie nur eine stärkere Betonung der wirtschaftlichen Präsenz und der Integration der Gesellschaft in der wirtschaftlichen Realität des Sitzstaates darstelle.
– Die weitere Verschärfung der CFC-Regelung gegenüber Ländern auf der schwarzen Liste besteht darin, dass aufgrund der gesetzlichen Formulierung ein Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnung auf der Basis einer gewerblichen Tätigkeit ausgeschlossen schien, wenn die ausländische Gesellschaft vorwiegend «passive» Einkünfte erzielt (Einkünfte aus Beteiligungen und Wertpapieren, Forderungen oder anderen Finanzinstrumenten, Verkauf und Nutzung immaterieller Rechte sowie aus Dienstleistungen gegenüber verbundenen Unternehmen). Auch dieser Punkt bedurfte einer Präzisierung im Rahmen einer ministeriellen Interpretation.

2 Der Erlass Nr. 51/E vom 6.10.2010

Der Erlass (60 Seiten) folgt der im Gesetz vorgegebenen Unterscheidung zwischen den Neuerungen der Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber Ländern auf der schwarzen Liste und der Neueinführung (unter gewissen Voraussetzungen) einer CFC-Regelung gegenüber allen anderen Ländern der Welt. Gleichzeitig nimmt der Erlass aber auch zu anderen Problemkreisen Stellung, wie: Modalitäten und Inhalt der Antragstellung auf Befreiung von der Hinzurechnung, Besteuerung der Dividenden aus direkten und indirekten Beteiligungen an Gesellschaften in Ländern auf der schwarzen Liste sowie steuerliche Behandlung der Kosten und Aufwendungen im Zusammenhang mit den Beziehungen zu Unternehmen in Ländern auf der schwarzen Liste. Des Weiteren enthält der Erlass wesentliche Erläuterungen zur Anwendung der CFC-Regelung gegenüber allen anderen Ländern der Welt, die nicht in der schwarzen Liste aufscheinen.

2.1 Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (Länder auf der schwarzen Liste)

Wie bereits erwähnt, betrifft diese Regelung nicht die Beteiligungen an allen Schweizer Gesellschaften, sondern nur Beteiligungen (Kontrollbeteiligungen, aber auch Gewinnbeteiligungen bereits ab 20 %) an: Holdinggesellschaften und Verwaltungsgesellschaften, die nicht der ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuer unterliegen bzw. an anderen Gesellschaften, die aufgrund von Vereinbarungen mit dem Schweizer Fiskus in den Genuss von vergleichbaren Steuerbegünstigungen kommen (auch in Form der Reduzierung der Bemessungsgrundlage). In Bezug auf die Neuregelung gegenüber Ländern auf der schwarzen Liste (bzw. Gesellschaften auf der schwarzen Liste im Falle der Schweiz) wurde v. a. eine Klärung in Bezug auf den Begriff «lokaler Markt» als Voraussetzung für die Qualifikation als gewerbliche Tätigkeit und damit als Voraussetzung einer Freistellung von der Hinzurechnung sowie in Bezug auf die Möglichkeit einer Freistellung im Falle von vorwiegend passiven Einkünften erwartet.

2.1.1 Gewerbliche Tätigkeit «im Markt des Sitzstaates» der CFC

Besonders gespannt war man auf die Interpretation des Begriffs «im Markt des Sitzstaates». War damit der lokale Markt gemeint, wie das Rundschreiben Nr. 427/E vom 10.11.2008 bereits erkennen liess, und, im positiven Fall, war nur der Absatzmarkt oder der Beschaffungsmarkt oder waren beide gemeint? Oder handelt es sich bei der neuen Vorschrift lediglich um eine stärkere Betonung der wirtschaftlichen Präsenz und der Integration der Gesellschaft im Staat, in dem die CFC-Gesellschaft ihren Sitz

2 Diese Änderung betrifft nur die CFC-Regelung und nicht auch die Vorschrift über die Freistellung von der Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten und Aufwendungen gegenüber Niedrigsteuerländern gemäss Art. 110 Abs. 11 TUIR.

3 Erlass Nr. 427/E vom 10.11.2008, in dem die Finanzverwaltung die Voraussetzung der gewerblichen Tätigkeit «im Staat» der CFC-Gesellschaft – wie damals im Gesetz kodifiziert – bereits im Sinne einer gewerblichen Tätigkeit «im Markt» des Staates der CFC-Gesellschaft interpretiert hatte und daher einer Schweizer Handels-Gesellschaft, die aus Schweizer Sicht im Ausland einkaufte und im Ausland verkaufte, die gewerbliche Tätigkeit und damit dem italienischen Anteilseigner die Freistellung von der Hinzurechnung versagte.

hat, wie die Interpretation der Unternehmerverbände suggerierte? Im ersten Fall würde die Tätigkeit einer klassischen Handelsgesellschaft (z. B. in der Schweiz), die Waren im Ausland einkauft und ins Ausland verkauft, nicht als tatsächliche gewerbliche Tätigkeit angesehen werden können, mit der Folge, dass dem italienischen Gesellschafter die Freistellung von der Hinzurechnung versagt wird (auch wenn im Sitzstaat der Gesellschaft eine operative Struktur unterhalten wird). Im Erlass Nr. 51/E vom 6.10.2010 hat das Ministerium eine These vertreten, die als Kompromisslösung zwischen den beiden Thesen – jener im früheren Erlass Nr. 427/E vom 10.11.2008 und jener der Unternehmerverbände – gewertet werden kann.

Der Erlass Nr. 51/E vom 6.10.2010 hält zwar am Begriff des «lokalen Marktes» fest und identifiziert diesen sowohl als Beschaffungsmarkt als auch als Absatzmarkt, mit der Folge, dass eine gewerbliche Tätigkeit – laut Aussage des Ministeriums – dann gegeben ist, wenn entweder ein signifikanter Bezug zum Beschaffungsmarkt oder zum Absatzmarkt des Sitzstaates der Gesellschaft besteht. Dieser Bezug gilt als signifikant, wenn sich die CFC-Gesellschaft entweder auf der Beschaffungsseite oder auf der Absatzseite zu mehr als 50 % an den lokalen Markt wendet. Wenn dies nicht der Fall ist, verneint der Erlass jedoch nicht automatisch die Qualifikation als gewerbliche Tätigkeit, sondern er wertet dies nur als Indiz dafür, dass die Gesellschaft keine tatsächliche gewerbliche Tätigkeit im Sitzstaat ausübt. Der Erlass weist daraufhin, dass der Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnung trotzdem positiv behandelt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine unternehmerische Begründung für die Niederlassung im Staat mit Niedrigbesteuerung vorbringen kann. In Bezug auf den lokalen Markt enthält der Erlass noch eine weitere «Öffnung»: Unter dem «lokalen Markt» ist nicht unbedingt nur der Markt zu verstehen, der sich innerhalb der geografischen Grenzen des Sitzstaates der CFC-Gesellschaft abspielt, sondern auch der Markt in den angrenzenden Gebieten anderer Staaten, die mit dem Sitzstaat der CFC in einer besonders engen wirtschaftlichen und politischen Beziehung stehen. Der Erlass spricht von einer wirtschaftlichen «Einflusszone» der CFC. Wie weit dehnt sich ein solcher «angrenzender Markt» für eine Handelsgesellschaft in der Schweiz aus? In einem früheren Erlass wurde als Beispiel das Verhältnis zwischen Hong Kong und China genannt.

Dem Erlass Nr. 51/E vom 6.10.2010 kann man somit entnehmen, dass die Tätigkeit einer Schweizer Handelsgesellschaft, die als Schwarze-Liste-Gesellschaft gilt, nur dann als gewerblich angesehen werden kann, wenn der italienische Gesellschafter im Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnung nachweist, dass die Handelsgesellschaft nicht nur eine entsprechende operative Struktur aufweist, sondern auch, dass sie zu mehr als 50 % den Beschaffungsmarkt der Schweiz (bzw. den angrenzenden Markt) in Anspruch nimmt oder die Umsätze zu mehr als 50 % auf dem Schweizer Absatzmarkt (bzw. auf dem angrenzenden Markt) erzielt. Wenn diese Voraussetzungen nicht bestehen, kann jedoch dem Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnungsbesteuerung trotzdem stattgegeben werden, wenn der Steuerpflichtige unternehmerische Gründe für die Niederlassung in der Schweiz anführen kann.

2.1.2 CFC-Gesellschaften mit vorwiegend passiven Einkünften

Die gesetzliche Formulierung kann in dem Sinne interpretiert werden, dass im Falle von vorwiegend passiven Einkünften der CFC-Gesellschaft in einem Land auf der schwarzen Liste – wozu auch Einkünfte aus Konzerndienstleistungen gehören – der gewerbliche Charakter der Tätigkeit grundsätzlich verneint wird und daher ein Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnungsbesteuerung gar nicht möglich ist. Eine unmittelbare Hinzurechnung des Gewinns einer Gesellschaft mit solchen Einkünften könnte demnach nicht vermieden werden. Auch zu diesem Punkt enthält der Erlass eine «Öffnung», indem er – ebenfalls unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht wie bei der Interpretation zu dem in Abschn. 2.1.1 beschriebenen Problem – den Gegenbeweis zu der vom Gesetz vermuteten missbräuchlichen Gestaltung zulässt (im Rahmen des Antrags auf Freistellung von der Hinzurechnungsbesteuerung). Diese Tätigkeiten sind daher nicht a priori von der Qualifikation als tatsächliche gewerbliche Tätigkeiten ausgeschlossen. Es wird jedoch ein strengeren Kriterien genügender Nachweis der Existenz der erforderlichen Strukturen der ausländischen Gesellschaft und der Tätigkeit im lokalen bzw. angrenzenden Markt und v. a. darüber gefordert, dass es sich nicht um eine missbräuchliche Gestaltung zum Zweck der Einkünfteverlagerung von Italien in ein Niedrigsteuerland handelt. Aus dieser allgemein formulierten Aussage des Erlasses ist der grosse Ermessensspielraum der Finanzverwaltung bei der Beurteilung dieser Sachverhalte klar ersichtlich. Der Erlass präzisiert weiterhin, dass bei der Berechnung der Schwelle (mehr als 50 %), ab welcher bei passiven Einkünften diese Sonderregelung zur Anwendung kommt, die Bruttoeinkünfte massgeblich sind. Wenn diese passiven Einkünfte jedoch zum «core business» gehören (wie die Einkünfte aus Wertpapieren und anderen Finanzinstrumenten bei Banken), fallen sie nicht unter diese Sonderregelung, sondern gelten als gewerbliche Einkünfte, wenn der vorwiegende Teil der Mittelherkunft bzw. -Verwendung und der Umsatzerlöse im Sitzstaat der Gesellschaft generiert

werden. Der Erlass verweist dabei auf gewisse Parameter und Kennzahlen, die bei der Beurteilung der genannten Voraussetzung eine Rolle spielen.

2.1.3 Kohärenz mit Gemeinschaftsrecht

In beiden obengenannten Fällen begründet das Ministerium die im Erlass vertretene Interpretation unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht. Im ersten Fall – Tätigkeit im lokalen Markt als Voraussetzung für die Qualifizierung als gewerbliche Tätigkeit – beruft sich der Erlass auf einige Ausführungen in der Entscheidung des EUGH in der Rs Cadbury Schweppes (vom 12.9.2006, C-196/04). Aufgrund des darin enthaltenen Hinweises auf das Erfordernis einer stabilen und kontinuierlichen Teilnahme am Wirtschaftsleben eines Staates stellt der Erlass die «wirtschaftliche Verflechtung» der CFC in ihrem Sitzstaat in den Vordergrund. Der Erlass verwendet dafür den Ausdruck «radicamento» (was wörtlich «Verwurzelung» bedeutet), womit eine enge Beziehung zum lokalen Marktgeschehen zum Ausdruck kommen soll. Nur unter dieser Voraussetzung kann man, laut Erlass, von einer gewerblichen Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat der CFC sprechen («Verwurzelung» im lokalen Markt).

Interessant ist dabei, dass der Erlass einerseits Ausführungen im Cadbury-Schweppes-Urteil als Begründung für die Voraussetzung des «radicamento» zitiert – obwohl sich das Urteil mit der Niederlassungsfreiheit befasst, während sich die hier massgebliche gesetzliche Bestimmung auf Länder auf der schwarzen Liste bezieht, zu denen kein EU-Land gehört –, andererseits aber das genannte Urteil die «Teilnahme am Wirtschaftsleben» nicht an eine weitere Voraussetzung im Sinne des lokalen Markts koppelt.

Positiv zu werten ist allerdings der Hinweis auf den EU-rechtlichen Anspruch, einen vom Gesetz typisierten Missbrauchsvorwurf im konkreten Fall widerlegen zu können.[4] Auch im Fall von vorwiegend passiven Einkünften einer CFC-Gesellschaft – bei denen der Gegenbeweis einer wirtschaftlichen Realität vom Gesetz her ausgeschlossen scheint – wird demnach dieser Gegenbeweis zugelassen, obwohl es sich um Gesellschaften in Ländern auf der schwarzen Liste – und damit ausserhalb der EU – handelt.

2.2 Einführung einer erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung (nicht in der schwarzen Liste verzeichnete Länder)

2.2.1 Anwendungsvoraussetzungen

Diese Regelung betrifft alle Gesellschaften in der Schweiz (die nicht in der schwarzen Liste aufscheinen) genauso wie Gesellschaften mit Sitz in allen anderen Staaten der Welt, die nicht zu den Ländern auf der schwarzen Liste gehören. Die CFC-Regelung kommt jedoch nur bei Kontrollbeteiligungen und unter den folgenden 2 Voraussetzungen zur Anwendung:

1. die tatsächliche Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft ist niedriger als 50 % der italienischen Steuerbelastung, wenn die Gesellschaft in Italien ansässig wäre;
2. die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft sind zu mehr als 50 % passiver Natur (Einkünfte aus der Haltung und Verwaltung von Wertpapieren, Beteiligungen, Forderungen oder anderer Finanzinstrumente; Einkünfte aus der Verwertung von immateriellen Rechten sowie aus Dienstleistungen gegenüber verbundenen Unternehmen).

Wenn die beiden Voraussetzungen gegeben sind, kommt es zur Hinzurechnung des gesamten Gewinns der ausländischen Gesellschaft (mit getrennter Besteuerung) in Italien.[5] Der Steuerpflichtige kann jedoch einen Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnung stellen. Diesem Antrag wird stattgegeben, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Ansiedlung der Gesellschaft im entsprechenden Land keine «künstliche Gestaltung mit dem Zweck der Erzielung eines ungerechtfertigten Steuervorteils» darstellt. Der Ausdruck «künstliche Gestaltung» wurde aus EUGH Cadbury Schweppes (C-196/04, 12.9.2006; «wholly artificial arrangements») entnommen, während die weitere Präzisierung vom italienischem Gesetzgeber erdacht wurde (aber keine weitere Bedeutung hat). Der Erlass präzisiert, dass sich das Ministerium bei der Beurteilung, ob keine künstliche Gestaltung im Ausland vorliege, an die Kriterien halte, die der Rat der Europäischen Union empfiehlt («Indikatoren, dass Gewinne künstlich zu einer CFC abgezweigt worden sein können»)[6].

Während das Vorliegen der Voraussetzung (2) relativ einfach festzustellen ist (sie muss, genauso wie die andere, am Ende jedes Geschäftsjahres der ausländischen Ge-

4 Ingress der Entschliessung betr. beherrschte ausländische Unternehmen.

5 Obwohl mit dieser neuen Regelung gewisse Elemente des sog. transactional approach Eingang gefunden haben, erfolgt die Zurechnung weiterhin nach dem für den sog. jurisdictional approach typischen Verfahren.

6 Empfehlung A der Entschliessung betr. beherrschte ausländische Unternehmen.

sellschaft geprüft werden), gestaltet sich die Feststellung der Voraussetzung (1) wesentlich schwieriger, weil ein Vergleich zwischen der tatsächlichen ausländischen Steuerbelastung und einer virtuellen inländischen Steuerbelastung – auf dem nach italienischen Vorschriften ermittelten Gewinn der ausländischen Gesellschaft – angestellt werden muss. Der Erlass Nr. 51/E vom 6.10.2010 enthält zu diesen Voraussetzungen folgende Präzisierungen:

2.2.1.1 Effektive Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft

Es kommt nicht auf den Nominalsteuersatz an, sondern auf die effektive Steuerbelastung – dasselbe gilt dann auch für die Berechnung der inländischen virtuellen Steuerbelastung –, die sich aus dem Bruch: Steuer auf den steuerpflichtigen Gewinn / handelsrechtlicher Gewinn vor Steuern errechnet. Dabei können nur jene ausländischen Steuern berücksichtigt werden, die dem Charakter der italienischen Körperschaftsteuer entsprechen, jedoch unabhängig davon, ob diese Steuern auf nationaler oder auf lokaler Ebene erhoben werden. Unverständlich erscheint allerdings die Präzisierung im Erlass, dass bei der Berechnung der effektiven Steuerbelastung nur die Steuern berücksichtigt werden können, die von der Gesellschaft im Sitzstaat geschuldet sind. Damit wird eine Steuer in einem Drittstaat, die im Sitzstaat der Gesellschaft nicht oder nicht voll angerechnet werden kann – oder wenn die Einkünfte aus diesem Drittstaat von der Besteuerung freigestellt sind (z. B. Betriebstätteneinkünfte im Rahmen des Landesrechts oder eines DBA) –, nicht berücksichtigt. Eine derartige Einschränkung entbehrt jeder logischen Grundlage.

Nicht berücksichtigt werden auch – jedoch mit positiven Auswirkungen für den Steuerpflichtigen – eventuelle Steuererleichterungen im Ausland, die temporären Charakter haben und für alle Steuerpflichtigen gelten. Der ausländischen Gesellschaft spezifisch gewährte Steuererleichterungen (z. B. über ein Ruling) finden hingegen Berücksichtigung. Dasselbe gilt für eventuelle Erstattungen der Steuern an den italienischen Gesellschafter, z. B. im Falle einer Gewinnausschüttung.

Ein besonderes Problem stellen die Verluste der ausländischen Gesellschaft dar, weil sich, aufgrund der unterschiedlichen Ermittlungsvorschriften in Italien, ein Gewinn und damit eine positive virtuelle Steuerbelastung ergeben kann. Das Rundschreiben Nr. 51/E vom 6.10.2010 präzisiert dazu, dass die Verrechnung des Gewinns der ausländischen Gesellschaft mit Verlusten aus der Zeit vor 2010 (wenn das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht) für die Berechnung der effektiven Steuerbelastung unberücksichtigt bleibt. Es kann also diejenige ausländische Steuer berücksichtigt werden, die auf den Gewinn vor Verrechnung mit den Altverlusten entstanden wäre. Die Verluste der ausländischen Gesellschaft, die ab 2010 entstehen, werden hingegen voll berücksichtigt.

Wenn die ausländische Gesellschaft mit anderen ausländischen Gesellschaften steuerlich konsolidiert wird (Gruppenbesteuerung), muss die Steuer der ausländischen Gesellschaft im Sinne einer nicht konsolidierten Gesellschaft berechnet werden. Aktive und passive latente Steuern werden ebenfalls nicht berücksichtigt, sondern nur die laufenden Steuern. Das Gesetz und auch der Erlass beziehen sich zudem immer auf die Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft. Der Fall einer ausländischen Personengesellschaft, die im Sitzstaat transparent besteuert wird, ist daher nicht geregelt.

2.2.1.2 Virtuelle italienische Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft

Nach Ermittlung der tatsächlichen Steuerquote der ausländischen Gesellschaft muss diese der virtuellen italienischen Steuerquote gegenübergestellt werden: Wenn die tatsächliche Steuerbelastung weniger als 50 % der virtuellen Steuerbelastung beträgt, ist eine der Voraussetzungen für die CFC-Regelung erfüllt. Für die Berechnung der inländischen virtuellen Steuerbelastung wird fingiert, dass die ausländische Gesellschaft in Italien ansässig sei. Der Gewinn oder Verlust der ausländischen Gesellschaft muss daher nach den italienischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt und darauf die Körperschaftsteuer berechnet werden (nicht auch die regionale Steuer, die sog. IRAP, die für den Vergleich ausgeschlossen bleibt). Die so ermittelte Körperschaftsteuer muss ins Verhältnis zum handelsrechtlichen Gewinn vor Steuern der ausländischen Gesellschaft gesetzt werden, woraus sich die virtuelle italienische Steuerbelastung ergibt, die mit der tatsächlichen ausländischen Steuerbelastung verglichen werden muss. Ist die virtuelle italienische Steuerbelastung höher als das Doppelte der tatsächlichen ausländischen Steuerbelastung, ist diese Voraussetzung für die Anwendung der CFC-Regelung gegeben. Auch hier gelten nur die ab 2010 entstandenen (fiktiven) Verluste, unter Beachtung der italienischen Vorschriften über den Verlustvortrag.

2.2.2 Holdinggesellschaften

Wenn es sich bei der ausländischen Gesellschaft um eine Holding mit den klassischen Einkünften aus Dividenden und Veräusserungsgewinnen auf Beteiligungen handelt (die idR zur Gänze von der Besteuerung freigestellt werden, während in Italien diese Einkünfte nur zu 95 % freigestellt sind, weshalb die Besteuerung im Ausland

niedriger wäre als 50 % der virtuellen italienischen Besteuerung), erkennt das Rundschreiben Nr. 51/E vom 6.10.2010 grundsätzlich an, dass diese Gesellschaften von der CFC-Regelung ausgeschlossen werden sollen. Der Erlass verlangt jedoch, dass trotzdem ein Antrag auf Freistellung gestellt werden muss und die CFC-Regelung daher nur bei einer positiven Behandlung des Antrags ausgeschlossen bleibt.

2.2.3 Banken, Finanzinstitute und Versicherungsgesellschaften

Für Banken, Finanzinstitute und Versicherungsgesellschaften, die grundsätzlich ebenfalls unter die CFC-Regelung fallen können (auch für kontrollierte Gesellschaften in Ländern, die nicht in der schwarzen Liste aufgeführt sind), erwähnt das Rundschreiben gewisse Parameter und Kennzahlen, die erfüllt sein müssen, damit den an sich zur Kategorie der passiven Einkünfte gehörenden Einkünften dieser Institute echter gewerblicher Charakter zuerkannt wird und sie somit von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgeschlossen bleiben können.

Rechtsquellen

Decreto-legge del 1.7.2009 n. 78 – Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini, Gazzetta Ufficiale n. 150 del 1.7.2009, convertito con Legge n. 102 del 3.8.2009, Gazzetta Ufficiale n. 179 del 4.8.2009 – supplemento ordinario (Art. 13, eingefügt in Art. 167 TUIR)

TUIR, Einheitstext der direkten Steuern, Testo unico delle imposte sui redditi del 22.12.1986 n. 917, Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31.12.1986

Praxisanweisungen

Entschliessung betr. beherrschte ausländische Unternehmen, Entschliessung des Rates zur Koordinierung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC – Controlled Foreign Corporations) und für Unterkapitalisierung in der Europäischen Union (vom 8.6.2010), ABl C 156 vom 16.6.2010, 1

Erlass Nr. 427/E vom 10.11.2008 – Richiesta di disapplicazione della disciplina prevista dell'articolo 167 del TUIR per una società localizzata in Svizzera

Erlass Nr. 51/E vom 6.10.2010 – Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) – Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata – Chiarimenti

Gesetzgebungs-Forum

Lizenzbox des Kantons Nidwalden

Rechtliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Ordinarius für Steuerrecht, Universität Freiburg i. Ü., Partner Lenz & Staehelin, Zürich
pascal.hinny@lenzstaehelin.com

Inhalt*

1 Ausgangslage 139

2 Fragestellung und Eingrenzung 141

3 Beurteilung 141

3.1 Einführung und Übersicht 141
3.1.1 Vor- und Nachteile der untersuchten Regelung . . 141
3.1.2 Übersicht der Rechtsgrundlagen und Rechtsfragen 142
3.1.3 Regelungen in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien 142
3.1.3.1 Luxemburg 143
3.1.3.2 Niederlande 143
3.1.3.3 Belgien 143
3.1.3.4 Spanien. 143

3.2 Vereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungsgesetz 143
3.2.1 Einleitung 143
3.2.2 Fragestellung 144
3.2.3 Beurteilung. 144
3.2.3.1 Vereinbarkeit mit Art. 28 Abs. 6 StHG 144
3.2.3.2 Vereinbarkeit mit dem harmonisierten Steuergegenstand. 145
3.2.3.2.1 Einleitung und Grundsätze 145
3.2.3.2.2 Tragweite kantonaler Tarifhoheit 146
3.2.3.2.3 Umgehung der Harmonisierung des Steuerobjekts? 149
3.2.4 Zusammenfassung. 150

3.3 Vereinbarkeit mit den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen. 150
3.3.1 Einführung: Besteuerungsgrundsätze 150
3.3.2 Rechtsgleichheitsgebot und Willkürverbot 151
3.3.3 Allgemeinheit der Besteuerung 152
3.3.4 Gleichmässigkeit der Besteuerung 152
3.3.5 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 154
3.3.6 Ausserfiskalische Zwecksetzungen des Steuerrechts 155
3.3.6.1 Im Allgemeinen 155
3.3.6.2 Prüfung im konkreten Fall 157

3.4 Zusammenfassung. 158

Literatur 160

Berichte und Dokumente 160

Rechtsquellen 161

Materialien. 161

* Ich danke dem Auftraggeber sowie dem Vorsteher der Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden, Herrn Markus Huwiler, für die Erlaubnis zur Publikation. Herrn Huwiler sowie Herrn Günter Schäuble, Head of Tax, Schindler Management Ltd., sei für wertvolle Hinweise bestens gedankt.

Am 1.1.2011 ist im Kanton Nidwalden eine Steuergesetzrevision in Kraft getreten. Unter anderem wurde bei dieser Revision gemäss Art. 85 Abs. 3 StG der Steuersatz für die Besteuerung von Nettolizenzerträgen aus der Nutzung von immateriellen Gütern für juristische Personen dahingehend geändert, dass diese Einkünfte separat vom übrigen steuerbaren Gewinn mit lediglich 20 % des ordentlichen Gewinnsteuersatzes besteuert werden. Indem gleichzeitig der ordentliche Steuersatz von bisher 9 % auf 6 % reduziert wurde, werden damit ab dem 1.1.2011 Nettolizenzerträge für die Kantons- und Gemeindesteuer mit einem Satz von 1,2 % besteuert. Zusammen mit der direkten Bundessteuer von 8,5 % unterliegen solche Lizenzeinkünfte damit insgesamt einer Steuer von 9,7 % bzw. 8,8 % vom Gewinn vor Steuern.

Die vorliegend abgedruckte rechtliche Beurteilung wurde dem Kanton Nidwalden anfangs September 2009 erstattet. Für diesen Artikel wurde die Beurteilung hinsichtlich der zwischenzeitlich publizierten Schriften und ergangenen Entscheide nachgeführt.

1 Ausgangslage

Verschiedene europäische Staaten (Luxemburg, die Niederlande, Belgien, Spanien) haben in den letzten Jahren spezielle steuerliche Regelungen für die Behandlung von Einkünften aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten eingeführt. Soweit ersichtlich, liegt der Grund für die Einführung dieser Steuerregimes in einer Verbesserung der Standortattraktivität für die Entwicklung und Verwertung von Immaterialgüterrechten.

Die Schweiz ist weltweit ein bedeutender Forschungsstandort; ausserdem haben verschiedene im Forschungsbereich aktive, weltweit tätige Konzerne ihren Sitz in der Schweiz. Entsprechend ist von erheblichen Einkünften aus der Verwertung von hier entwickelten Immaterialgüterrechten auszugehen. Aufgrund der grossen politischen Stabilität, des verlässlichen Rechtssystems und der hohen Qualität der erforderlichen Dienstleistungen ist auch das Halten von im Ausland entwickelten Immaterialgüterrechten in einer Schweizer Gesellschaft attraktiv. Hinzu kommt, dass mit den kantonalen Steuerregelungen für Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften vorteilhafte steuerliche Regelungen bestehen, welche die Verwertung von Immaterialgüterrechten durch eine Schweizer Gesellschaft auch für ausländische Unternehmensgruppen steuerlich attraktiv machen. Auch wenn diesbezüglich keine veröffentlichten Zahlen bestehen, ist insgesamt von einem erheblichen Zufluss ausländischer Gelder aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten in Schweizer Kapitalgesellschaften auszugehen.

Im Schweizer Gewinnsteuerrecht werden die aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten (intellectual property rights), z. B. Marken, Patenten, Mustern und Modellen, Know-how etc. (nachfolgend: IP-Rechte) generierten Einkünfte (nachfolgend: Lizenzeinkünfte) wie jede andere Einkunftsart in die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer einbezogen und idR im Bund und in den Kantonen zum ordentlichen Satz zur Besteuerung herangezogen.

Das kantonale Steuerrecht erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen das Vereinnahmen von Lizenzeinkünften in einer Holding-, Domizil- oder Gemischten Gesellschaft. In diesen Fällen kommt die für diese Gesellschaft anwendbare kantonale Befreiung von der Gewinnsteuer oder der nur anteilige Einbezug der Einkünfte in die Bemessungsgrundlage zur Anwendung, was gegenüber der ordentlichen Besteuerung zu einer substantiellen steuerlichen Entlastung führt. Bei einer vollständigen Freistellung von Lizenzeinkünften auf kantonaler und kommunaler Ebene käme es lediglich bei der direkten Bundessteuer zu einer Besteuerung zum effektiven Steuersatz von 7,8 %. Werden in Anwendung eines speziellen kantonalen Steuerstatus als Domizil- oder Gemischte Gesellschaft im Kanton Nidwalden 10 % der Auslandeinkünfte zur Besteuerung herangezogen, so liegt die effektive Steuerlast bei 8,3 %, und bei einer Besteuerungsquote von 20 % bei 8,8 %.

Um unter der Holdingbesteuerung auf kantonaler und kommunaler Ebene von einer vollständigen Gewinnsteuerfreiheit für in- und ausländische Lizenzeinkünfte profitieren zu können, muss gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft statutarisch hauptsächlich den Zweck der dauernden Verwaltung von Beteiligungen verfolgen und darf in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben. In der kantonalen Praxis wird dabei die Frage, in welchen Fällen die Verwertung von Immaterialgüterrechten als unzulässige Geschäftstätigkeit, welche das Holdingprivileg ausschliesst, gilt, sehr unterschiedlich beurteilt. Als leading case dürfte dabei der Bundesgerichtsentscheid 2P.284/2004 (vom 6.4.2005) gelten, in welchem insbesondere die mit einer «aktiven» Lizenzgewährung verbundene Erbringung von umfangreichen Zusatzdienstleistungen als unzulässige Geschäftstätigkeit beurteilt wurde.

Die Besteuerung als Domizilgesellschaft oder Gemischte Gesellschaft iSv Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG setzt voraus, dass in der Schweiz keine oder lediglich eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Lizenzeinkünfte aus der Schweiz werden in diesen Gesellschaften zu 100 % zum steuerbaren Gewinn gezählt, Einkünfte

aus dem Ausland hingegen lediglich mit einer Quote, welche «der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz» entspricht. In der Praxis liegt diese Quote regelmässig zwischen 10 und 25 %.

Diese speziellen Besteuerungsregeln gemäss Art. 28 Abs. 2 - 4 StHG sind derzeit Gegenstand von Diskussionen zwischen der Schweiz und Institutionen der Europäischen Union. Die EU-Kommission moniert dabei die Unvereinbarkeit dieser Regelungen mit dem Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EWG aus dem Jahr 1971, was von Seiten der Schweiz zwar bestritten wird, wohl u. U. aber dennoch zu einer gewissen Anpassung dieser Regelungen (oder zumindest ihrer Anwendung) führen könnte. Der Bundesrat hat diesbezüglich in Aussicht gestellt, dass er auf eine steuerliche Sonderbehandlung reiner Domizilgesellschaften iSv Briefkastenfirmen verzichten möchte.[1] Sodann sollen bei Holdinggesellschaften Nicht-Beteiligungseinkünfte künftig zu mindestens 15 % mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst werden.[2] (Ursprünglich war für Holdinggesellschaften in Aussicht gestellt worden, dass diese künftig auch im Ausland keine Geschäftstätigkeit ausüben dürfen.[3]) Ausserdem soll bei Gemischten Gesellschaften der Umfang der zur Besteuerung herangezogenen Einkünfte aus dem Ausland (gemäss Art. 28 Abs. 3 lit. b StHG) mindestens 20 % betragen, womit im Kanton Nidwalden der effektive Steuersatz mindestens 8,8 % betragen würde. Eine solche steuerliche Belastung wäre – wenngleich gegenüber der ordentlichen Besteuerung noch immer verhältnismässig tief – mit den oben erwähnten und nachfolgend eingehender dargestellten ausländischen Lizenzboxlösungen nur bedingt konkurrenzfähig. Andrerseits bleibt zu befürchten, dass diese «kosmetische» Reform der strukturellen Kritik der EU-Kommission nicht gerecht werde. In systematischer Hinsicht würde nämlich den Bedenken der EU in Sachen «Selektivität» und «ring fencing» nicht Rechnung getragen. Damit würde die Schweiz wohl nur temporär dem Druck der EU entrinnen. Dies hat sich seit Erstattung dieser Beurteilung an den Kanton Nidwalden dahingehend bewahrheitet, dass die EU-Kommission im Sommer 2010 eine förmliche Anfrage betr. Übernahme des EU Code of Conduct (steuerlicher Verhaltenskodex für EU-Staaten)[4] durch die Schweiz verhandeln möchte.[5] Auch unter diesem Aspekt wären die erwähnten kantonalen steuerlichen Sonderbehandlungen in Frage gestellt.

Als Alternativlösung erwog der Kanton Nidwalden daher Anfangs 2009, für die Besteuerung von Lizenzeinkünften auf kantonaler und kommunaler Ebene einen besonderen Vorzugssatz einzuführen. Dieser ermöglicht auch ohne die Inanspruchnahme eines besonderen Steuerstatus (Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft) eine Besteuerung etwa in Höhe der bisherigen Besteuerung in einer Gemischten Gesellschaft. Dies ist im internationalen Verhältnis nicht unattraktiv, jedoch im Vergleich zu den oben erwähnten und nachfolgend noch detaillierter dargestellten Lizenzbox-Regelungen anderer europäischer Staaten (es ist dort von Belastungen von 5 - 7 % auszugehen) auch nicht übermässig vorteilhaft. Ein noch signifikant tieferes Steuerniveau wäre nur zu erreichen, wenn auch auf Bundesebene eine Entlastung beschlossen würde. Bei einer solchen Änderung des DBG würde wohl nicht nur dieses, sondern gleichzeitig auch das StHG geändert. Dies hätte den Vorteil, dass nicht nur die nachfolgend zu prüfende StHG-Konformität, sondern – angesichts des Anwendungsgebots von Bundesrecht gemäss Art. 191 BV – auch die allfällig geforderte Überprüfung auf die Übereinstimmung mit den verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung entfiele.[6]

Nachfolgend wird geprüft, ob die «autonome» Änderung des kantonalen Nidwaldner Steuerrechts, wobei Nettoeinkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten bei Kapitalgesellschaften auf kantonaler Ebene gesondert und zu einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren Gewinnsteuertarif besteuert werden, mit übergeordnetem Recht, insbesondere der Bundesverfassung und dem Steuerharmonisierungsgesetz, vereinbar ist.

Die hier untersuchte steuerliche Massnahme ist in der Schweiz neu. Es gibt, soweit ersichtlich, keinen anderen Schweizer Kanton, welcher eine vergleichbare Regelung kennt. Entsprechend hat zu dieser Frage in der Literatur bisher auch keine Auseinandersetzung stattgefunden, und es wird hier Neuland betreten. Die Untersuchung will dabei nicht prüfen, ob es sich bei der untersuchten Massnahme um eine unter allen erdenkbaren Aspekten ideale Lösung handelt. Es soll vielmehr im Sinne eines Gutachtens im Auftrag des Kantons Nidwalden der maximal zulässige Spielraum des Kantons hinsichtlich einer solchen Massnahme ausgelotet werden.

1 Pressemitteilung des EFD (vom 10.12.2008).
2 Vgl. Ht., Schweizer Lösungsansatz im Holding-Streit. Die EU-Kommission informiert die Mitgliedstaaten.
3 Pressemitteilung des EFD (vom 10.12.2008).
4 Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung.
5 Am 8.6.2010 hat der Ecofin-Rat die Europäische Kommission eingeladen, mit der Schweiz Gespräche über die Anwendung des Code of Conduct zu führen. Vgl. dazu eine Medienmitteilung des Eidg. Departements für auswärtige Angelegenheiten (vom 19.8.2010) sowie hus., Die Schweiz bewegt sich im Steuerstreit. Bundesrat für Sondierungsgespräche über den EU-Verhaltenskodex zur Firmenbesteuerung.
6 Vgl. etwa BGer 2C_274/2008 E 4.1, 25.9.2009.

2 Fragestellung und Eingrenzung

Konkret lautet die hier zu untersuchende Fragestellung wie folgt: Ist es rechtlich zulässig, auf kantonaler und kommunaler Ebene Netto-Lizenzeinkünfte aus der Verwertung (Lizenzierung und Veräusserung) von *(i)* käuflich oder durch Gesellschaftereinlage erworbenen oder *(ii)* selbst geschaffenen IP-Rechten mit einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren (in Art. 85 Abs. 1 StG NW festgelegten) Steuersatz zu besteuern? Die Frage der rechtlichen Zulässigkeit wird dabei nur im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungsgesetz (Abschn. 3.2) und der Bundesverfassung (Abschn. 3.3) geprüft. Nicht geprüft wird, ob eine entsprechende Vorzugsbesteuerung von Lizenzeinkünften – aus Gründen der Rechtsformneutralität – auch für den Bereich des Geschäftsvermögens der natürlichen Personen einzuführen wäre. Ebenfalls nicht Gegenstand der Untersuchung ist die Frage der Kompatibilität mit «Vorgaben» des Europäischen Rechts bzw. des EU Code of Conduct oder allfälliger internationaler Verträge, wie etwa des FHA. Ebenfalls nicht Gegenstand der Untersuchung ist der Umfang der Entlastung bzw. die Höhe des auf Netto-Lizenzeinkünfte anwendbaren Steuersatzes. Diese wurde erst nach der Erstattung des Gutachtens vom Gesetzgeber festgelegt.

Eine entsprechende kantonale Gesetzesnorm könnte wie folgt lauten:

> Für Nettolizenzeinkünfte, die für die Nutzung oder das Recht auf Benutzung von (erworbenen, eingebrachten oder selbst entwickelten) Patenten, Marken, Mustern oder Modellen oder geheimen Formeln und Verfahren, Software-Schutzrechten oder Internet-Domainnamen, erzielt werden, und entsprechende buchmässige Kapitalgewinne beträgt (auf Antrag) die Gewinnsteuer xx %.[7]

Konkret sind in einer Spartenrechnung sämtliche Aufwendungen und Erträge für und aus IP-Rechten gesamthaft oder pro einzelnes Immaterialgut (oder evtl. pro zusammengehörige Gruppe von Immaterialgütern) gesondert auszuweisen und so das betr. IP-Rechte-bezogene Netto-Spartenergebnis (nachfolgend: Spartenergebnis) zu ermitteln. Dies führt insbesondere hinsichtlich der Allokation von Gemein- und Finanzierungskosten zu einigen Abgrenzungsfragen. Die Thematik ist dabei vergleichbar mit derjenigen beim Beteiligungsabzug, wo grundsätzlich ein objekt- oder quotenmässiger Ansatz offensteht. Ein positives Spartenergebnis wird dann gesondert mit einem tieferen als dem ordentlichen Steuersatz (nachfolgend: Vorzugssatz) besteuert.

Was den Umgang mit Spartenverlusten anbelangt, sind verschiedene Lösungsansätze denkbar. Um eine Überbesteuerung in der gleichen Steuerperiode und Unternehmung zu vermeiden, wovon vorliegend ausgegangen wird, ist ein Spartenverlust zunächst mit übrigen (Nicht-Sparten-)Gewinnen der gleichen Periode verrechen- und ordentlich vortragbar. Für die Ermittlung künftiger Spartenergebnisse sind jedoch gemäss üblichen Verlustvortragsregelungen frühere Spartenverluste zum Abzug zu bringen. Erst ein solchermassen ermitteltes positives Spartenergebnis berechtigt zu einer Besteuerung mit dem Vorzugssatz. Geregelt ist damit auch der Fall, in dem käuflich erworbene IP-Rechte zunächst auf einen tieferen Buchwert abgeschrieben werden, später jedoch über diesem Buchwert veräussert werden können. Solche wiedereingebrachten Abschreibungen werden somit mit der ordentlichen Gewinnsteuer und nicht mit dem Vorzugssatz belastet. Dies analog zum monistischen System bei der Grundstückgewinnsteuer, welches ebenfalls vorsieht, dass wiedereingebrachte Abschreibungen mit der Gewinn- bzw. der Einkommenssteuer (zu deren Lasten auch abgeschrieben wurde) zu versteuern sind.

3 Beurteilung

3.1 Einführung und Übersicht

3.1.1 Vor- und Nachteile der untersuchten Regelung

Die vorliegend untersuchte Regelung der Besteuerung von Lizenzeinkünften zu einem gesonderten, tieferen Gewinnsteuersatz hat gegenüber der Vereinnahmung in einer Gesellschaft mit steuerlichem Sonderstatus folgende Vorteile:

- Alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können für Lizenzeinkünfte den Vorzugssatz zur Anwendung bringen;
  - damit besteht einerseits keine Notwendigkeit, für das Vereinnahmen dieser Einkünfte eine separate Gesellschaft (mit besonderem Steuerstatus) zu unterhalten;
  - andrerseits besteht die Möglichkeit, auch weitere Geschäftstätigkeiten in der betreffenden Gesellschaft auszuüben, was der Gesellschaft mehr Substanz verleiht. Dies ist vor dem Hintergrund der internationalen Anerkennung der Gesellschaft von Vorteil.
- Sowohl in- als auch ausländische Lizenzeinkünfte können vom Vorzugssatz profitieren.

7 Die am 1.1.2011 in Art. 85 Abs. 3 StG NW und § 57a VVzStG NW in Kraft gesetzte Bestimmung weicht gegenüber diesem gutachterlich geprüften Wortlaut – geringfügig – insbesondere dahingehend ab, dass *(i)* die Ermässigung nur auf Antrag gewährt wird, *(ii)* die gleichzeitige Besteuerung als Holding- oder Verwaltungsgesellschaft ausgeschlossen wurde, *(iii)* die Voraussetzungen hinsichtlich der Immaterialgüterrechte umfassender definiert wurden und *(iv)* sich explizit auch Lizenzerträge von verbundenen Unternehmen qualifizieren.

– Verluste aus dem Aufbau von IP-Rechten können mit übrigen Einkünften der Gesellschaft verrechnet werden.
– Das für die Verwaltung und Verwertung der Immaterialgüterrechte notwendige Personal kann in der gleichen Gesellschaft beschäftigt werden (was unter dem Status einer Holding- oder Domizilgesellschaft u. U. problematisch ist), womit sich keine Transferpreisfragen zwischen Gruppengesellschaften ergeben.

Mit dieser Regelung werden Lizenzeinkünfte innerhalb der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer isoliert und separat besteuert. Diese Sonderbehandlung kann zu heiklen Abgrenzungsfragen hinsichtlich der Qualifizierung von Einkünften und Aufwendungen führen, insbesondere etwa in der Aufbauphase oder hinsichtlich IP-Rechte-bezogener Gemeinkosten. Sodann dürfte die Regelung hinsichtlich der Akzeptanz von Aufwendungen für Lizenzgebühren zu Schwierigkeiten führen: Es ist damit zu rechnen, dass von Lizenzgebührenaufwand betroffene Steuerhoheitsträger bei in den Kanton Nidwalden bezahlten – und dort tiefer besteuerten – Lizenzgebühren die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung kritischer hinterfragen dürften. Aus der Sicht des Steuerharmonisierungsgedankens entsteht zudem mit einer solchen Sonderbehandlung eine gewisse Entharmonisierung, zumindest solange, als nicht andere Kantone oder gar der Bundesgesetzgeber nachziehen. Hinsichtlich des Steueraufkommens ist voraussichtlich mit Mindereinnahmen bei der Staatssteuer zu rechnen, da IP-Rechte-bezogene Aufwandüberschüsse voll mit ordentlich steuerbaren Erträgen verrechenbar sind, Ertragsüberschüsse aber privilegiert besteuert werden. Längerfristig dürfte wohl die Attraktivität einer solchen Lösung diese Mindererträge kompensieren.

3.1.2 Übersicht der Rechtsgrundlagen und Rechtsfragen

Gemäss Art. 32 der Verfassung des Kantons Nidwalden (KV NW) besteuern Kanton und Gemeinden nach Massgabe der Gesetzgebung das Einkommen und das Vermögen der natürlichen Personen sowie den Ertrag und das Kapital der juristischen Personen. Dabei bestimmt die kantonale Gesetzgebung die weiteren Steuern, die von Kanton oder Gemeinden erhoben werden können. Hinsichtlich des anwendbaren Steuersatzes hält Art. 85 StG NW fest, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Körperschaften gemäss Art. 65 Abs. 1 Ziff. 2 StG NW eine feste Gewinnsteuer von 6 % des Reingewinns entrichten.

Die Kantone sind gemäss Art. 3 BV souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die BV beschränkt ist. Gemäss Art. 129 Abs. 1 BV legt der Bund die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest und berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone. Gemäss Abs. 2 erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern sowie auf das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben gemäss dieser Bestimmung insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Sodann hat das kantonale Steuerrecht die Besteuerungsgrundsätze gemäss Art. 127 BV (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Leistungsfähigkeitsgebot) zu beachten.

Das StHG bestimmt in Art. 1 die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist. Soweit das StHG keine Regelung enthält, sind die Kantone im Rahmen der verfassungsmässigen Vorgaben frei: «Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.»[8] Der Rahmen für die hier interessierende Steuerberechnung (Bemessung) für die Gewinnsteuer findet sich sodann in Art. 27 f. StHG (während die Steuerpflicht und der Gegenstand der Besteuerung in den vorangehenden Artikeln behandelt werden).

Damit sind den Kantonen bei der Steuergesetzgebung gewisse Schranken gesetzt. Zum einen haben sie den bundesgesetzlichen Anforderungen nach BV und StHG und zum andern den ggf. darüber hinausgehenden Anforderungen des kantonalen Verfassungsrechts Rechnung zu tragen. Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts entfalten dabei kantonale Verfassungsbestimmungen, welche denjenigen der BV entsprechen (gemeint sind im Steuerrecht meist die Grundsätze der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV), keine eigenständige Wirkung.[9]

3.1.3 Regelungen in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien

In diesem Abschnitt werden in groben Zügen die gegenwärtig in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien für die Verwertung von IP-Rechten angewandten Vorzugssteuerregimes dargestellt.[10] Zwar werden diese Sonderbehandlungen von der EU-Kommission

8 Art. 1 Abs. 3 StHG.
9 Vgl. etwa BGE 121 I 196 E 2d sowie BGer 1C_412/2007 E 3, 18.7.2008.
10 Dazu wurde zuletzt am 14.3.2011 auf die Online-Datenbank des IBFD (www.ibfd.org) zurückgegriffen. Für eine vertiefte Analyse dieser Regelungen müssten lokale Spezialisten beigezogen werden, was hier explizit nicht gemacht wurde. Die Darstellung soll lediglich einen gewissen Vergleich mit der im Kanton Nidwalden geltenden Regelung erlauben.

unter dem Aspekt von staatlichen Beihilfen gemäss Art. 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU (AEUV) (noch) toleriert.[11] Es ist jedoch nach hier vertretener Auffassung nicht auszuschliessen, dass die EU-Kommission eines Tages gegen diese Regimes einschreiten wird.

3.1.3.1 Luxemburg

Ab dem 1.1.2008 gewährt das luxemburgische Steuerrecht für entsprechende Erträge und Kapitalgewinne aus IP-Rechten eine Steuerbefreiung von 80 %. Diese Befreiung gilt nur für Nettoeinkünfte, nach Abzug der direkt damit zusammenhängenden Aufwendungen, Wertberichtigungen und Abschreibungen. Zusätzlich können nur Einkünfte aus bestimmten IP-Rechten, nämlich Software-Schutzrechten, Patenten, Marken, Handelsnamen, Domainnamen sowie Mustern und Modellen, von der Befreiung profitieren. Die Regelung erlaubt auch für unternehmensintern verwendete, eigene Patente einen entsprechenden Abzug. Um sich für das Regime zu qualifizieren, muss das IP-Recht nach dem 31.12.2007 erworben oder entwickelt worden sein. Die Regel kann nicht für von verbundenen Unternehmen erworbene IP-Rechte angewandt werden.

3.1.3.2 Niederlande

Aus nach dem 31.12.2009 selbst entwickelten, patentierten IP-Rechten generierte Lizenzeinkünfte und Kapitalgewinne werden mit einem effektiven Steuersatz von 5 % besteuert. Dieser privilegierte Steuersatz kommt auch zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus der Verwertung von F & E-(Forschungs- und Entwicklungs-) Ergebnissen stammen, jedoch kein Patentschutz erlangt wurde. Voraussetzung ist jedoch, dass für diese Einnahmen ein offizielles «F & E-Zertifikat» ausgestellt wurde. Die optional anwendbare Regelung findet keine Anwendung auf Logos und Markenrechte.

3.1.3.3 Belgien

In Belgien beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften können 80 % ihrer von Dritten oder Gruppengesellschaften marktkonform vereinnahmten Patentlizenzeinkünfte vom steuerbaren Gewinn abziehen, was zu einem effektiven Steuersatz von 6,8 % führt (20 % von 33,99 %). Das entsprechende Patent muss selbst (weiter-)entwickelt und darf erst ab dem 1.1.2007 verwertet worden sein. Der Abzug ist nicht vortragbar und unterliegt einer Missbrauchsprüfung. Ein entsprechender, marktkonformer Abzug kann auch vorgenommen werden, wenn ein eigenes Patent zur eigenen Herstellung von Produkten oder Dienstleistungen verwendet wird.

3.1.3.4 Spanien

Das spanische Steuerrecht gewährt Kapitalgesellschaften eine Steuergutschrift von 25 % (Stand: 2011) der jährlichen F & E-Kosten. Übersteigen die in Spanien oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat angefallenen F & E-Aufwendungen den bisherigen Zweijahresdurchschnitt, so wird im übersteigenden Umfang gar eine 42 %ige Steuergutschrift gewährt. Diese Gutschrift wird jedoch um 65 % aller erhaltenen Subventionen gekürzt. Nicht verwendete Gutschriften können während 15 Jahren vorgetragen werden.

3.2 Vereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungsgesetz

3.2.1 Einleitung

Die Kantone sind gemäss der verfassungsmässig vorgesehenen, föderalen Grundordnung in Art. 3 BV souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist und Rechte nicht auf den Bund übertragen wurden. In Art. 42 Abs. 1 und Art. 43 BV wird dies dahingehend konkretisiert, dass der Bund die ihm in der BV zugewiesenen Aufgaben erfüllt und die Kantone in ihrem Zuständigkeitsbereich (dem übrigen Bereich) bestimmen, welche Aufgaben sie erfüllen. Art. 49 Abs. 1 BV schliesslich regelt den Vorrang des Bundesrechts vor dem kantonalen Recht.

Gemäss Art. 129 Abs. 1 BV legt der Bund die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest und berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone. Gemäss Abs. 2 erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern sowie auf das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Mithin ist das dritte und vorliegend bedeutsame Element der Ausgestaltung der Steuern, die Steuerbemessung, den Kantonen grundsätzlich vorbehalten. Dabei sind allerdings die Grundrechte, für das Steuerrecht insbesondere die in Art. 127 Abs. 2 BV konkretisierten allgemeinen Besteuerungsgrundsätze, zu beachten (s. dazu den nachfolgenden Abschn. 3.3). Die in Art. 129 Abs. 2 BV statuierte kantonale Tarifhoheit stellt dabei einen bedeutenden, «unveräusserlichen» Kerngehalt der föderalen Grundordnung der Schweiz dar.

11 Vgl. etwa die Pressemitteilung der Europäischen Kommission betr. die in Spanien angewandte Regelung (IP/08/216 vom 13.2.2008). Hinsichtlich gruppeninterner Zinszahlungen, zuletzt mit der niederländischen sog. Zinsbox (Groepsrentebox), s. die Pressemitteilung der Europäischen Kommission (IP/09/1100 vom 8.7.2009).

Das Steuerharmonisierungsgesetz bestimmt in Art. 1 die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist. In Übereinstimmung mit Art. 129 Abs. 2 BV hält Art. 1 Abs. 3 StHG fest: «Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.» Trotz dieser klaren Regelung in BV und StHG hat der Bundesgesetzgeber im StHG bewusst in zahlreichen Bereichen in die Tarifhoheit der Kantone eingegriffen. Diese Eingriffe wiegen umso schwerer, als diesem Bundesrecht auch bei Verfassungswidrigkeit (etwa einem Grundrechtsverstoss) aufgrund von Art. 191 BV die Anwendung nicht versagt werden kann.

Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG erheben die Kantone eine Gewinn- und eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen. In Art. 20 ff. StHG wird entsprechend die Steuerpflicht (beschränkte, unbeschränkte, Ausnahmen und Wechsel während der Steuerperiode) und in Art. 24 ff. StHG das Steuerobjekt (gesamter Reingewinn) definiert. Der Rahmen für die hier interessierende Steuerberechnung (Bemessung) für die Gewinnsteuer wird sodann in Art. 27 f. StHG abgesteckt. Unter der Marginalie «Allgemeines» statuiert Art. 27 StHG, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nach dem gleichen Tarif zu besteuern sind. Art. 28 StHG regelt dann unter der Marginalie «Besondere Fälle» die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften, um in Abs. 6 festzuhalten, dass «andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung gemäss Artikel 27 nicht zulässig» sind.

3.2.2 Fragestellung

Das StHG enthält mithin für die hier interessierende Fragestellung der Zulässigkeit eines tieferen als des ordentlich anwendbaren Steuersatzes für eine bestimmte Einkunftsart – hier: Lizenzeinkünfte – keine konkreten Hinweise. Gemäss Verfassungsauftrag und Verfassungsrahmen des StHG sind die Kantone in der Tarifgestaltung (Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge) frei. Entsprechend enthält Art. 27 StHG diesbezüglich auch keine Vorgaben.

Lediglich Art. 28 macht für den Bereich der Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften gewisse Vorgaben und schliesst in Abs. 6 «andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung» aus. Es fragt sich mithin einerseits, ob Art. 28 Abs. 6 StHG grundsätzlich einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren Steuersatz für Lizenzeinkünfte entgegenstehe (s. dazu nachfolgend Abschn. 3.2.3.1).

Andrerseits stellt sich die Frage, ob die steuerliche Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart eine unzulässige Ausklammerung aus der Bemessungsgrundlage und Unterstellung unter einen reduzierten Tarif darstelle. Hinsichtlich der Teilbesteuerung von Dividenden vertritt etwa Behnisch die Auffassung, dass es sich dabei um eine harmonisierungswidrige Regelung handle, wofür im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II (für viele Kantone nachträglich) mit Art. 7 Abs. 1 StHG die notwendige Grundlage geschaffen worden sei[12] (s. dazu nachfolgend Abschn. 3.2.3.1).

3.2.3 Beurteilung

3.2.3.1 Vereinbarkeit mit Art. 28 Abs. 6 StHG

Art. 28 StHG regelt unter der Marginalie «Besondere Fälle» die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften. Die Abs. 2 - 5 verpflichten die Kantone, den Beteiligungsabzug sowie die spezielle Besteuerung von Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften einzuführen und setzen den entsprechenden Rahmen. Abs. 6 statuiert sodann, dass «andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung gemäss Artikel 27 nicht zulässig» sind.

Art. 27 Abs. 1 StHG statuiert, dass «Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (…) nach dem gleichen Tarif besteuert» werden. Nach Art. 27 Abs. 2 StHG werden «allfällige Minimalsteuern auf Ersatzfaktoren (…) an die Gewinn- und Kapitalsteuern angerechnet». Art. 28 Abs. 2 - 5 StHG haben aber weder mit der Minimalsteuer noch mit der Ausnahme vom Grundsatz, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nach dem gleichen Tarif besteuert werden, etwas zu tun oder beziehen sich auf diese Regelung. Der Wortlaut von Art. 28 Abs. 6 StHG ergibt daher keinen Sinn. Insbesondere erweist sich der Verweis auf Art. 27 StHG als inhaltsleer.[13]

Die Botschaft hält fest, dass «entsprechend dem verfassungsmässigen Vorbehalt der kantonalen Tarifhoheit (…) das Steuerharmonisierungsgesetz keine Vorschriften, welche den Kantonen die Übernahme eines bestimmten Tarifsystems für die Berechnung der Gewinnsteuer vorschreiben würde», enthalte.[14] Weiter führt die Bot-

12 Behnisch, Art. 129 BV N 28.

13 Vgl. auch Waldburger, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domizilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, 27.

14 Botschaft Steuerharmonisierung, 114. Vor Einführung des StHG kannten die Kantone die unterschiedlichsten Formen von Steuerprivilegien für Holding- und Domizilgesellschaften. Alle Kantone privilegierten Gesellschaften, welche die Verwaltung von Beteiligungen zum Hauptzweck hatten. Mit der steuerlichen Sonderbehandlung sollte die wirtschaftliche Mehrfachbelastung beseitigt werden, die sich aus der Besteuerung der Holdinggesellschaft und deren Beteiligungen ergab. Neben den Holdinggesellschaften bevorzugten die meisten Kantone auch Domizilgesellschaften (Gesellschaften, die

schaft zu Art. 31 E-StHG (entsprechend dem heutigen Art. 28 StHG) aus: «Artikel 31 ordnet abschliessend (vgl. Abs. 5 [Anm. des Autors: Abs. 5 entspricht dem heutigen Abs. 6]), unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang den Gesellschaften mit Beteiligungen (Abs. 1) sowie den Holding- und Domizilgesellschaften (Abs. 2 und 3) steuerliche Vergünstigungen einzuräumen sind.»[15] Weitere Hinweise ergeben sich auch nicht aus den parlamentarischen Beratungen und den Protokollen der vorberatenden Kommissionen.[16] Mit anderen Worten bedeutet Abs. 6, dass für Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften, d. h. Gesellschaften, die entweder Beteiligungen halten oder eine überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeit betreiben, die Regelung einer steuerlichen Sonderbehandlung in Art. 28 StHG eine abschliessende Ordnung darstellt.[17] Die beschränkte Wirkung von Abs. 6 auf die in Art. 28 StHG geregelten Fälle (Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften) ergibt sich auch aus dessen systematischer Stellung im gleichen Artikel und im Anschluss an diese Regelungen. Soweit es sich dabei um einen (an sich verfassungswidrigen) Eingriff in die Tarifhoheit der Kantone handelt,[18] erfolgte dieser Eingriff bewusst; er muss aber, entsprechend dem Ausnahmecharakter, auch entsprechend eng interpretiert werden. Damit verbietet Art. 28 Abs. 6 StHG für die genannten Geschäftstätigkeiten (Halten von Beteiligungen oder überwiegende auslandbezogene Geschäftstätigkeit) weitere oder andere steuerliche Sonderbehandlungen. Für die vorliegend zu beurteilende Frage der tarifarischen Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart (es geht weder um eine Beteiligungsgesellschaft noch um eine Gesellschaft mit überwiegend auslandbezogener Geschäftstätigkeit; auch geht es nicht um die integrale Sonderbehandlung eines Steuersubjekts) lässt sich nach hier vertretener Auffassung aus Art. 28 Abs. 6 StHG kein Verbot ableiten. Mithin gilt hier der allgemeine Grundsatz der Tarifhoheit der Kantone.

3.2.3.2 Vereinbarkeit mit dem harmonisierten Steuergegenstand

3.2.3.2.1 Einleitung und Grundsätze

Gemäss Art. 24 StHG unterliegt der gesamte Reingewinn der Gewinnsteuer. Es stellt sich vorliegend die Frage, ob die steuerliche Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart als unzulässige Ausklammerung (und steuerliche Sonderbehandlung) eines an sich ungeteilten Steuerobjekts beurteilt werden müsse. Behnisch vertritt zumindest hinsichtlich der von den Kantonen autonom eingeführten Teilbesteuerung von Dividenden die Auffassung, dass es sich dabei um harmonisierungswidrige Regelungen handle, wofür erst im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II (für viele Kantone nachträglich) mit Art. 7 Abs. 1 StHG die notwendige Grundlage geschaffen worden sei.[19]

Gemäss Art. 129 Abs. 2 BV erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern sowie auf das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Mithin ist das dritte Element der Ausgestaltung der Steuern, die Steuerbemessung, grundsätzlich den Kantonen vorbehalten. Dies wird auch in Art. 1 Abs. 3 StHG bestätigt: «Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.» Anderweitige Vorgaben hinsichtlich des auf bestimmte Einkünfte anwendbaren Steuersatzes bestehen, entsprechend der Tarifautonomie der Kantone, zu Recht nicht.

Bei der Festlegung eines für eine bestimmte Einkunftsart (hier: Lizenzeinkünfte) anwendbaren Steuersatzes durch den kantonalen Gesetzgeber handelt es sich grundsätzlich um eine tarifarische Massnahme, für welche die Kantone gemäss Wortlaut von Bundesverfassung und StHG frei sind. Mithin stehen ihr Wortlaut der hier unter-

zur Hauptsache oder ausschliesslich im Ausland tätig waren). Während Holdinggesellschaften auf kantonaler Ebene idR von der Gewinnsteuer befreit waren, schuldeten Domizilgesellschaften entweder ebenfalls keine oder aber eine ermässigte kantonale Gewinnsteuer. Beide Gesellschaften profitierten von einer reduzierten Kapitalsteuer.
Der Gesetzgeber entschied sich trotz internationaler Kritik zur Weiterführung dieser traditionellen Sonderbehandlungen. Insbesondere wollte er den Interessen der Wirtschaft entgegenkommen und verhindern, dass die bestehenden Holding- und Verwaltungsgesellschaften aus der Schweiz abwanderten. Sachlich wurde die Weiterführung der Steuerprivilegien damit gerechtfertigt, dass das unilaterale schweizerische Recht keine Massnahme kennt, um die internationale Doppelbesteuerung auch ohne Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden. Das Holdingstatut sollte demnach die wirtschaftliche Mehrfachbelastung vermeiden.
Die in Art. 31 E-StHG (heute Art. 28 StHG) schliesslich festgelegte einheitliche Ordnung sollte diese Sonderbehandlung jedoch in klar umgrenztem Rahmen vereinheitlichen und damit die Steuerkonkurrenz unter den Kantonen eindämmen (Botschaft Steuerharmonisierung, 62 f.).

15 Botschaft Steuerharmonisierung, 115.

16 Vgl. Waldburger, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domizilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, 26 ff., insbes. Fn 23.

17 Vgl. auch Waldburger, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, 27; Duss/von Ah/Rutishauser, Art. 28 StHG N 163.

18 Vgl. Waldburger, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, 24 ff.

19 Behnisch, Art. 129 BV N 28.

suchten Besteuerung von Lizenzeinkünften zu einem Vorzugssatz nicht entgegen.

Indem jedoch das StHG in Art. 24 das Steuerobjekt, den «gesamten Reingewinn» (zu welchem ggf. auch Lizenzeinkünfte beitragen), verbindlich definiert, steht es den Kantonen nicht frei, auf eine Besteuerung dieser Einkünfte zu verzichten. Dies wäre aber der Fall, wenn ein Kanton, kraft seiner Tarifhoheit, den Steuertarif bei 0 % festlegen würde. Nach hier vertretener Auffassung wäre eine solche «tarifarische» Massnahme mit Art. 24 StHG unvereinbar. Entsprechend sind Lizenzeinkünfte tatsächlich zu besteuern und muss der anwendbare Steuersatz grösser als 0 % sein. Eine vergleichbare Diskussion wird gegenwärtig hinsichtlich der in Art. 29 StHG für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zwingend vorgesehenen Kapitalsteuer geführt. Die Kantone sind lediglich in der Bestimmung von deren Höhe frei.[20] Die Entwicklung der vergangenen Jahre hat gezeigt, dass die Kantone ihre Kapitalsteuern massiv, auf zum Teil nur noch symbolische Steuersätze, gesenkt haben,[21] ohne dass dies unter Harmonisierungsgesichtspunkten bisher zu eingehenden Diskussionen Anlass gegeben hätte.

Aus der Tatsache, dass der Bundesgesetzgeber in verschiedenen anderen Bereichen in die Tarifhoheit der Kantone eingegriffen hat,[22] kann für die vorliegende Frage nichts abgeleitet werden. Diese punktuellen Eingriffe in die Tarifhoheit ändern nichts an der grundsätzlichen Souveränität der Kantone hinsichtlich der Tarife. Indem solche StHG-Bestimmungen an sich gegen die in der BV niedergelegten Grundsätze verstossen, ist deren Anwendungsbereich ausserdem eng auszulegen.

3.2.3.2.2 Tragweite kantonaler Tarifhoheit

Mit der Feststellung, die Kantone verfügten über die Steuertarifhoheit, ist die einleitend formulierte Frage, ob die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf verschiedene Netto-Erträge eine nach StHG unzulässige Ausklammerung (und steuerliche Sonderbehandlung) einzelner Elemente des Steuerobjekts darstelle, noch nicht beantwortet. Konkret zu beurteilen bleibt, ob sich über den blossen Wortlaut des StHG hinaus – und damit für die Kantone ebenfalls zwingend – trotz der grundsätzlichen Tarifhoheit Einschränkungen in der Ausgestaltung der Steuertarife und vor allem ein Verbot der Anwendung eines gespaltenen Tarifs für verschiedene Erträge ergeben.

Untersucht man die *Materialien zum StHG*, so finden sich in der Botschaft aus dem Jahr 1983 Überlegungen zu verschiedenen Forderungen der Wirtschaft zur Aufnahme von Massnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Anteilsinhaber in das StHG. Unter anderem wurde dabei auch die Methode des gespaltenen Steuersatzes diskutiert, bei welcher Kapitalgesellschaften bei Ausschüttungen von einem im Vergleich zum übrigen Ertrag tieferen Steuersatz hätten profitieren sollen. Eine solche Bestimmung wurde jedoch nicht ins StHG aufgenommen, da gemäss einhelliger Auffassung der Koordinationskommission, der Expertenkommission für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sowie der Finanzdirektorenkonferenz vorfrageweise eine solche StHG-Regelung als gegen die verfassungsmässige Tarifautonomie der Kantone verstossend beurteilt wurde.[23]

Im Zeitpunkt der Einführung des StHG war man sich damit überwiegend einig, dass die Einführung eines gespaltenen Steuersatzes eine tarifarische Massnahme darstelle und als solche in die alleinige Kompetenz der Kantone falle. Als Umkehrschluss muss daraus folgen, dass die Kantone frei sind, einen solchen gespaltenen Steuersatz einzuführen. (Eine solche Regelung wurde denn auch per 1.1.2011 in das Steuergesetz des Kantons Appenzell Innerrhoden eingefügt, ohne dass hier die StHG-Konformität Anlass zu Diskussionen gegeben hätte.) Dies muss nach hier vertretener Auffassung entsprechend auch für die vorliegend zu prüfende Massnahme eines gespaltenen Steuersatzes für Lizenz- und übrige Einkünfte gelten.

Dabei spielt es nach hier vertretener Auffassung auch keine Rolle, dass die Methode des gespaltenen Steuersatzes einem u. U. als höherwertig einzustufenden Ziel, der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, dient und sich damit diese Massnahme erleichtert rechtfertigen

20 Vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 4811.

21 S. die Zusammenstellung der aktuellen Steuersätze in Hinny, Steuerrecht 2011, 1945.

22 So z. B. bei der Besteuerung der Ehegatten gemäss Art. 11 Abs. 1 StHG, bei der Besteuerung von Vorsorgeleistungen gemäss Art. 11 Abs. 2 und 3 StHG oder im Rahmen des oben erwähnten Art. 28 StHG.

23 Botschaft Steuerharmonisierung, 56: «Für das Steuerharmonisierungsgesetz stellt sich indessen die verfassungsrechtliche Vorfrage, ob der Bundesgesetzgeber ermächtigt ist, den Kantonen und Gemeinden Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vorzuschreiben. In einem Bericht vom 15. April 1980 hat die Koordinationskommission diese Frage verneint, da es sich um eine tarifarische Frage handle, deren Regelung dem Bundesgesetzgeber verfassungsrechtlich (Art. 42^{quinquies}) entzogen sei. Die Finanzdirektorenkonferenz hat sich dieser Auffassung stillschweigend angeschlossen (...). Auch im Bericht der Expertenkommission für die Milderung der steuerlichen Doppelbelastung (S. 115) wird eingeräumt, dass die Variante des gespaltenen Steuersatzes für das StHG aus verfassungsrechtlichen Gründen ausscheidet.» Vgl. auch Staehelin, Milderung der steuerlichen Doppelbelastung, 251 f.

lässt. Wie sich nämlich den Materialien entnehmen lässt, war damals die wirtschaftliche Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Anteilsinhaber unter dem klassischen System vom Gesetzgeber explizit gewollt, und weder die Koordinationskommission noch die Finanzdirektorenkonferenz wollten eine solche Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, da die Doppelbelastung offenbar für die Wahl der Rechtsform nicht ins Gewicht falle.[24] Qualitativ macht es für die hier vorgenommene Beurteilung somit keinen Unterschied, ob ein gespaltener Steuersatz für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung oder – aus anderen Gründen – für die gesonderte Besteuerung von Lizenzeinkünften verwendet wird. Massgebend ist im hier relevanten Kontext einzig, dass es sich bei der Einführung eines gespaltenen Steuersatzes um eine tarifarische Massnahme handelt, die nach damaliger Auffassung in die ausschliessliche Kompetenz der Kantone fällt. Sollte dennoch die Auffassung vertreten werden, dass ein gespaltener Steuersatz einem solchen «höherwertigen» Ziel dienen müsse, so können hier die Vorbelastung von Lizenzgebühren durch ausländische, nicht erstattbare Quellensteuern und andere unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip relevante Aspekte (s. dazu unten) ins Feld geführt werden.

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren hat zwecks Klärung verschiedener Fragen zur Umsetzung des StHG im kantonalen Recht die Kommission Steuerharmonisierung eingesetzt. Diese hat sich im Sinn eines Gutachtens u. a. mit dem Freiraum der Kantone in tariflicher Hinsicht, etwa der Frage der Zulässigkeit des gespaltenen Steuersatzes, auseinandergesetzt. Dabei ist zu erwähnen, dass das StHG bereits bei seiner Einführung Regelungen enthielt, welche – als Eingriff in die Tarifhoheit – eine gesonderte Besteuerung bestimmter Einkünfte vorsah: Art. 11 Abs. 3 StHG sieht für Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen sowie für Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile eine gesonderte Besteuerung mit einer vollen Jahressteuer vor. Die Frage des Freiraums der Kantone für weitere solche Sonderregelungen wurde 1994 von der Kommission Steuerharmonisierung intensiv diskutiert. Eine Mehrheit der Kommission hat sich dabei gegen weitere Sonderveranlagungen von bestimmten Einkommensbestandteilen ausgesprochen. Sie beruft sich dabei «auf den Wortlaut des Gesetzes und die Erwägung, dass die Umschreibung des steuerbaren Einkommens und die steuerliche Behandlung seiner Bestandteile durch das StHG abschliessend geregelt» seien. Demgegenüber hat sich eine Kommissionsminderheit für die Zulässigkeit der Besteuerung von bestimmten Einkommenszuflüssen (etwa Lotteriegewinnen) mit einem separaten Steuersatz ausgesprochen. «Ausgeschlossen sei jedoch in jedem Fall eine Ordnung, die einer Objektsteuer auf solchen Einkünften gleichkäme.»[25] Als Objektsteuer gilt gemeinhin eine Steuer, welche «ein einzelnes Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts»[26] belastet. Dies ist bei der vorliegend zu untersuchenden Massnahme nicht der Fall, indem einerseits nur Netto-Lizenzeinkünfte (nach Abzug der damit zusammenhängenden Aufwendungen) besteuert werden und andrerseits ein Aufwandüberschuss der Sparte IP-Rechte mit den übrigen Einkünften der Kapitalgesellschaft verrechenbar ist, womit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts ohne weiteres Rechnung getragen wird. Die Kommission Steuerharmonisierung war sich mithin in dieser Frage nicht einig.

In der *Literatur* haben sich, soweit ersichtlich, bisher einzig Behnisch, Reich und Vallender konkreter mit den hier interessierenden Fragestellungen auseinandergesetzt. Behnisch hält ohne nähere Begründung die Teilbesteuerung von Dividenden durch Ausklammerung aus der Bemessungsgrundlage und Unterstellung unter einen reduzierten Tarif für bundesrechtswidrig. In einer eingehenden Analyse vertritt Reich demgegenüber die Auffassung, dass die Kantone zur Setzung eines bestimmten Vorzugstarifs für Beteiligungseinkünfte kompetent sind.[27] Gemäss Vallender sind generell «Fragen der Belastung – in einem weiteren Sinn verstanden – Sache der Stimmbürgerinnen und Stimmbürger in den Kantonen.»[28] «Die Kantone sind frei, die vorgeschriebenen Steuern zu senken und andere bestehende Steuern und Abgaben zu erhöhen oder neue Abgaben (z. B. Lenkungsabgaben) einzuführen.»[29] Konkreter nimmt er dann zu verschiedenen möglichen Massnahmen der Kantone Stellung. Klar scheint für ihn zu sein, dass die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung zwischen Aktionär und Aktiengesellschaft im Wege tarifarischer Massnahmen mildern dürfen. Einer Zusatzwertung bedarf für ihn die «völlige oder teilweise Nichtbesteuerung von Dividenden beim Empfänger».[30] Mithin spiegelt sich die damalige Uneinigkeit der Kommission Steuerharmonisierung auch in der Literatur.

24 Botschaft Steuerharmonisierung, 58 f.

25 Bericht Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, 21 f.

26 Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, § 3 Rz 85.

27 Reich/Pippig, Die Finanzverfassung, 74 ff. mwH.

28 Vallender, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, 273.

29 Vallender, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, 275.

30 Vallender, Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung, 445.

Das *Bundesgericht* hat sich in seinen Entscheiden vom 25.9.2009 mit kantonalen Regeln der Dividenden-Teilbesteuerung befasst.[31] Konkrete Aussagen zur hier interessierenden StHG-Frage finden sich in den Urteilen jedoch nicht. Demgegenüber hatte sich das Bundesgericht im «Obwaldner Entscheid» zur StHG-Konformität des dort gerügten degressiven Steuertarifs zu äussern. Die Kläger machten dabei geltend, das StHG regle die zum Zweck der Wirtschaftsförderung zulässigen Massnahmen abschliessend. Das Bundesgericht nahm dazu wie folgt Stellung: «Die Tarifhoheit, das heisst die Kompetenz, die Steuertarife zu erlassen, ist den Kantonen ausdrücklich vorbehalten (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). Sie haben dabei allerdings die Grundrechte zu beachten. Es kann aber keine Rede davon sein, es handle sich um (Anm. des Autors: im StHG abschliessend geregelte) Steuervergünstigungen im Sinne von Art. 5 StHG oder um allgemeine Abzüge nach Art. 9 StHG, wenn bei der Ausgestaltung des kantonalen Steuertarifs Förderungsmotive einfliessen.»[32] Mithin scheint das Bundesgericht die Auffassung zu vertreten, dass Kantone bei der Tarifgestaltung frei seien, wirtschaftsfördernde Aspekte einfliessen zu lassen.

Seit der Einführung des StHG und den oben erwähnten Sitzungen der Kommission Steuerharmonisierung im Jahr 1994, aus welchen die aufgeführten Stellungnahmen stammen, hat sich in der Schweizer Steuerlandschaft ausserdem einiges bewegt. So wurden erst kürzlich spezielle (Sonder-)Steuersätze für kleine Arbeitsentgelte[33] und, gar ohne Grundlage im StHG, in den meisten Schweizer Kantonen für Dividendenerträge eingeführt.[34] Dabei wurden Fragen der Einheit der Bemessungsgrundlage oder der Kompetenz der Kantone zum Erlass solcher Bestimmungen nicht (oder zumindest nicht wahrnehmbar) thematisiert. Auch die Frage der Kompetenz der Kantone für die Einführung eines speziellen Tarifs war kein Thema.

Heute gibt es für die verschiedensten Einkunftsarten unterschiedliche steuerliche *Sonderregelungen*. Bei einer Mehrzahl dieser Massnahmen wird, wie bei der vorliegend zu prüfenden, eine bestimmte Einkunftsart mit einem speziellen Tarif besteuert. Die nachfolgende Aufstellung soll illustrieren, dass eine tarifliche Sonderbehandlung im Schweizer Steuerrecht durchaus nicht unüblich ist:

- So für Beteiligungserträge, wo auf Ebene von Kapitalgesellschaften zur Vermeidung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung von Unternehmensgewinnen der *Beteiligungsabzug* zu einer Ermässigung der Gewinnsteuer und faktisch zu einer weitgehenden Freistellung der Beteiligungserträge führt.[35] Dabei ist irrelevant, ob tatsächlich eine wirtschaftliche Mehrfachbelastung vorliegt. So kommen auch Dividendeneinkünfte, welche von einer Beteiligung in einer off-shore-Jurisdiktion vereinnahmt werden, in den Genuss des Beteiligungsabzugs, obwohl keine steuerliche Vorbelastung besteht. Der Beteiligungsabzug führt nicht direkt zu einer tariflichen Entlastung, sondern zu einer Reduktion der Steuer.
- Ebenfalls für Beteiligungserträge gilt für natürliche Personen das *Teilbesteuerungsverfahren*.[36] Dabei werden auf Bundesebene Beteiligungserträge (und Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen) aus qualifizierten Beteiligungen nur im Umfang von 60 % (50 % im Geschäftsvermögen) in die Bemessungsgrundlage einbezogen. In allen Kantonen (ausser dem Kanton Neuenburg, welcher die Einführung für 2013 plant) gelten entsprechende Regelungen, wobei idR ein reduzierter Tarif zur Anwendung gelangt, z. T. aber auch die Bemessungsgrundlage reduziert wird. Studien zeigen, dass die solchermassen vorgesehene Entlastung weiter geht als es die zu vermeidende wirtschaftliche Doppelbelastung[37] erfordern würde und damit diese Einkunftsart privilegiert wird. Die Teilbesteuerung wurde in den meisten Schweizer Kantonen ohne eine entsprechende Grundlage im StHG eingeführt, ohne dass die StHG-Konformität je zu grösseren Diskussionen Anlass gab. Auch in den zu diesen Regelungen ergangenen Bundesgerichtsentscheiden wurde zwar die Frage Verfassungsmässigkeit, nicht aber diejenige der StHG-Konformität diskutiert.
- Im Kanton Appenzell Innerrhoden wird seit dem 1.1.2011 gemäss Art. 67 Abs. 2 StG AI bei im Folgejahr *ausgeschütteten Gewinnen* die Gewinnsteuer um 50 % reduziert (zu den Ausführungen in der Botschaft StHG zur Zulässigkeit eines solchen gespaltenen Steuersatzes s. oben).
- Im Kanton Nidwalden wird gemäss Art. 40 Abs. 4 StG NW für übrige (gemeint ist gegenüber den in Abs. 3 erwähnten Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen) *Erträge aus beweglichem Vermögen* die Einkommensbesteuerung um 20 % reduziert.
- Verschiedene gesonderte Steuertarife gibt es sodann im Bereich der «Auszahlung» von *Vorsorgeleistun-*

31 S. die Entscheide zu den Kantonen Bern und Schaffhausen: BGer 2C_274/2008, 25.9.2009; BGer 2C_49/2008, 25.9.2009.
32 BGer 2P.43/2006 E 4, 1.6.2007 (auch publiziert als BGE 133 I 206).
33 Art. 37a DBG und 11 Abs. 4 StHG.
34 Für eine Übersicht s. Hinny, Steuerrecht 2011, 1938.
35 Art. 69 f. DBG und 28 Abs. 1 und 1bis StHG.
36 Art. 18b und 20 Abs. 1bis DBG und 7 Abs. 1 StHG.
37 Gutachten Teilbesteuerung von Dividenden, 19 ff.

gen im weitesten Sinn (Art. 37 und 38 DBG). Per 1.1.2009 wurde in diesem Zusammenhang die neueste dieser Sonderregelungen in Art. 11 Abs. 5 StHG (Umsetzung durch die Kantone gemäss Art. 72h StHG bis spätestens 1.1.2011) eingeführt, welche in Art. 37b DBG auch auf Bundesebene per 1.1.2011 eingeführt wurde.[38] Dabei werden *Liquidationsgewinne* von selbständig Erwerbenden mit einem gesonderten, tieferen Tarif besteuert.

– Eine Reihe von tarifarischen Sonderbehandlungen einzelner isolierter Einkunftsarten – unabhängig von der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – gibt es auch im Bereich der *Quellensteuer* von nicht ansässigen natürlichen Personen (Arbeitnehmer, Verwaltungsräte, Künstler und Sportler). Zuletzt wurde hier mit Art. 37a DBG selbst für ansässige Personen mit kleinem Arbeitsentgelt eine neue tarifliche Sonderregelung für ein spezifisches Einkommen geschaffen, wobei dieses Einkommen aus der allgemeinen Bemessungsgrundlage ausgeklammert und mit einem Vorzugssatz besteuert wird.
– Eine gesonderte und andersartige Besteuerung erfolgt sodann traditionell im Bereich des *Einkommens aus Grundeigentum*. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von in der Schweiz belegenem Grundeigentum werden dabei im monistischen System auch auf Stufe der Kapitalgesellschaft aus der allgemeinen Bemessungsgrundlage des gesamten Reingewinns ausgeklammert und separat mit der je nach Belegenheitsort, Gewinnhöhe und Haltedauer gegenüber der Gewinnsteuer höheren oder tieferen Grundstückgewinnsteuer belegt.[39]

3.2.3.2.3 Umgehung der Harmonisierung des Steuerobjekts?

Ein mit der vorliegend untersuchten Massnahme vergleichbarer Effekt könnte durch einen nur teilweisen Einbezug von Lizenzeinkünften in die Bemessungsgrundlage erreicht werden, womit (zumindest vordergründig) in den vom StHG zwingend festgelegten Bereich des Steuerobjekts eingegriffen würde. Eine solche Massnahme steht hier jedoch nicht zur Diskussion, weshalb hierzu einzig zu prüfen ist, ob die Besteuerung von Lizenzeinkünften mit dem Vorzugssatz allenfalls als Umgehung der Harmonisierung des Steuerobjekts (d. h. des Reingewinns, zu welchem ggf. auch Lizenzeinkünfte beitragen) beurteilt werden könnte. Die Frage der Zulässigkeit *(i)* eines gesonderten Steuersatzes für eine bestimmte Einkunftsart (gespaltener Steuersatz) oder *(ii)* der Reduktion der Bemessungsgrundlage aufgrund der kantonalen Tarifautonomie hat sich bereits bei der Diskussion von Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und natürlichen Personen gestellt. Die Kantone haben denn auch – ohne dass eine entsprechende StHG-Bestimmung existierte – verschiedene Ansätze gewählt: Eine Mehrzahl der Kantone hat sich dabei für das Teilsatzverfahren (Reduktion beim Tarif) ausgesprochen. Eine Minderheit hat eine Reduktion der Bemessungsgrundlage vorgesehen.[40] Für die hier zu untersuchende Massnahme kann zunächst festgestellt werden, dass es um eine Reduktion des anwendbaren Tarifs und damit eine tarifarische Massnahme geht, für welche den Kantonen die Tarifhoheit zusteht. In der Botschaft zum StHG findet sich die Aussage (der Koordinationskommission, welche von der Finanzdirektorenkonferenz übernommen wurde), dass es mit der verfassungsmässigen Tarifhoheit der Kantone unvereinbar wäre, den Kantonen Vorschriften für eine tarifarische Massnahme zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zu machen.[41] Dieser Auffassung hatte sich offenbar auch die Expertenkommission für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung angeschlossen. Diese hielt auch dafür, «der Gesetzgeber könne den Kantonen den Abzug einer Normaldividende (Anm. des Autors: von der Bemessungsgrundlage) verbindlich vorschreiben».[42] Mithin war man diesbezüglich offenbar der Auffassung, dass es für die Frage der Qualifikation als zulässige tarifarische Massnahme auf die formale Ausgestaltung als tarifarische oder als Steuerobjektmassnahme ankomme. Dem wird in der Botschaft jedoch entgegengehalten, dass eine solche Massnahme «stark in den den Kantonen nach Artikel 42^{quinquies} BV vorbehaltenen Bereich der Tarifhoheit eingreife».[43] Aus dem Gesagten lässt sich schliessen, dass die Tarifhoheit der Kantone über bloss formal tarifarische Massnahmen hinausgeht und auch Massnahmen beschlägt, welche eine ähnliche Wirkung entfalten. Mithin wird die Eingriffsmöglichkeit des Bundesgesetzgebers in die verfassungsmässig garantierte Tarifhoheit richtigerweise eng und die Gestaltungsfreiheit der Kantone weit verstanden. Die vorliegend zu untersuchende Massnahme kann damit auch nicht als Umgehung des im StHG vorgegebenen Steuerobjekts aufgefasst werden.

38 BRB zum Unternehmenssteuerreformgesetz II.
39 Art. 12 Abs. 4 StHG. Die Unvereinbarkeit dieser Objektsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wurde erst kürzlich vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich bestätigt: VGer ZH SB 2009.00079, 25.8.2010.
40 Vgl. die Zusammenstellung bei Hinny, Steuerrecht 2011, 1938 f.
41 Botschaft Steuerharmonisierung, 56.
42 Botschaft Steuerharmonisierung, 56 f.
43 Botschaft Steuerharmonisierung, 58.

3.2.4 Zusammenfassung

Abschliessend lässt sich aus dem Gesagten hinsichtlich der Zulässigkeit eines gespaltenen Steuersatzes bzw. der vorliegend beurteilten Besteuerung von Lizenzeinkünften mit einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren Steuersatz Folgendes festhalten:

– Gemäss dem Wortlaut der Bundesverfassung und des Steuerharmonisierungsgesetzes handelt es sich um eine tarifarische Massnahme, für welche die Kantone souverän sind.
– Art. 28 Abs. 6 StHG verbietet für Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften weitere oder andere steuerliche Sonderbehandlungen. Für die vorliegend zu beurteilende Frage der tarifarischen Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart (es geht weder um eine Beteiligungsgesellschaft noch um eine Gesellschaft mit überwiegend auslandbezogener Geschäftstätigkeit; auch geht es nicht um die integrale Sonderbehandlung eines Steuersubjekts, wie dies bei den Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus der Fall ist) lässt sich aus dieser Bestimmung nach hier vertretener Auffassung nichts ableiten.
– Aus den Materialien zum StHG (insbesondere der Botschaft) lässt sich schliessen, dass die Einführung eines gespaltenen Steuersatzes in den Bereich der Tarifhoheit der Kantone fällt. Im Jahr 1994 hat sich eine Mehrheit der von der Finanzdirektorenkonferenz eingesetzten Kommission Steuerharmonisierung (welche verschiedene Fragen zur Umsetzung des StHG im kantonalen Recht zu prüfen hatte) gegen eine Sonderveranlagung bestimmter Einkommensbestandteile ausgesprochen. Eine Minderheit hat sich für die Zulässigkeit ausgesprochen, soweit es sich nicht um eine reine Objektsteuer handelt. (Die Uneinigkeit der Kommission Steuerharmonisierung spiegelt sich ausserdem auch in den wenigen Literaturstellen zu dieser Frage.) Seit dieser Zeit wurden – entgegen der damaligen Empfehlung der erwähnten Kommissionsmehrheit – eine ganze Reihe solcher Sonderveranlagungen für bestimmte Einkunftsarten im kantonalen Recht gesetzlich eingeführt; meist jedoch nachträglich auch im StHG. Insbesondere die zuletzt eingeführte Teilbesteuerung von Dividenden wurde in den meisten Kantonen vor dem Vorliegen einer «StHG-Ermächtigung» eingeführt, ohne dass dabei die Frage der Tarifhoheit angeschnitten worden wäre.
– Während das Bundesgericht in den kürzlich ergangenen Entscheiden zur Teilbesteuerung die Frage der StHG-Konformität nicht thematisierte, hat es im Jahr 2007 festgehalten, dass es den Kantonen unbenommen sei, bei der Tarifgestaltung Aspekte der Wirtschaftsförderung einfliessen zu lassen.

Zusammenfassend fällt gemäss Wortlaut (von Bundesverfassung und Steuerharmonisierungsgesetz) und Materialien die Anwendung eines Vorzugssteuersatzes auf Lizenzeinkünften in den Bereich der Tarifhoheit der Kantone. Literatur und Kommission Steuerharmonisierung sind in der Frage uneins. Die Realität der letzten Jahre zeigt – aus den verschiedensten Gründen sowohl mit als auch ohne StHG-Grundlage – eine Tendenz zur Sonderbesteuerung von bestimmten Einkommensbestandteilen. Auch das Bundesgericht scheint den Kantonen hier einen gewissen Freiraum zuzubilligen. Vorliegend wird aus diesen Gründen – und vor dem Hintergrund der expliziten Souveränität der Kantone in Tariffragen – die Auffassung vertreten, dass es in der Kompetenz des Kantons Nidwalden liegt, Lizenzeinkünfte mit einem Vorzugssteuersatz zu besteuern, sofern dieser Steuersatz nicht 0 % beträgt oder sehr nahe bei 0 % liegt. Weitere Einschränkungen ergeben sich für die Frage der Tarifgestaltung aus dem StHG nicht. Mit Reich sei hier damit dem Freiraum der kantonalen Laboratorien zur Förderung von steuergesetzlicher Innovation das Wort geredet.[44]

3.3 Vereinbarkeit mit den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen

3.3.1 Einführung: Besteuerungsgrundsätze

Gemäss Art. 129 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 3 StHG ist die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge Sache der Kantone (s. dazu die vorangehenden Abschnitte). Der Gesetzgeber hat dadurch «den Steuerwettbewerb bezüglich der kantonalen Steuersätze bewusst bejaht und damit erhebliche Belastungsdifferenzen unter den Kantonen in Kauf genommen».[45] Diese haben dabei aber die verfassungsmässigen Grundrechte zu beachten.[46]

44 Reich, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, 614.

45 Cagianut/Cavelti, Degressive Steuersätze. Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Überlegungen, 152, unter Verweis auf Behnisch, Art. 129 BV N 26.

46 Vgl. dazu die Auffassung des Bundesgerichts in BGer 2P.43/2006 E 5, 1.6.2007: «Gemäss Art. 3 BV sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist; sie üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind. Die Kantone bestimmen, welche Aufgaben sie im Rahmen ihrer Zuständigkeiten erfüllen (Art. 43 BV). Zur Durchführung der kantonalen Aufgaben (wie auch zur Umsetzung des Bundesrechts, Art. 46 Abs. 3 BV) sind die Kantone auf die Mittelbeschaffung angewiesen. Das bedingt, dass sie über Finanzautonomie verfügen. Diese ist in Art. 46 Abs. 3 BV noch speziell erwähnt. Sie umschliesst

Die Kantone sind in der Tarifgestaltung damit primär durch Bestimmungen der Bundes- und Kantonsverfassung gebunden. Es sind vorab das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV) und die folgenden, tragenden Grundsätze der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) zu beachten:

– Allgemeinheit der Besteuerung;
– Gleichmässigkeit der Besteuerung; und
– Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Diese Grundsätze wurden vom Bundesgericht unter dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 4 Abs. 1 aBV entwickelt und sind heute in Art. 127 Abs. 2 BV und in den meisten Kantonsverfassungen ausdrücklich statuiert. Sie beziehen sich insbesondere auf die Ausgestaltung der Einkommenssteuern und gelten gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts auch für die Ausgestaltung kantonaler Einkommens- und Vermögenssteuern.[47] Die Verfassung des Kantons Nidwalden kennt keine entsprechenden ausdrücklichen Steuererhebungsprinzipien. Dies ist im vorliegenden Zusammenhang nur von untergeordneter Bedeutung, da – wie erwähnt – direkt die in der BV enthaltenen Bestimmungen relevant sind. Vorliegend wird daher lediglich auf die entsprechenden Prinzipien der Bundesverfassung eingegangen.

Gemäss Gesetzgeber, Lehre und Rechtsprechung (s. im Detail Abschn. 3.3.6, unten) ist es jedoch zulässig, von den erwähnten Grundsätzen abzuweichen, wenn dafür eine adäquate gesetzliche Grundlage und ein öffentliches Interesse bestehen sowie der Verhältnismässigkeitsgrundsatz gewahrt wird[48] (vergleichbar der Prüfung gemäss Art. 36 BV bei Grundrechtsbeschränkungen). Im Steuerrecht geht es dabei regelmässig um eine Vielzahl von ausserfiskalischen Zwecksetzungen, welche mit steuerlichen Massnahmen verfolgt werden sollen. In der Gesetzgebungspraxis dienen viele Steuerrechtsnormen solchen ausserfiskalischen Zwecksetzungen, z. B. der Förderung der Wirtschaft (etwa durch Steuerbefreiung neu zuziehender Unternehmen oder der steuerlichen Begünstigung von Risikokapital), der Denkmalpflege, der energiesparenden Bauweise, der Altersvorsorge, der Wohltätigkeit oder dem Erwerb von privatem Wohneigentum.[49]

Nachfolgend wird deshalb geprüft, inwiefern die vorliegend zu untersuchende Massnahme mit den verfassungsmässigen Steuerrechtsprinzipien vereinbar sei (Abschn. 3.3.2 - 3.3.5) und ob allenfalls eine ausserfiskalische Zwecksetzung einen hinreichenden Rechtfertigungsgrund biete, sofern Verstösse gegen diese Prinzipien festzustellen oder zumindest nicht auszuschliessen sind (Abschn. 3.3.6).

3.3.2 Rechtsgleichheitsgebot und Willkürverbot

Anerkanntermassen entfaltet der in Art. 8 Abs. 1 BV statuierte allgemeine Gleichheitssatz seit dem Inkrafttreten der neuen Bundesverfassung von 1999 im Steuerrecht keine selbständige Bedeutung mehr. Der Gehalt von Art. 8 Abs. 1 BV geht in Art. 127 Abs. 2 BV auf.

Gegen das Willkürverbot verstösst ein Erlass, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist[50] oder «klares Recht offensichtlich verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. (...) Ein willkürlicher Erlass steht im Widerspruch zur allgemeinen Gerechtigkeitsordnung und kann nicht mit der herrschenden Rechtsauffassung vereinbart werden.»[51] Gemäss Auffassung des Bundesgerichts «steht dem Gesetzgeber (Anm. des Autors: gemeint ist bei Tariffragen) nach dem bereits Gesagten ein weites Mass eigener Gestaltungsfreiheit zu, so dass das Bundesgericht die angefochtenen Bestimmungen unter dem Gesichtspunkt der Willkür nur mit

namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und 134 BV (vgl. SCHWEIZER/KÜPFER, in: Die schweizerische Bundesverfassung (St.Galler Kommentar), Zürich 2002, N. 12 zu Art. 52 BV; KLAUS A. VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, in: Sonderheft ‹Steuerharmonisierung›, ASA 61 S. 265).
Die Kantone sind grundsätzlich frei, ihre Steuerordnung zu gestalten. Sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht zu beachten. Im Bereich der direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen hat namentlich das Steuerharmonisierungsgesetz die Steuererhebung in den Kantonen vereinheitlicht. Die Harmonisierung erstreckt sich u. a. auf die subjektive Steuerpflicht, den Steuergegenstand und die zeitliche Bemessung der direkten Steuern. Sache der Kantone bleibt ‹insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge› (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). Den Kantonen soll damit eine gewisse Autonomie erhalten bleiben, wenn sie ihre Einnahmequellen bestimmen (vgl. VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, 273 f.). Im Rahmen des ihnen zustehenden Gestaltungsspielraums sind die Kantone aber nicht völlig frei. Sie müssen ebenfalls die verfassungsmässigen Grundrechte, insbesondere das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) und die daraus abzuleitenden steuerrechtlichen Prinzipien, wozu auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehört, beachten.»

47 Vgl. BGE 134 I 248 E 2; BGer 2P.43/2006 E 6.2, 1.7.2007, und BGE 126 I 76, 24.2.2000; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 4 Rz 48.

48 Vgl. statt vieler: BGer 2P.43/2006 E 11.1, 1.7.2007.

49 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 f.

50 Vgl. etwa BGE 110 Ia 7 E 2a.

51 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 695, und Hinweis auf BGE 114 Ia 323 E 3a.

grosser Zurückhaltung prüfen kann. Insbesondere lässt sich aus Art. 4 BV (Anm. des Autors: heute aufgrund von Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV bzw. der neuen Konkretisierung in Art. 127 BV) keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten, da die Ausgestaltung der Steuertarife in hohem Masse von politischen Wertungen abhängt».[52]

Es kann aufgrund des Gesagten davon ausgegangen werden, dass die vorliegend untersuchte steuerliche Massnahme, welche so auch in verschiedenen ausländischen Staaten angewandt wird, nicht als willkürlich beurteilt werden kann.

3.3.3 Allgemeinheit der Besteuerung

Gemäss dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung sollen die allgemeinen öffentlichen Aufgaben grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger finanziert werden.[53] Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV bezieht sich damit auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses:[54] «Das Prinzip der Allgemeinheit möchte von seiner Hauptstossrichtung her gesehen Privilegierungen und Diskriminierungen verhindern.»[55] Damit sind gemäss Reich individuelle Steuerabkommen nicht erlaubt, und der Gesetzgeber darf leistungsschwache oder attraktive Steuerpflichtige nicht ohne hinreichende Rechtfertigung begünstigen. «Der Grundsatz schliesst (Anm. des Autors: jedoch) sachlich begründete Ausnahmen von der Besteuerung nicht aus.»[56] Ausnahmen sollen «aus gesamtwirtschaftlichen, sozialen oder steuersystematischen Gründen»[57] zulässig sein.

Das Bundesgericht hat seine diesbezügliche neuere Haltung im Jahr 2007 im Obwaldner Entscheid wie folgt zusammengefasst: «Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig (BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 224, 321 E. 3b S. 323; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl. 2001, § 4 Rz. 71 S. 108; VALLENDER/WIEDERKEHR, a. a. O., N. 8 zu Art. 127 BV). Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Er statuiert in dieser Hinsicht einen verfassungsmässigen Minderheitenschutz (BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 653).[58]

Die Sonderbehandlung einer Einkunftsart beschlägt nicht die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses. Die geplante Massnahme der Anwendung eines Vorzugssatzes auf Lizenzeinkünfte soll von allen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gleichermassen in Anspruch genommen werden können. Einzige Voraussetzung ist, dass Lizenzeinkünfte generiert werden. Ist dies der Fall, werden diese unabhängig von deren Herkunft mit dem Vorzugssatz besteuert. Die vorliegend zu prüfende Regelung behandelt damit alle Personen oder Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung, und es werden keine Steuerpflichtige von der Besteuerung ausgenommen oder begünstigt. Dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ist somit Genüge getan.

3.3.4 Gleichmässigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung beschlägt die objektiven und quantitativen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses (Steuerobjekt, -bemessungsgrundlage und -mass).[59]

Das Bundesgericht hat sich diesbezüglich im Obwaldner Entscheid wie folgt geäussert: «Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 224 f., 321 E. 3b S. 323). In dieser Formulierung konkretisiert das Prinzip im Wesentlichen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 8 Abs. 1 BV (DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, ZSR 111/1992 II S. 166). Nach anderer Lehrmeinung bezieht sich der Grundsatz auf die objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses, indem er verlangt, dass die Steuerobjekte lückenlos und gleichmässig ausgewählt werden (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 161; HÖHN/WALDBURGER, a. a. O., § 4 Rz. 74 S. 109 f.).»[60]

Zum Gleichheitssatz führte das Bundesgericht in seiner früheren Rechtsprechung ausserdem Folgendes aus: «Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert

52 BGE 104 Ia 284 E 5a und b.
53 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127; REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.
54 HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91.
55 VALLENDER, Leitlinien der Bundesfinanzordnung, 689, mit Verweis auf HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91 ff.; so auch REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.
56 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 4 Rz 72. Vgl. auch HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127.
57 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 101 mwH.
58 BGer 2P.43/2006 E 6.1, 1.7.2007.
59 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 4 Rz 74.
60 BGE 2P.43/2006 E 6.1 mwH, 1.7.2007.

den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321 E. 3 f S. 324).»[61]

Das Bundesgericht relativiert die Bedeutung des Gleichmässigkeitsgrundsatzes im Obwaldner Entscheid jedoch dahingehend, dass «der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung (…) allerdings im Bereich der direkten Steuern mit dem Aufkommen und der Verfestigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an Inhalt zunehmend eingebüsst» habe.[62] Entsprechend gehen nachfolgend gewisse Erwägungen zum Gleichbehandlungsgebot und zum Leistungsfähigkeitsprinzip fliessend ineinander über.

Die vorliegend zu prüfende Regelung wählt das Steuerobjekt lückenlos aus, indem Lizenzeinkünfte, ebenso wie alle anderen Einkünfte, zur Gewinnbesteuerung herangezogen werden. Allerdings sollen Lizenzeinkünfte mit einem tieferen als dem ordentlichen, auf andere Einkünfte anwendbaren Steuersatz besteuert werden. Mithin werden Lizenzeinkünfte und Steuersubjekte, welche Lizenzeinkünfte vereinnahmen, anders behandelt als andere Einkünfte bzw. Steuersubjekte, die andere Einkünfte erzielen.[63] Der Gleichheitssatz verlangt indessen nicht eine absolute Gleichbehandlung, sondern nur eine relative: Gleiches soll nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden. Nachfolgend wird die Andersartigkeit von Lizenzeinkünften gegenüber den Unternehmenserträgen aus Produktion, Handel und Dienstleistung (sowie deren differenzierte steuerliche Behandlung) dargestellt. Diese Andersartigkeit rechtfertigt nach der hier vertretenen Auffassung eine unterschiedliche steuerliche Behandlung.

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei Lizenzeinkünften um «passives» Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen handelt (wie dies auch bei Zinsen und Dividenden der Fall ist). Diese Einkünfte werden im Ausland vielfach separat und zu einem tieferen Steuersatz besteuert. Zu denken ist etwa an die duale Einkommenssteuer in den nordischen Staaten Finnland, Norwegen und Schweden, die Abgeltungssteuer in Deutschland oder die oben erwähnten Modelle für die Verwertung von IP-Rechten (oder auch für Zinseinkünfte) in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien. In diesem Zusammenhang können aber auch die verschiedenen Massnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppel- oder Mehrfachbesteuerung bei Dividenden erwähnt werden.[64] Beim unbeweglichen Vermögen ist mit der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls eine gesonderte Besteuerung einer bestimmten Einkunftsklasse anzutreffen. Eine solche gesonderte Besteuerung bestehender Einkommensteile wird gemeinhin als Schedulensystem bezeichnet, während eine einheitliche Besteuerung des gesamten Reingewinns als synthetisches System bezeichnet wird.

Eine separate Erfassung von Einkommen aus Kapitalvermögen gegenüber dem Erwerbseinkommen wird in der Steuerrechtslehre mit der Vermeidung der Besteuerung von Scheineinkommen zufolge Inflation begründet. Kapitalvermögen unterliegt zufolge des allgemeinen Geldwertschwunds einer laufenden Entwertung. Die Entschädigung für die Nutzung von Kapitalvermögen (wie z. B. jeder Darlehenszins) enthält eine Komponente zur Abgeltung dieser Inflationswirkung. Da damit aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kapitalgebers nicht erhöht wird, ist diese Entschädigungskomponente unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht besteuerungswürdig. Der auf dieses Einkommen anwendbare niedrigere Steuersatz soll dies ausgleichen. Gerade bei IP-Rechten mit einer sehr langen Entwicklungsdauer (bei Medikamenten dauert die Entwicklung bis zur Marktfreigabe durch die staatlichen Kontrollbehörden im Durchschnitt 10 - 15 Jahre) ist nicht nur mit einem hohen, sondern v. a. mit einem sehr lange dauernden Kapitaleinsatz zu rechnen. Mithin hat die Verzinsungs- und Inflationskomponente des Kapitaleinsatzes einen hohen Stellenwert und ist die Erfassung mit einem tieferen Steuersatz opportun.[65]

61 BGE 126 I 78.

62 BGE 2P.43/2006 E 6.1, 1.7.2007.

63 In diesem Sinn auch die Bundesgerichtsentscheide zum Teilbesteuerungsverfahren in den Kantonen Bern und Schaffhausen (BGer 2C_274/2008 E 5.3, 25.9.2009; BGer 2C_49/2008 E 5.3, 25.9.2009). Dort hielt das Bundesgericht fest, dass die Besteuerung von Dividenden zu einem anderen als dem allgemein anwendbaren Tarif im Widerspruch zu den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen stehe, weshalb es sachlicher Gründe für ein solches Vorgehen bedürfe. Inwiefern diese Aussage hinsichtlich der Besteuerung von natürlichen Personen auch für juristische Personen von Bedeutung ist (der Aspekt der Leistungsfähigkeit muss nach hier vertretener Auffassung bei natürlichen und juristischen Personen unterschiedlich beurteilt werden), kann hier angesichts der nachfolgenden Ausführungen offen bleiben.

64 Kritisch hierzu jedoch die erwähnten Bundesgerichtsentscheide zur Teilbesteuerung (BGer 2C_274/2008 E 5.4, 25.9.2009; BGer 2C_49/2008 E 5.4, 25.9.2009), wo aus nicht näher erläuterten und aus der dort zitierten Literatur nicht erkennbaren (und auch hier nicht ersichtlichen) Gründen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Doppelbelastung im Verhältnis von Kapitalgesellschaft und deren Anteilseignern in Frage gestellt wird.

65 Eine qualitative Analyse muss hier vorläufig unterbleiben. Ansatzweise Berechnungen zeigen aber, dass eindrückliche

In der Finanzwissenschaft wird eine tiefere Besteuerung von Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen ausserdem aus Effizienzüberlegungen gefordert. Im Gegensatz zum Erwerbseinkommen und Einkommen aus unbeweglichem Vermögen kann Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen leicht international verlagert werden. Erscheint die Besteuerung als zu hoch, so wird das bewegliche Kapitalvermögen verlagert oder gleich anderswo originär gebildet. Dies ist unter dem Gesichtspunkt des Steueraufkommens und der Wettbewerbsfähigkeit eines Standorts zu beachten.

Im internationalen Verhältnis ist ausserdem zu beachten, dass Lizenzeinkünfte im Ausland oft einer nicht oder nicht vollständig rückerstattbaren Quellensteuer unterliegen. Diese sog. Sockel-Quellensteuer ist dann beim Schweizer Empfänger der Lizenzgebühr bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens gar nicht[66] und, sofern ein solches Abkommen besteht, unter dem Regime der pauschalen Steueranrechnung in vielen Fällen nur beschränkt an die Schweizer Steuer anrechenbar. Mithin verbleibt bei diesen Einkünften oft ein Minderertrag oder gar eine Doppelbesteuerung, welche es unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu vermeiden gilt. Einen solchen Ausgleich gibt es im Schweizer Steuerrecht bisher nicht (ausser im Rahmen der besonderen Steuerstati für Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften),[67] weshalb auch aus diesem Grund ein Ausgleich durch eine Besteuerung zu einem tieferen Gewinnsteuersatz angezeigt erscheint.

Im internationalen Verhältnis unterliegen diese beweglichen Kapitaleinkünfte ausserdem speziellen Steuerregelungen:

– Beim Schuldner von Zinsen, Lizenzgebühren oder Dividenden werden regelmässig Quellensteuern erhoben.
– Diese Einkünfte werden in den Doppelbesteuerungsabkommen (in den Art. 10 - 12 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen) separat behandelt.
– Die Schweiz wendet zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung hinsichtlich dieser Einkünfte sodann die in ihrem sonstigen Doppelbesteuerungsrecht unübliche Anrechnungs- statt der üblicherweise anwendbaren Freistellungsmethode an.

Verschiedene Industrienationen gewähren ausserdem für aus Entwicklungsländern vereinnahmte Lizenzeinkünfte eine fiktive Steueranrechnung (sog. tax sparing und matching credits). Damit wird v. a. verhindert, dass in den Lizenznehmerstaaten nicht erhobene Quellensteuern faktisch von den Lizenzgeberländern «aufgesogen» werden.[68]

Mithin lässt sich zusammenfassend ohne weiteres schliessen, dass es sich bei Lizenzeinkünften (als Kapitaleinkommen) qualitativ um eine völlig andere Einkunftsart als bei den Einkünften aus Produktion, Handel oder Dienstleistungserbringung handelt. Diese besondere Qualität und Stellung von Lizenzeinkünften zeigt, dass es durchaus angemessen ist, beim Empfänger von Lizenzeinkünften eine andere steuerliche Behandlung vorzusehen. In quantitativer Hinsicht ist ausserdem zu beachten, dass auch ausländische Quellensteuern und die Auswirkung der Inflation die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Lizenzgebührenempfängers schmälern (s. dazu auch den folgenden Abschnitt). Ein Blick in die Ordnungen verschiedener ausländischer Staaten zeigt, dass dort dieser Andersartigkeit durchaus Rechnung getragen wird.

Es ist in diesem Zusammenhang ausserdem darauf hinzuweisen, dass in der Schweizer Steuerordnung aus verschiedensten (anderen) Gründen bereits heute diverse Einkunftsarten aus der allgemeinen Bemessungsgrundlage ausgekoppelt und zu einem gesonderten Steuertarif besteuert werden.[69] Mithin kennt das Schweizer Steuersystem schon heute in gewissem Masse ein Schedulensystem.

3.3.5 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird gemäss Bundesgericht aus den Grundsätzen der Gleichmässigkeit und der Allgemeinheit der Besteuerung abgeleitet.[70] Er «verlangt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll.»[71] Ob dieser Verfassungsgrundsatz für die Besteuerung von juristischen Personen zur Anwendung kommt, ist umstritten. Reich vertritt unter der Integrationstheorie überzeugend die Auffassung, das verfassungsmässige Leistungsfähigkeitsprinzip komme (isoliert) für Kapitalgesellschaften nicht zur Anwendung: «Ein Gewinn manifestiert immer nur die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der beteiligten natürlichen Personen (…) Die Rechtsform der juristi-

Anteile der Lizenzeinkünfte auf den Ausgleich von Inflationseffekten zurückzuführen sind.

66 Gemäss Art. 1 VpStA ist die Anrechnung an das Bestehen eines DBA geknüpft, das für diese Erträgnisse eine Entlastung von den schweizerischen Steuern vorsieht.

67 Vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, 63.

68 Vgl. dazu etwa Vogel/Lehner, Vor Art. 10 - 12, N 4.

69 Vgl. dazu oben, Abschn. 3.2.3.2.2.

70 BGE 114 Ia 228.

71 BGE 114 Ia 225.

schen Person bringt keine zusätzliche, eigenständig abschöpfbare wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit sich.»[72]

Sollte dennoch die Auffassung vertreten werden, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Besteuerung juristischer Personen relevant sein solle, kann dazu Folgendes ausgeführt werden: Das Bundesgericht hat seine neuere Haltung zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Obwaldner Entscheid im Jahr 2007 wie folgt formuliert:[73] «Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen (BGE 122 I 101 E., 2b/aa S. 103; 114 Ia 221 E., 2c S. 225; 99 Ia 638 E., 9 S. 652 f.). (…) Danach sind die staatlichen Lasten gleichmässig entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf die Bürger zu verteilen. Eine andere generelle Lastenverteilungsregel, etwa im Sinne einer absolut gleichen Verteilung der Steuerlast oder nach dem Äquivalenzprinzip entsprechend der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen, ‹wäre nach heutiger Rechtsüberzeugung unvorstellbar› (so bereits REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, a. a. O., S. 10, im Jahre 1984). Für den Bereich der Steuer vom Einkommen lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschieden hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf somit nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen. Erst recht kann nicht verlangt werden, dass jemand Steuern zahlt, obschon er dazu nicht in der Lage ist. Das Prinzip ist bereits mit diesen drei Grundregeln geeignet, zur Steuergerechtigkeit beizutragen, und zwar sowohl in horizontaler wie auch in vertikaler Richtung.»

Zusammenfassend lässt sich dem Entscheid für die Beurteilung der vorliegenden Frage (vereinfachend) entnehmen, dass Personen und Personengruppen der gleichen Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit).

Dies ist bei der vorliegend zu prüfenden Massnahme auf den ersten Blick nicht der Fall. Erzielt ein Steuersubjekt entsprechende Lizenzeinkünfte, so liegt der auf dem Gesamtgewinn (als grundsätzlich anerkannter Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) zu zahlende Steuerbetrag tiefer als bei einem Steuersubjekt, welches nominell einen gleich hohen Gewinn erzielt, aber keine entsprechenden Lizenzeinkünfte erzielt. Wie oben dargelegt, beeinträchtigen jedoch einerseits in den Lizenzeinkünften enthaltene Abgeltungen von Inflationseffekten und andrerseits auf den Lizenzgebühren lastende ausländische Sockel-Quellensteuern die Leistungsfähigkeit von Empfängern von Lizenzgebühren erheblich. Ein Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt damit nur insoweit vor, als die Entlastung diese Belastungen übersteigt. Soweit ein solcher Verstoss vorliegt, ist zu bedenken, dass solche Verstösse in der Schweizer Steuerordnung nicht selten anzutreffen sind. So werden etwa Steuersubjekte, die Dividenden oder andere qualifizierte Beteiligungserträge, Grundstückerträge, Vorsorgeeinkünfte, kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit oder Liquidationsgewinne aus der Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielen, anders und idR tiefer besteuert als Steuersubjekte, die keine solchen Einkünfte erzielen. Ganz zu schweigen von den verschiedensten steuerlichen Abzugsmöglichkeiten, welche letztendlich den gleichen steuerlichen Effekt erzielen. Es ist dabei klar, dass sich ein allfälliger Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht durch andere Verstösse rechtfertigen lässt. Es soll hier lediglich darauf hingewiesen werden, dass insbesondere das vielfach zitierte Leistungsfähigkeitsprinzip in der (Bundes-)Gesetzgebungspraxis nicht selten bewusst verletzt wird und nach hier vertretener Auffassung damit faktisch einen Teil seines Gehalts verloren hat.

3.3.6 Ausserfiskalische Zwecksetzungen des Steuerrechts

3.3.6.1 Im Allgemeinen

Die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip können zwecks Verfolgung ausserfiskalischer Zwecksetzungen durchbrochen werden. Entsprechende (Lenkungs-)Normen sollen, ausserhalb des im Steuerrecht grundsätzlich anvisierten Ziels der Mittelbeschaffung für den Staat, dazu beitragen, bestimmte wirtschafts- und sozialpolitische Ziele zu erreichen. So werden neben der Förderung der Wirtschaft (z. B. durch Steuerbefreiung neu zuziehender Unternehmen oder steuerliche Begünstigung von Risikokapital) die Denkmalpflege, die energiesparende Bauweise, die Altersvorsorge, die Wohltätigkeit oder das private Wohneigentum mit spezifischen steuerlichen Vergünstigungen gefördert.[74] Zu erwähnen wäre im vorliegenden Zusammenhang insbesondere auch die Möglichkeit zur Bildung von Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. d

72 REICH, Steuerrecht, 400.
73 BGer 2P.43/2006 E 7, 1.7.2007.
74 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 f.

und 63 Abs. 1 lit. d DBG sowie Art. 10 Abs. 1 lit. b und 24 Abs. 4 StHG. Auf diese Weise soll ein steuerlicher Anreiz zu vermehrten Forschungs- und Entwicklungsaufträgen geschaffen werden.[75]

Der *Verfassungsgeber* hat mit dem in Art. 127 Abs. 2 BV eingefügten Wort «insbesondere» zum Ausdruck gebracht, dass neben den erwähnten allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) auch andere Grundsätze beachtet werden sollen. Erwähnt wurden in der Diskussion der Verfassungskommission etwa soziale und ökologische Aspekte.[76] Dabei könne es auch dazu kommen, dass sich die zu beachtenden Grundsätze widersprechen, wobei dann «in praktischer Konkordanz» ein optimaler Ausgleich gefunden werden solle.[77]

Gemäss *Botschaft Steuerharmonisierung* setzt eine zulässige Förderung ausserfiskalischer Zwecksetzungen und damit eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip voraus, dass dem Gesetzgeber «eine Gesetzgebungs- oder eine Förderungskompetenz zusteht». Eine solche Grundlage sei notwendig, «weil sich sonst die mit der fiskalischen Förderung regelmässig verbundene steuerliche Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen lässt». Die Botschaft Steuerharmonisierung erwähnt exemplarisch etwa konjunkturpolitische Förderungsmassnahmen gemäss Art. 31^{quinquies} Abs. 1 und 2 aBV.[78] Gemäss Botschaft Steuerharmonisierung ist wünschbar, dass das Steuersystem nicht mit einer Vielzahl ausserfiskalischer Zwecke belastet werde, da sonst die Transparenz verloren gehe. Ausserdem sollen Massnahmen nicht nach dem Giesskannenprinzip auch Steuerpflichtige fördern, die sich auch ohne diese Massnahmen in der gewünschten Weise verhalten würden.[79]

In der *Literatur* ist es gemäss Reich dem Steuergesetzgeber grundsätzlich unbenommen, «sich zur Verwirklichung (…) wirtschafts- und sozialpolitischer Ziele der Einkommenssteuer zu bedienen»,[80] sofern «sachlich einleuchtende, vernünftige Gründe geltend gemacht werden können.»[81] Auch Höhn und Höhn/Waldburger vertreten die Auffassung, dass «Gleichheitsgebot und Leistungsfähigkeitsprinzip (...) nicht die einzigen Grundsätze (darstellen), welche für die Gestaltung des Steuerrechts massgebend sind» und damit «nicht jede steuerliche Begünstigung von vornherein den Besteuerungsgrundsätzen widerspricht».[82] Das allgemeine Interesse am verfolgten wirtschafts- oder sozialpolitischen Ziel ist gegenüber dem Einbruch ins System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem Prinzip der Gleichbehandlung abzuwägen. Dabei hat die Massnahme verhältnismässig zu sein.[83] Es ist zu prüfen, ob die Massnahme zur Zielerreichung geeignet ist, nicht über das Erforderliche hinausgeht und schliesslich zwischen der zur Zielerreichung notwendigen Massnahme und den Grundprinzipien der Besteuerung, einschliesslich des Prinzips der Verwaltungsökonomie, ein vernünftiges Verhältnis bestehe.[84] Gemäss Höhn soll die Massnahme ausserdem unter den Begünstigten das Gebot der rechtsgleichen Behandlung einhalten.[85] Auch Cavelti ist wohl dahingehend zu interpretieren, wenn er den Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsgebot (bei der Pauschalbesteuerung) mit dem volkswirtschaftlichen Nutzen, als überwiegendem öffentlichem Interesse, rechtfertigt (s. dazu auch nachfolgend).[86]

Schliesslich ist nach hier vertretener Auffassung bei einem Abweichen von den allgemeinen Besteuerungsprinzipien die sog. demokratische Legitimation von erheblicher Bedeutung: Wenn in einem Volksentscheid zur Verwirklichung eines übergeordneten Ziels eine Mehrheit der Stimmbürger der steuerlichen Privilegierung einer kleinen Minderheit zustimmt, so ist dies für die Zulässigkeit dieser Massnahme von Gewicht.

Zusammenfassend anerkennen sowohl die Gesetzgeber auf Bundes- und Kantonsebene[87] als auch die herrschende Lehre,[88] dass unter gewissen Voraussetzungen die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip durch gesetzlich (idealerweise: verfassungsrechtlich) vorgesehene ausserfiskalische Zwecksetzungen durchbrochen werden können.

Das *Bundesgericht* hat zu dieser Frage, soweit ersichtlich, erstmals im Jahr 2007 im Obwaldner Entscheid ausdrücklich Stellung genommen. Demnach ist es dem

75 Locher, Art. 29 DBG N 43.
76 Protokoll der Verfassungskommission der eidg. Räte, Sitzung vom 17.10.1997, 96 ff.
77 Protokoll der Verfassungskommission der eidg. Räte, Sitzung vom 17.10.1997, 97.
78 Botschaft Steuerharmonisierung, 45.
79 Vgl. auch Botschaft Steuerharmonisierung, 47.
80 Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 22 mwH.
81 Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 23 mwH.
82 Höhn, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 130.
83 Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 23.
84 Höhn, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 131 ff.
85 Höhn, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 133.
86 Cavelti, Besteuerung nach dem Aufwand, 149 ff.
87 Verfassungskommission (s. oben), Botschaft Steuerharmonisierung, 44 ff.; Totalrevision der KV SG, 372 (bzw. 208 des Sonderdrucks), zu Art. 83 Abs. 3 E-KV.
88 Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 ff.; Höhn, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 130 ff.; Yersin, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, 47 ff.

«Gesetzgeber nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung sozialpolitischer Zwecke u. dgl. zu bedienen. Das Steuerharmonisierungsgesetz selbst sieht solche Massnahmen vor.»[89] Solche Massnahmen, bei welchen «bestimmten Personengruppen aus besonderen sachlichen Gründen auf Kosten des steuerlichen Gleichbehandlungsgebots Vorteile»[90] eingeräumt werden, sind gemäss Bundesgericht, welches sich dabei der Auffassung eines Teils der Lehre[91] anschliesst, in engen Schranken zulässig, sofern *(i)* eine klare gesetzliche oder gar verfassungsmässige Grundlage besteht und *(ii)* die Massnahme für die Zielerreichung geeignet ist. Je bestimmter der Gesetzesauftrag formuliert sei, desto legitimer erscheine das öffentliche Interesse[92], und je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt werde, desto höhere Anforderungen seien an das öffentliche Interesse zu stellen.[93] In kasuistischer Weise erläutert das Bundesgericht sodann, unter Bezugnahme auf BGE 125 I 65 E 3c, dass ein unter dem Verkehrswert liegender Eigenmietwert vor dem Hintergrund *(i)* des öffentlichen Interesses an der Eigentumsbildung, *(ii)* der Tatsache, dass die Nutzung von Wohneigentum weniger disponibel sei sowie *(iii)* dem Umstand, dass die Selbstnutzung anderer Vermögenswerte auch nicht besteuert werde, gerechtfertigt werden könne. Unzulässig gemäss Art. 8 Abs. 1 BV wäre demgegenüber die «vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts ohne ausgleichende Massnahmen» zu Gunsten der Mieter.[94]

3.3.6.2 Prüfung im konkreten Fall

Eine Rechtfertigung der Vorzugsbesteuerung von Lizenzeinkünften durch eine ausserfiskalische Zielsetzung ist nur notwendig, sofern tatsächlich eine Verletzung der verfassungsmässigen Grundsätze vorliegt – was hier in Frage gestellt wird und wohl von der Höhe des Vorzugssatzes abhängt.

Soll dennoch im konkreten Fall geprüft werden, ob sich die Vorzugsbesteuerung von Lizenzeinkünften mit einer ausserfiskalischen Zielsetzung rechtfertigen lasse, ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (s. oben) notwendig, dass eine gesetzliche Grundlage besteht und die Massnahme zur Zielerreichung geeignet ist. Die tarifarische Massnahme der Sonderbehandlung von Lizenzeinkünften soll der Standortförderung für Kapitalgesellschaften dienen, welche IP-Rechte entwickeln und/oder verwerten. In einem weiteren Sinn soll Nidwalden als Standort für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, an welchem typischerweise die Entwicklung und Verwertung von immateriellen Werten betrieben wird, gefördert werden. In steuerpolitischer Hinsicht soll ausserdem für bestimmte Geschäftstätigkeiten für den Fall, dass die heute entsprechend Art. 28 StHG bestehenden besonderen Steuerregimes aufgegeben oder aber anderweitig unattraktiv werden sollten, eine Alternativlösung angeboten werden können. Dabei wird eine sich im Ausland rasch verbreitende Lösung erstmals auch in der Schweiz aufgegriffen.

Für die erwähnten Förderungsmassnahmen bestehen auf Ebene der Bundesverfassung entsprechende Grundlagen in den Art. 64 BV («Der Bund fördert die wissenschaftliche Forschung») und v. a. Art. 94 BV («Bund und Kantone (…) wahren die Interessen der schweizerischen Gesamtwirtschaft und tragen mit der privaten Wirtschaft zur Wohlfahrt und zur wirtschaftlichen Sicherheit der Bevölkerung bei. Sie sorgen im Rahmen ihrer Zuständigkeit für günstige Rahmenbedingungen für die private Wirtschaft.») Gemäss Botschaft zur BV (Art. 85 E-BV) gehört das Bereitstellen günstiger Rahmenbedingungen für die Wirtschaft «seit jeher (vor allem aber in Zeiten des sich verschärfenden internationalen Standortwettbewerbs) zu den zentralen Aufgaben des Staates im Wirtschaftsbereich.»[95] Ausserdem geht es um «die Förderung des wissenschaftlich-wirtschaftlichen Fortschritts und die Förderung der Volkswirtschaft».[96] Auch gemäss Cavelti (Rechtsberater der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren) lässt sich ein Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip mit volkswirtschaftlichen Interessen rechtfertigen (er verweist dabei auf diverse neuere Verwaltungsrechtslehren): «Es zeigt sich also, dass sowohl Rechtsprechung wie auch Lehre volkswirtschaftliche Interessen, die nicht nur allgemeiner Natur sind, als genügenden Grund für eine Grundrechtsbeschränkung im Einzelfall ansehen.»[97] Entsprechend lässt sich gemäss Cavelti die Ungleichbehandlung von pauschal und ordentlich Besteuerten mit dem volkswirtschaftlichen Nutzen, welchen diese Personengruppe stiftet, rechtfertigen.

Diese Verfassungsaufträge werden vorliegend wie folgt erfüllt: Mit der Vorzugsbesteuerung von Lizenzeinkünften wird zum einen eine wesentliche Rahmenbedingung für die Attraktivität des Forschungsstandorts Schweiz geschaffen. Es ist interessant, die durch Forschung gene-

89 BGer 2P.43/2006 E 11.1, 1.7.2007.
90 Vgl. BGer 2P.43/2006 E 11.3, 1.7.2007.
91 Ebenfalls BGer 2P.43/2006 E 11.3, 1.7.2007.
92 BGer 2P.43/2006 E 11.1, 1.7.2007.
93 BGer 2P.43/2006 E 11.2, 1.7.2007.
94 BGer 2P.43/2006 E 11.2, 1.7.2007.
95 Botschaft BV, 666 ff. (Sonderdruck: 295).
96 Botschaft BV, 666 ff. (Sonderdruck: 295).
97 Cavelti, Besteuerung nach dem Aufwand, 151.

rierten Vermögenswerte (Patente etc.) aus derselben Gesellschaft heraus auch wieder verwerten zu können. Damit werden aufwendige Übertragungen, Transferpreisprobleme, Umregistrierungen etc. vermieden. Andrerseits ermöglicht dieses Entwickeln, Halten und Verwerten von Immaterialgüterrechten in oder zumindest nahe der Forschungsstätte im internationalen Verhältnis eine leicht nachvollziehbare, effektive Verteidigung nicht nur des rechtlichen, sonder auch des wirtschaftlichen Eigentums am Immaterialgut[98] und entsprechend die Durchsetzung von Lizenzgebührenansprüchen. Die Regelung fördert damit auch indirekt die wissenschaftliche Forschung. Andrerseits geht es bei der Regelung konkret auch darum, zum Wohl der Volkswirtschaft für die Wirtschaft günstige Rahmenbedingungen zu schaffen. Es kann dabei durchaus konstatiert werden, dass wir uns in einer Zeit «des sich verschärfenden internationalen Standortwettbewerbs» befinden, wie dies in der Botschaft zur BV erwähnt wird (s. oben). In diesem Standortwettbewerb bieten verschiedene ausländische Staaten vergleichbare steuerliche Massnahmen an. Die vorliegende Massnahme will die sich daraus (und allenfalls aus Modifikationen bei der Besteuerung von Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften) ergebenden Standortnachteile kompensieren. Dass diese vielen tausend Gesellschaften in erheblichem Mass zur Förderung unserer Wohlfahrt beitragen, wurde in verschiedenen Studien und Übersichten eindrücklich dargestellt.[99] Die Regelung stellt damit eine geeignete Massnahme zur Förderung der Volkswirtschaft dar. Auf kantonaler Ebene besteht ausserdem in Art. 30 KV («Der Kanton erlässt im Rahmen des Bundesrechts und dieser Verfassung die zur Förderung von Industrie, Gewerbe und Handel erforderlichen Vorschriften») eine offen gefasste Vorgabe, welche hier ebenfalls als gesetzliche Grundlage von Bedeutung ist.

In diesem Zusammenhang ist ausserdem das oben erwähnte Anliegen aus der Finanzwissenschaft, wonach mobile Faktoren aus Effizienzgründen tiefer zu besteuern seien, zu beachten. Solche Überlegungen treten selbst in stark doktrinär erscheinenden Systemen, wie etwa dem deutschen Steuerrecht, immer stärker in den Vordergrund (vgl. dazu die in Deutschland kürzlich geführten Diskussionen zur Abgeltungssteuer).

Denkbar wäre es, die vorliegend geprüfte Massnahme auf in der Schweiz zumindest teilweise entwickelte IP-Rechte einzuschränken. Damit könnte u. U. der Förderungseffekt zu Gunsten der Schweizer Forschung und Entwicklung – und damit die Eignung der Massnahme für diesen Zweck – betont werden. Eine solche nationale Beschränkung könnte sich jedoch unter Aspekten des Europäischen Wettbewerbs- und Beihilferechts als problematisch erweisen. Die breitere Regelung, in- und ausländische Lizenzerträge von der Vorzugsbesteuerung profitieren zu lassen, ist unter diesem Aspekt vorzuziehen.

Damit bestehen nach hier vertretener Auffassung, soweit überhaupt *(i)* das Leistungsfähigkeitsprinzip auf juristische Personen Anwendung finden und *(ii)* eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip festgestellt werden sollte, durchaus überzeugende Rechtfertigungsgründe, welche ebenfalls auf der Stufe der Bundesverfassung konkret verankert und mithin mit den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen gleichrangig sind. Die Massnahme erscheint ausserdem zur Zielerreichung geeignet, wird sie doch in verschiedenen europäischen Staaten bereits erfolgreich angewandt.

3.4 Zusammenfassung

Verschiedene europäische Staaten (Luxemburg, die Niederlande, Belgien, Spanien) haben in den letzten Jahren spezielle steuerliche Regelungen für die Behandlung von Einkünften aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten eingeführt. Soweit ersichtlich, liegt der Grund für die Einführung dieser Steuerregimes in einer Verbesserung der Standortattraktivität für die Entwicklung und Verwertung von Immaterialgüterrechten.

Die Schweiz ist weltweit einerseits ein bedeutender Forschungsstandort und andrerseits ein wichtiger Standort für Konzerndienstleistungsgesellschaften, wie etwa Lizenzverwertungsgesellschaften. Aufgrund der grossen politischen Stabilität, des verlässlichen Rechtssystems und der hohen Qualität der erforderlichen Dienstleistungen ist das Halten von Immaterialgüterrechten in einer Schweizer Gesellschaft attraktiv. Das kantonale Steuerrecht erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen das Vereinnahmen von Lizenzeinkünften in einer Holding-, Domizil- oder Gemischten Gesellschaft. Diese speziellen Besteuerungsregeln gemäss Art. 28 Abs. 2 - 4 StHG sind derzeit Gegenstand von Diskussionen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, und es ist nicht auszuschliessen, dass künftig gewisse Anpassungen dieser Regelungen (oder ihrer konkreten Anwendung) not-

98 Vgl. Hinny, Die steuerrechtliche Behandlung der Marke im Konzern (einschliesslich Steuerplanung), 59 ff., 281 ff.

99 Vgl. etwa Gutachten Gewinne der privilegierten Gesellschaften in der NFA, wo auf S. 36 f. ausgeführt wird, dass gesamtschweizerisch diese Gesellschaften nur 8 % aller Gesellschaften ausmachten, diese Gesellschaften aber 39 % der gesamten der direkten Bundessteuer unterliegenden Gewinne erwirtschafteten. Daran haben insbesondere die hier betroffenen gemischten Gesellschaften den weitaus grössten Anteil. Die mit diesen vielfach beratungsintensiven Strukturen verbundenen diversen Serviceleistungen von Revisionsgesellschaften, Treuhändern, Rechtsanwälten etc. sind hierbei noch nicht berücksichtigt.

wendig werden. Aus diesem Grund drängt sich die Evaluation von Alternativen auf.

Der Kanton Nidwalden zog Anfang 2009 – in Anlehnung an die erwähnten ausländischen Boxen-Regelungen – in Erwägung, auf kantonaler und kommunaler Ebene Netto-Lizenzeinkünfte aus der Verwertung (Lizenzierung und Veräusserung) von *(i)* käuflich oder durch Gesellschaftereinlage erworbenen oder *(ii)* selbst geschaffenen IP-Rechten mit einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren (in Art. 85 Abs. 1 StG NW festgelegten) Steuersatz zu besteuern und hat per 1.1.2011 eine entsprechende Regelung in Kraft gesetzt. Diese steuerliche Massnahme ist in der Schweiz neu. Es gibt, soweit ersichtlich, keinen anderen Schweizer Kanton, welcher eine vergleichbare Regelung kennt. Entsprechend hat in der Literatur zu dieser Frage bisher auch keine Auseinandersetzung stattgefunden, und es wird hier Neuland betreten.

Die separate Besteuerung von Netto-Lizenzeinkünften in einer ordentlich besteuerten Gesellschaft hat gegenüber der Vereinnahmung in einer Gesellschaft mit steuerlichem Sonderstatus folgende Vorteile:

– Alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können für Lizenzeinkünfte den Vorzugssatz zur Anwendung bringen.
– Damit besteht einerseits keine Notwendigkeit, für das Vereinnahmen dieser Einkünfte eine separate Gesellschaft (mit besonderem Steuerstatus) zu unterhalten.
– Andrerseits besteht die Möglichkeit, auch weitere Geschäftstätigkeiten in der betreffenden Gesellschaft auszuüben, was der Gesellschaft mehr Substanz verleiht.
– Sowohl in- als auch ausländische Lizenzeinkünfte können vom Vorzugssatz profitieren.
– Verluste aus dem Aufbau von IP-Rechten können mit übrigen Einkünften der Gesellschaft verrechnet werden.
– Das für die Verwaltung und Verwertung der Immaterialgüterrechte notwendige Personal kann in der gleichen Gesellschaft beschäftigt werden.

Nachteilig sind vor allem die sich ergebenden Abgrenzungsfragen gegenüber anderen Einkunftsarten.

Was die Vereinbarkeit einer solchen Massnahme mit dem StHG betrifft, so deuten Wortlaut (von Bundesverfassung und Steuerharmonisierungsgesetz) und Materialien darauf hin, dass die Anwendung eines gespaltenen Steuersatzes in die Tarifhoheit der Kantone fällt. Die Literatur und die Kommission Steuerharmonisierung ist bzw. war in der Frage uneins. Immerhin wurde die Statuierung eines gespaltenen Steuersatzes für Dividendeneinkünfte als in die Tarifhoheit der Kantone fallend beurteilt, weshalb auf eine entsprechende StHG-Regelung verzichtet wurde. Die Realität der letzten Jahre zeigt – aus den verschiedensten Gründen sowohl mit als auch ohne StHG-Grundlage – eine Tendenz zur Sonderbesteuerung bestimmter Einkommensbestandteile. Auch das Bundesgericht scheint hier einen gewissen Freiraum der Kantone und die tarifarische Berücksichtigung von wirtschaftsfördernden Massnahmen gutzuheissen. Vorliegend wird aus diesen Gründen – und vor dem Hintergrund der expliziten Souveränität der Kantone in Tariffragen – die Auffassung vertreten, dass es in der Kompetenz des Kantons Nidwalden liege, Lizenzeinkünfte mit einem Vorzugssteuersatz zu besteuern, sofern dieser Steuersatz nicht 0 % beträgt oder sehr nahe bei 0 % liegt. Weitere Einschränkungen ergeben sich für die vorliegende Frage nach hier vertretener Auffassung aus dem StHG nicht.

Hinsichtlich der Verfassungsmässigkeit kann festgehalten werden, dass die Besteuerung von Lizenzeinkünften mit einem Vorzugssteuersatz grundsätzlich mit den im Steuerrecht relevanten Verfassungsprinzipien vereinbar sein dürfte. Sofern das Leistungsfähigkeitsprinzip auf juristische Personen überhaupt Anwendung findet, führen *(i)* die in den Lizenzeinkünften enthaltene Abgeltung für Inflationswirkungen und *(ii)* die auf den Lizenzgebühren lastenden, nicht erstattbaren ausländischen Quellensteuern dazu, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beim Vereinnahmen von Lizenzgebühren weniger stark ansteigt, als dies der nominelle Zufluss der Lizenzgebühren erscheinen lässt. Ausserdem handelt es sich bei Lizenzeinkünften um Einkünfte aus mobilem Kapitalvermögen und damit auch aus qualitativer Sicht um Einkünfte, die mit jenen aus Produktion und Dienstleistung nicht vergleichbar sind. Damit ist unter dem Gleichbehandlungs- und Leistungsfähigkeitsprinzip eine Besteuerung mit einem tieferen Gewinnsteuersatz durchaus berechtigt und opportun; sie wird auch in verschiedenen anderen Staaten praktiziert. Sollte, v. a. durch eine zu tiefe Vorzugsbesteuerung, dennoch das Leistungsfähigkeitsprinzip beeinträchtigt sein und soll das Leistungsfähigkeitsprinzip – trotz zahlreicher offensichtlicher Einbrüche und Verstösse in der Gesetzgebungspraxis und damit einer faktischen Relativierung dieses Prinzips – weiterhin hochgehalten werden, so lassen sich für die Rechtfertigung einer Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip gewichtige ausserfiskalische Gründe im Bereich der Schaffung von günstigen Rahmenbedingungen für die private Wirtschaft (Gruppenservices und Forschung und Entwicklung) anführen. Insbesondere der intensive Standortwettbewerb in einer wirtschaftlich schwierigen Zeit dürfte – in Anlehnung an entsprechende Aussagen in der Botschaft zur BV – rechtfertigen, dass der Kanton Nidwalden hinsichtlich dieser im Ausland

zunehmend verbreiteten und attraktiven Steuerpraxis nachzieht.

Literatur

BEHNISCH URS R., in: St. Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008

CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze. Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Überlegungen, FStR 2006, 150

CAVELTI ULRICH, Besteuerung nach dem Aufwand, FStR 2010, 144

DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

HANGARTNER IVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, Steuerrecht. FS Ernst Höhn, Bern 1995, 91

HINNY PASCAL, Die steuerrechtliche Behandlung der Marke im Konzern (einschliesslich Steuerplanung), Bern 1995
– Steuerrecht 2011, Zürich 2011

HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts. FS Otto K. Kaufmann, Bern 1989, 125

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern u. a. 2001

HT., Schweizer Lösungsansatz im Holding-Streit. Die EU-Kommission informiert die Mitgliedstaaten, NZZ Nr. 151 (vom 3.7.2009), 19

HUS., Die Schweiz bewegt sich im Steuerstreit. Bundesrat für Sondierungsgespräche über den EU-Verhaltenskodex zur Firmenbesteuerung, NZZ Nr. 192 (vom 20.8.2010), 11

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001

Reich Markus, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, 171
– Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), 5
– Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), 577
– Steuerrecht, Zürich 2009
– Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/2006), 689

REICH MARKUS/PIPPIG ANNA, Die Finanzverfassung, in: Staatsaufbau und Finanzordnung, Zürich 2000, 47

SCHWEIZER RAINER J./KÜPFER GABRIELA, in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008

STAEHELIN THOMAS, Milderung der steuerlichen Doppelbelastung, ASA 53 (1984/85), 51

VALLENDER KLAUS A., Leitlinien der Bundesfinanzordnung, AJP 1999, 687
– Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen (Sonderheft «Steuerharmonisierung»), ASA 61 (1992/1993), 263
– Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung. Das Steuerharmonisierungsgesetz als Grundsatzgesetz, in: Fancis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. FS Ernst Höhn, Bern 1995, 421 ff.

VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008

WALDBURGER ROBERT, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domizilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, Zürich 1996

YERSIN DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat. FS Francis Cagianut, Bern 1990, 47
– Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), 97

Berichte und Dokumente

Legislaturziele 2001 - 2004, Vorlage des Regierungsrates vom 5.6.2001, Legislaturziele 2001 - 2004, Finanzplan 2002 - 2005, Bericht des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat über die Ziele des Regierungsrates für die Legislaturperiode 2001 - 2004 und die voraussichtliche

Entwicklung der Kantonsfinanzen in den Jahren 2002 - 2005

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-17-2008), Condensed Version, Paris 2008, 17 (www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf)

Rechtsquellen

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABl C 83 (30.3.2010), 47

BRB zum Unternehmenssteuerreformgesetz II (Ergebnis der Volksabstimmung und Inkraftsetzung) (vom 21.5.2008), AS 2008, 2902

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

FHA, Freihandelsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 22.7.1972), SR 0.632.401

KV NW, Verfassung des Kantons Nidwalden (vom 10.10.1965), NG 111

StG AI, SteuerG (vom 25.4.1999), GS 640.000

StG NW, G über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung, Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (vom 1.12.1997), ABl C 2 vom 6.1.1998, 2

VpStA, Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (vom 22.8.1967), SR 672.201

VVzStG NW, Vollzugsverordnung zum G über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 19.12.2000), NG 521.11

Materialien

Bericht Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Steuerharmonisierung. Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung/Gesetzestext StHG, Zürich 1994

Bericht und Antrag des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat betreffend Totalrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17.12.1956, Vorlage des Regierungsrates vom 20.10.1998 (nicht publiziert)

Botschaft BV, Botschaft über eine neue Bundesverfassung (vom 20.11.1996), BBl 1997 I, 1

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBI 1983 III, 1

Botschaft UStR II, Botschaft zum BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4733

E-BV, Entwurf zu einem BB über eine nachgeführte Bundesverfassung, BBl 1997 I, 589

E-StHG, Entwurf zu einem BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 288

Gutachten Gewinne der privilegierten Gesellschaften in der NFA, Die Berücksichtigung der Gewinne der privilegierten Gesellschaften im neuen Finanzausgleich. Wissenschaftliches Gutachten zuhanden der Eidg. Finanzverwaltung sowie der FDK zur Bestimmung der Faktoren Beta für die Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG) im Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben (NFA), Verfasser: Lothar Lammersen/Robert Schwager/Dan Stegarescu und Martin Eichler, Mannheim und Basel 2003

Gutachten Teilbesteuerung von Dividenden, Gutachten des BJ betreffend die Verfassungsmässigkeit einer Teilbesteuerung von Dividenden im Privatvermögen, erstattet der ESTV am 29.11.2006, Bern 2006, www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01094/index.html?lang=de

Protokoll der Verfassungskommission der eidg. Räte zur Revision der BV; Sitzung vom 17.10.1997, 96 ff. (nicht publiziert)

Schaffhauser Abstimmungsmagazin zur Volksabstimmung vom 4.3.2001, betreffend «Die neue Kantons-

verfassung» und «Teilrevision des Gesundheitsgesetzes»

Totalrevision der KV SG, Totalrevision der Kantonsverfassung, Kanton St. Gallen. Vernehmlassungsentwurf, Erläuterungen (verabschiedet von der Spezialkommission am 17.12.1998), ABl SG Nr. 4a (vom 28.1.2000), 372

Gesetzgebungs-Agenda 2011/2

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Eric Hess, Fürspr.***

Inhalt

1 Bund 164

1.1 Unternehmenssteuerreform II – Kapitaleinlageprinzip 164

1.2 Unternehmenssteuerreform III 165

1.3 Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum. 165

1.4 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen 166

1.5 Steuerabzüge bei Aus- und Weiterbildungskosten 166

1.6 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen 167

1.7 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter») 168

1.8 Mitarbeiterbeteiligungen 169

1.9 Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds 169

1.10 Besteuerung nach dem Aufwand 170

1.11 Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte . . 170

1.12 In der Frühjahrssession 2011 behandelte Motionen und Initiativen 171

1.13 In der Sondersession 2011 des Nationalrats (11. - 14.4.2011) behandelte Motionen und Initiativen 171

2 Kantone 171

2.1 Aargau 171

2.2 Appenzell Ausserrhoden. 172

2.3 Basel-Landschaft. 172

2.4 Basel-Stadt. 172

2.5 Bern 172

2.6 Genf 172

2.7 Glarus 173

2.8 Graubünden 173

2.9 Luzern 173

2.10 Obwalden 173

2.11 Schaffhausen. 174

2.12 Solothurn 174

2.13 St.Gallen 174

2.14 Thurgau 174

2.15 Zug 174

2.16 Zürich 175

3 Doppelbesteuerungsabkommen. 176

3.1 Informationsaustausch 176

3.2 Malta 176

3.3 Rumänien 177

3.4 Schweden 177

3.5 Singapur 177

3.6 Slowakei 178

* Ehem. Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Stellvertreter des Chefs der Abteilung für Internationales, Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II – Kapitaleinlageprinzip

Das Unternehmenssteuerreformgesetz II,[1] das in der Volksabstimmung vom 24.2.2008 knapp angenommen wurde, ist grundsätzlich seit dem 1.1.2009 in Kraft. Verschiedene Bestimmungen, welche gezielte Erleichterungen für Personenunternehmen und juristische Personen beinhalten, sind demgegenüber erst auf den 1.1.2011 in Kraft getreten, um eine gleichzeitige Anwendung bei der direkten Bundessteuer und den angepassten kantonalen Steuergesetzen sicherzustellen. Dazu gehört namentlich auch die Einführung des Kapitaleinlageprinzips anstelle des bisherigen Nominalwertprinzips.[2] Dieses ermöglicht die steuerfreie Rückzahlung der von Anteilseignern erbrachten offenen Kapitaleinlagen, einschliesslich des bisher steuerbaren Agios. Nach der gesetzlichen Ausgestaltung gilt diese Ordnung für Kapitaleinlagen, die seit dem 1.1.1997 geleistet wurden.

Die Kapitaleinlagen werden nunmehr seit Anfang 2011 registriert. Die Unternehmen können diese in ihren Büchern erfassen, sie dokumentieren und der ESTV zur Vorprüfung unterbreiten. Grundvoraussetzung für eine steuerfreie Rückzahlung aus der Kapitaleinlagereserve ist, dass diese spätestens in der Handelsbilanz des im Kalenderjahr 2011 endenden Geschäftsjahres ausgewiesen wird. Zudem muss eine Meldung an die ESTV über den Bestand der Kapitaleinlagereserve erfolgt sein. Aufgrund von Vorprüfungen der ESTV und von Meldungen der Gesellschaften sind bei Unternehmen in der Schweiz bis heute Kapitaleinlagen in der Höhe von gegen Fr. 200 Mia. erfasst worden. Diese können steuerfrei zurückbezahlt werden, sofern die Unternehmen solche Rückzahlungen tätigen können und beschliessen. Für das Jahr 2011 haben bisher mehrere Gesellschaften in Jahresberichten oder Medienmitteilungen steuerfreie Rückzahlungen im Umfang von rund Fr. 8 Mia. angekündigt.

Auf Basis der neuen Datenlage hat der Bundesrat die langfristigen Auswirkungen der Einführung des Kapitaleinlageprinzips neu berechnen lassen. Nach entsprechenden Schätzungen kommt es ab 2012 bei Bund, Kantonen und Gemeinden jährlich zu Mindereinnahmen von Fr. 400 bis 600 Mio., bis die bestehenden Kapitaleinlage-Reserven aufgebraucht sind. Hinzu kommen einmalige Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer im Jahre 2011 von Fr. 1,2 Mia.

Diese mutmasslichen Mindereinnahmen, die bei der Gesetzesberatung und auch im Zeitpunkt der Volksabstimmung nicht bekannt waren, haben auf politischer Ebene zu heftigen Reaktionen und auch zu parlamentarischen Vorstössen geführt. Der Bundesrat ist indessen der Ansicht, dass auf eine Gesetzesrevision, mit dem Ziel, diese Mindereinnahmen zu verringern, gleichwohl verzichtet werden solle. Er erachtet das Kapitaleinlageprinzip nach wie vor als steuersystematisch korrekt und sachlich gerechtfertigt. Umstritten ist nach seiner Ansicht allenfalls die Regelung, dieses Prinzip auch auf Kapitaleinlagen auszudehnen, die seit dem 1.1.1997 geleistet wurden. Eine wie auch immer geartete Änderung in diesem Punkt könnte nach Auffassung des Bundesrats indessen nur einen Teil der steuerlichen Mindereinnahmen verhindern. Sodann geht es ihm auch darum, dass die schweizerische Rechtsordnung berechenbar bleibt und aus Sicht des Wirtschaftsstandortes Schweiz kein problematisches Signal ausgesendet wird. Er trägt damit auch dem Umstand Rechnung, dass die Unternehmen in den Jahren 2009 und 2010 im Hinblick auf das Kapitaleinlageprinzip Dispositionen getroffen haben, die sie zum Teil nicht mehr rückgängig machen könnten.[3]

In der Sondersession des Nationalrats vom 11.4. - 14.4.2011 wurden zu dieser Thematik verschiedene Vorstösse behandelt, die indessen alle abgelehnt wurden.[4] Allerdings erklärte sich der Bundesrat in seiner Antwort auf die Motion, welche eine Gesetzesänderung forderte, um die rückwirkende Anwendung des Kapitaleinlageprinzips aufzuheben, bereit, Lösungen im Handels- und Steuerrecht zu prüfen, welche die Auszahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen an bestimmte, noch näher zu definierende Bedingungen knüpfen. So könnte zusätzlich geregelt werden, dass Kapitalherabsetzungen erst dann möglich sind, wenn kein Gewinnvortrag und keine frei verfügbaren Reserven mehr vorhanden sind. Damit würde namentlich verhindert, dass steuerbare Ausschüttungen von Gewinnen durch steuerfreie Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen ersetzt werden. Vergleichbare Ergebnisse seien auch mit Beschränkungen im Verrechnungssteuer- und Einkommenssteuerrecht denkbar. Die Steuerfreiheit einer Rückzahlung von Agios (und allenfalls von Grundkapital) könnte demgemäss nur eintreten, wenn keine frei verfügbaren Reserven und kein Gewinnvortrag vorhanden sind.[5]

Weitere Vorstösse sind noch hängig. So wurde eine entsprechende Abstimmungsbeschwerde beim Bundesge-

1 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

2 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.1, FStR 2007, 161 f.

3 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 14.3.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=38106.

4 S. Abschn. 1.13.

5 www.parlament.ch/d/suche/seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20113189.

richt eingereicht. Die Regierungen der Kantone Bern und Zürich reichten sodann beim Bundesrat den Antrag ein, die Abstimmung aufzuheben und sie noch einmal durchzuführen.

1.2 Unternehmenssteuerreform III

Die Vorarbeiten zur Unternehmenssteuerreform III, mit der zum einen die in der Schweiz tätigen Firmen von weiteren unnötigen Steuerlasten befreit werden sollen, zum anderen die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb gestärkt und im Ergebnis auch der Steuerstreit mit der EU beigelegt werden soll, sind aufgrund des bisher ergebnislosen Dialogs mit der EU vorerst blockiert. Die angekündigte Vernehmlassungsvorlage bleibt pendent; ein neuer Zeitplan liegt nicht vor.[6]

1.3 Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

Am 18.6.2004 hatte NR Rolf Hegetschweiler eine parlamentarische Initiative eingereicht, gemäss der in Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG bei der Grundstückgewinnsteuer für den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen mit nur teilweiser Reinvestition die relative Methode vorgeschrieben werden soll. Nach dieser Methode wäre für die Bestimmung des Steueraufschubs auf das Verhältnis zwischen dem Veräusserungserlös für die alte Liegenschaft und dem Erwerbspreis für das Ersatzobjekt abzustellen. Die WAK-N beauftragte am 21.1.2008 die ESTV mit der Erstellung eines Berichts für die Umsetzung der Initiative. Am 9.2.2009 nahm die WAK-N einen entsprechenden Vorentwurf für eine Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes an und entschied gleichzeitig, eine Vernehmlassung durchzuführen, bevor sie den Gesetzesentwurf ihrem Rat unterbreite. Diese wurde im Frühling/Sommer 2009 durchgeführt, wobei sich eine überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer, darunter alle Kantone (ausser NE), für die Beibehaltung der absoluten Methode bei der Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft aussprach. Bei der absoluten Methode wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben, soweit der Grundstückgewinn in eine selbstbewohnte Ersatzliegenschaft reinvestiert wird. Der frei verfügbare Teil des Grundstückgewinns wird demgegenüber sofort besteuert. Übersteigt der Preis des Ersatzobjekts die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so wird der ganze Grundstückgewinn besteuert.

An ihrer Sitzung vom 18./19.1.2010 beschloss die WAK-N dennoch, dem Nationalrat den ursprünglichen Vernehmlassungsentwurf mit dem Wechsel zur relativen Methode zu unterbreiten. Nach Auffassung der Kommissionsmehrheit erhöht die relative Methode die Mobilität der Eigenheimbesitzer, weil die Eigentümer aufgrund der unterschiedlichen Wohnungsmärkte oder unterschiedlichen Familienverhältnisse auch eine Ersatzliegenschaft erwerben können, die günstiger ist als das bisherige Wohneigentum. Die relative Methode entspreche auch dem Verfassungsauftrag der Wohneigentumsförderung gemäss Art. 108 BV.[7]

Demgegenüber sprach sich der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 31.3.2010[8] zum Beschluss der WAK-N für die Beibehaltung der absoluten Methode gemäss heutiger Praxis aus. Nach seiner Auffassung führt der Wechsel zur relativen Besteuerungsmethode zu einer steuerlichen Privilegierung der Liegenschaftsbesitzer und zu Mindereinnahmen bei den Kantonen. Diese Methode stehe auch im Widerspruch zum Realisationsprinzip des Steuerrechts und zum verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sodann würde die relative Methode das Steuersystem unnötig verkomplizieren und die berufliche Mobilität nicht mehr fördern als die absolute Methode. Zudem sei zu berücksichtigen, dass seit dem entsprechenden Bundesgerichtsentscheid vom 2.3.2004, nach dem die absolute Methode die gesetzeskonforme Lösung darstelle, alle Kantone diese Methode anwendeten. Ein erneuter Systemwechsel würde damit die Rechtssicherheit unnötig beeinträchtigen.

Hingegen begrüsste der Bundesrat wie die WAK-N die im Vorentwurf der ESTV vorgeschlagene Regelung der Besteuerungskompetenz bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze hinweg. Nach dieser soll gesetzlich festgelegt werden, dass die Besteuerungskompetenz für den aufgeschobenen Grundstückgewinn nach einer Frist von 5 Jahren vom Wegzugskanton auf den Zuzugskanton übergeht.

In der Sommersession 2010 stimmte der Nationalrat indessen entgegen dem Antrag des Bundesrats dem Entwurf der WAK-N zu. Damit soll auf Gesetzesstufe die Massgeblichkeit der relativen Methode festgeschrieben werden. Auch die Besteuerungskompetenz bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze würde damit in beantragtem Sinne geregelt.

In der Wintersession 2010 trat der Ständerat demgegenüber auf Antrag seiner WAK auf die Vorlage nicht ein und übernahm damit deren Argumentation, wonach kein einziges valables Argument für eine entsprechende Gesetzesänderung spreche. Die angestrebte Änderung

6 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, Abschn. 1.1, FStR 2011, 70.

7 S. Medienmitteilung der WAK-N (vom 20.1.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-n-2010-01-20.aspx.

8 BBl 2010, 2619.

trage kaum zur Förderung der beruflichen Mobilität bei; Steuern seien richtigerweise im Zeitpunkt der Gewinnerzielung zu entrichten, und ausserdem würde die Einführung der relativen Methode zu einer weiteren Verkomplizierung des Steuersystems führen.[9]

In der Frühjahrssession 2011 hielt der Nationalrat gleichwohl an seinem Beschluss aus der Sommersession 2010 fest. Der Ball liegt nun wieder beim Ständerat.

1.4 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen

Seit dem 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhaltet.[10] Am 23.6.2010 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,[11] welche den 2. Teil der Steuerreform konkretisiert. Wie bereits in der ursprünglichen Botschaft vorgesehen, sollen die heute geltenden 3 Steuersätze durch einen Einheitssatz ersetzt und die Mehrheit der Steuerausnahmen abgeschafft werden. Von diesen Vereinfachungen erhofft sich der Bundesrat eine Stärkung des Wirtschaftsstandortes Schweiz sowie mehr Wachstum und Wohlstand.

Mit einem einheitlichen Steuersatz entfallen nach Auffassung des Bundesrats die Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Leistungen, die zum Normalsatz besteuert, und solchen, die zu einem reduzierten Satz besteuert werden. Auch soll er die Gleichbehandlung aller Wirtschaftsbranchen und Interessengruppen sicherstellen und zu mehr Transparenz führen. Durch die Aufhebung des Gros der Steuerausnahmen würden komplexe Abgrenzungsprobleme beseitigt. Steuerausnahmen sollen nur dort bestehen bleiben, wo der administrative Aufwand entweder in keinem Verhältnis zum Ertrag steht oder wo eine korrekte Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage technisch nicht machbar ist. Die Ausnahmen betreffen dementsprechend folgende Bereiche: Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele, Verkauf und Vermietung von Immobilien, Urproduktion (Landwirtschaft, Forstwirtschaft), Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens. Nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- oder Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen sollen von der Steuerpflicht befreit sein, solange sie nicht mehr als Fr. 300 000 Einnahmen aus steuerbaren Leistungen im Jahr erzielen. Trotz Aufhebung der Steuerausnahmen werde die Zahl der abrechnungspflichtigen Vereine nicht zunehmen.

Mit seinen Vorschlägen nimmt der Bundesrat in Kauf, dass die Steuerbelastung auf Nahrungsmitteln und alkoholfreien Getränken sowie in den Bereichen Kultur, Sport, Bildung, Beherbergung und Gesundheitswesen ansteigen würde. Auf der anderen Seite würden die Konsumenten in weit zahlreicheren Bereichen von Steuererleichterungen profitieren.[12]

Auf Antrag seiner WAK beschloss der Nationalrat in der Wintersession 2010, auf die Vorlage zwar einzutreten, sie indessen mit folgendem Auftrag an den Bundesrat zurückzuweisen:

1. Dem Parlament ist eine Vorlage für eine Mehrwertsteuer-Revision nach dem 2-Satz-Modell mit Ausnahmen zu unterbreiten.
2. Als zusätzliche Ausnahmen über jene gemäss Art. 21 Abs. 2 des Entwurfs zum Mehrwertsteuergesetz für den Einheitssatz hinaus gelten: das Gesundheitswesen, das Bildungswesen, die Kultur, die Leistungen und Veranstaltungen im Sportbereich sowie die wohltätigen Institutionen.
3. Dem reduzierten Satz zu unterstellen sind: die Nahrungsmittel, das Gastgewerbe und die Beherbergung.
4. Es sind die Auswirkungen der verschiedenen Varianten darzulegen.
5. Steuererhöhungen sind zu vermeiden.

Der Ständerat hat in der Frühjahrssession 2011 den Rückweisungsantrag des Nationalrats jedoch knapp abgelehnt. Der Rückweisungsantrag geht nun zurück an den Nationalrat, der abschliessend entscheiden wird.

1.5 Steuerabzüge bei Aus- und Weiterbildungskosten

Die Frage der Abzugsfähigkeit von Aus- und Weiterbildungskosten beschäftigt die Praxis, aber auch die Gesetzgebung schon seit längerer Zeit. Zu dieser Thematik wurden in den vergangenen Jahren denn auch verschiedene parlamentarische Vorstösse und Standesinitiativen eingereicht. In der Septembersession 2009 überwies der Nationalrat als Zweitrat schliesslich eine Kommissionsmotion der Ständeratskommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-S) unter dem Titel «Korrekte steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten».[13]

In Erfüllung dieses parlamentarischen Auftrags führte der Bundesrat eine Vernehmlassung über eine entsprechende

9 S. Medienmitteilung der WAK-S (vom 22.10.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-s-2010-10-22.aspx.
10 AS 2009, 5203; für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/4, Abschn. 1.4, FStR 2009, 306 f.
11 BBl 2010, 5397.
12 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 24.6.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33896.
13 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 1.5, FStR 2010, 313.

Gesetzesänderung für Bund und Kantone durch, die vom 14.4. - 17.8.2010 dauerte. Am 4.3.2011 verabschiedete der Bundesrat nunmehr die Botschaft zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten.[14] Der entsprechende Entwurf sieht die Schaffung eines Abzugs der Kosten für die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung vor. Ausgenommen von diesem Abzug sind allerdings die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II, d. h. im Wesentlichen die Kosten für die Erstausbildung. Der Abzug ist damit eingegrenzt auf die Kosten nach Absolvierung einer Erstausbildung, d. h. nach Vorliegen eines Abschlusses auf der Sekundarstufe II (Maturitätsschulen, Fachmittelschulen, Berufsbildung). Abzugsfähig sind demnach Kosten von Bildungsaktivitäten auf der Sekundarstufe II (nach dem ersten Abschluss) und auf der Tertiärstufe (universitäre Hochschulen, pädagogische Hochschulen, Fachhochschulen und höhere Berufsbildung). Ist das 20. Lebensjahr vollendet, können auch Kosten ausserhalb des formalen Bildungssystems steuerlich berücksichtigt werden, vorausgesetzt, dass es sich nicht um Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt. Nicht abzugsfähig bleiben auch weiterhin Bildungskosten, die nicht berufsorientiert sind, sondern der Liebhaberei oder der Selbstentfaltung dienen.

Bei der direkten Bundessteuer sollen entsprechende Kosten bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 6000 abgezogen werden können. Für das kantonale Recht können die Kantone die Obergrenze des Abzugs frei festlegen.

Die Vorlage wird vom Ständerat als Erstrat beraten. Dessen WAK hat an ihrer Sitzung vom 5.4.2011 beschlossen, dem Plenum zu beantragen, auf die Vorlage des Bundesrats einzutreten, dessen Konzept eines allgemeinen Abzugs mit frankenmässiger Begrenzung zu übernehmen, die Abzugsobergrenze bei der direkten Bundessteuer jedoch zu verdoppeln und bei Fr. 12 000 festzulegen.[15]

1.6 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden. Am 23.1.2009 reichte auch der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden eine Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») ein.

Mit Botschaft vom 18.9.2009[16] beantragte der Bundesrat den eidg. Räten, beide Initiativen Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Der Bundesrat lehnt auch einen Gegenvorschlag ab. Seiner Auffassung nach ist ein steuerlich privilegiertes Bausparen weder ein effektives noch ein effizientes Mittel zur Förderung von selbstgenutztem Wohneigentum. Sodann bestehen mit den Vorbezugsmöglichkeiten im Rahmen der beruflichen und der gebundenen Vorsorge bereits wirksame Instrumente für dessen Förderung. Zudem hat das Bausparen negative volkswirtschaftliche Auswirkungen und würde das geltende Steuerrecht verkomplizieren.

Entgegen dem Antrag des Bundesrats beschloss der Nationalrat in der Frühjahrssession 2010 auf Antrag seiner WAK, beide Initiativen Volk und Ständen zur Annahme zu empfehlen. Da beide Initiativen nicht gleichzeitig Volk und Ständen zur Abstimmung vorgelegt werden können, weil bei der Annahme beider Begehren nicht klar wäre, welche Regelung gelten würde, hat zuvor die WAK-N ihren Antrag mit einer Kommissionsmotion verbunden, mit der der Bundesrat beauftragt wird, die föderalistisch angelegte Volksinitiative der Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens zeitlich vor der Volksinitiative des Hauseigentümerverbandes Schweiz zur Abstimmung zu bringen. Da die erste Initiative nur eine fakultative Regelung vorsieht, die zweite aber eine zwingende Regelung, würde, wenn beide Initiativen an der Urne angenommen würden, die fakultative Regelung für Ersterwerber von Wohneigentum gemäss erster Volksinitiative durch die zwingende Regelung der zweiten Volksinitiative ersetzt.

Demgegenüber beschloss der Ständerat in der Sommersession 2010, die Bausparinitiative abzulehnen und die Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») an seine WAK zurückzuweisen, verbunden mit dem Auftrag, einen indirekten Gegenvorschlag (auf Gesetzesstufe) zu dieser Volksinitiative auszuarbeiten. Dieser soll die Stossrichtung der Initiative (Einführung einer Bausparabzuges) aufnehmen, diesen aber näher konkretisieren, namentlich was die Zeitdauer für den Einsatz der angesparten Mittel und die steuerlichen Folgen betrifft, wenn das angesparte Geld nicht oder nur teilweise für den Erwerb von Wohneigentum eingesetzt wird.

Als Folge dieser Beschlüsse lehnte der Ständerat die Motion der WAK-N, mit der der Bundesrat beauftragt

14 BBl 2011, 2607.

15 S. Medienmitteilung der WAK-S (vom 5.4.2011), www.parlament.ch/d/mm/2011/Seiten/mm-wak-s-2011-04-05.aspx.

16 BBl 2009, 6975, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.9.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112.

wird, die Volksinitiative der Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens zeitlich vor der Volksinitiative des Hauseigentümerverbandes Schweiz zur Abstimmung zu bringen, ab.

Mit Zustimmung der WAK-N erarbeitete die WAK-S in der Folge einen indirekten Gegenvorschlag. Dieser sieht vor, dass Steuerpflichtige ein Bausparkonto äufnen können, dessen Kapital später zum Zweck des erstmaligen Erwerbs einer dauernd selbstbewohnten Liegenschaft in der Schweiz verwendet werden kann. Einlagen auf dieses Konto von maximal Fr. 10 000 jährlich können vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Die Laufzeit eines Bausparvertrags beträgt maximal 10 Jahre. Eine zweckkonforme Verwendung muss spätestens 5 Jahre nach Ablauf des Bausparvertrags erfolgen. Wird das Sparkapital zu anderen Zwecken als zum Erwerb von Wohneigentum verwendet, wird nachbesteuert. Eine Nachbesteuerung erfolgt auch im Todesfall und beim Wegzug ins Ausland. Nachbesteuert wird zum Steuersatz, der sich ergibt, wenn die durchschnittliche Spareinlage (gesamter Sparbetrag dividiert durch Anzahl Sparjahre) zu den übrigen Einkünften gezählt wird. Mit diesem Modell des steuerlich begünstigten Bausparens soll insbesondere jungen Mieterinnen und Mietern mit mittlerem Einkommen der Erwerb eines Eigenheims erleichtert werden. Dadurch sollen eine vermehrte Investitionstätigkeit im Bereich der Bauwirtschaft ausgelöst und letztlich ein positiver Effekt auf die gesamte Volkswirtschaft bewirkt werden.[17] Zu diesem Entwurf führte die WAK-S ein Vernehmlassungsverfahren durch, das vom 1.11.2010 - 10.12.2010 dauerte.

In der Frühjahrssession 2011 beschloss der Ständerat, auch die Volksinitiative «Eigene vier Wände dank Bausparen» Volk und Ständen zur Ablehnung zu empfehlen. Gleichzeitig stimmte er indessen dem indirekten Gegenentwurf seiner WAK zu. Beide Räte beschlossen in der Frühjahrssession 2011 zudem, die Frist zur Behandlung der Bauspar-Initiativen um je 1 Jahr, d. h. bis am 29.3.2012 bzw. 23.7.2012, zu verlängern.

1.7 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der Volksinitiative zum Bausparen[18] auch eine Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung ein. Diese Initiative will Rentnerinnen und Rentnern das Recht einräumen, den Eigenmietwert nicht mehr zu versteuern. Im Gegenzug könnten diese Personen die mit dem Wohneigentum verbundenen Schuldzinsen steuerlich nicht mehr geltend machen. Gemäss der Initiative sollen jedoch die jährlichen Unterhaltskosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 4000 sowie die Kosten für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz und der Denkmalpflege dienen, vollumfänglich abzugsberechtigt bleiben.

In der Frage der Wohneigentumsbesteuerung hatten die eidg. Räte bereits vor längerer Zeit eine Motion gutgeheissen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wurde, eine Vorlage mit dem Ziel auszuarbeiten, die Besteuerung des Eigenmietwerts des selbstbewohnten Wohneigentums auf allen Stufen aufzuheben. Die Schuldzinsen sowie die Unterhaltskosten sollen dabei in einem beschränkten Ausmass weiterhin abzugsfähig bleiben. Weitere Motionen in dieser Frage wurden im Laufe des Jahres 2010 eingereicht.

Nach der Durchführung eines Vernehmlassungsverfahrens, das vom 6.11.2009 - 15.2.2010 dauerte, verabschiedete der Bundesrat am 23.6.2010 seine Botschaft zur Volksinitiative.[19] Mit dieser beantragt er, entsprechend seinem früher gefällten Grundsatzentscheid, die Volksinitiative Volk und Ständen mit einer Empfehlung auf Ablehnung zur Abstimmung zu unterbreiten. Gleichzeitig unterbreitet er den eidg. Räten den Entwurf zu einem BG über die Besteuerung des privaten Wohneigentums als indirekten Gegenvorschlag mit dem Antrag auf Zustimmung. In seinem Gegenvorschlag hält der Bundesrat zwar an der Aufhebung der Eigenmietwertbesteuerung fest, weil er diese als Vereinfachung des Steuerrechts erachtet. Gegenüber dem in die Vernehmlassung gegebenen indirekten Gegenvorschlag weist der Entwurf indessen verschiedene Änderungen auf und umfasst nunmehr folgende Eckwerte: Mit dem Wegfall des steuerbaren Eigenmietwerts entfällt der Abzug für Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung durch Dritte. Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen können abgezogen werden, wenn sie konkrete energetische und ökologische Anforderungen einhalten. Bei denkmalpflegerischen Arbeiten ergibt sich gegenüber dem geltenden Recht keine Veränderung. Die Abzugsmöglichkeit für private Schuldzinsen setzt voraus, dass diese dazu dienen, steuerbaren Vermögensertrag zu generieren. Diesfalls sind sie im Umfang von 80 % der steuerbaren Vermögenserträge abzugsfähig. Zudem können Personen, die erstmals selbstbewohntes Wohneigentum in der Schweiz erwerben, zeitlich und betragsmässig begrenzt Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen, in Abzug bringen. Auf die Einführung einer Sondersteuer für Zweitliegenschaften, wie im Vernehm-

17 S. Medienmitteilung der WAK-S (vom 22.10.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-s-2010-10-22.aspx.

18 S. Abschn. 1.6.

19 BBl 2010, 5303.

lassungsentwurf noch enthalten, wird wegen fehlender Verfassungskonformität verzichtet. Hingegen haben die Kantone die Möglichkeit, eine Kostenanlastungssteuer einzuführen, um zumindest einen Teil der wegfallenden Einnahmen aus der Eigenmietwertbesteuerung auf Zweitliegenschaften kompensieren zu können.

In der Frühjahrssession 2011 hat der Ständerat beschlossen, die Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» Volk und Ständen zur Ablehnung zu empfehlen, dieser jedoch, wie vom Bundesrat beantragt, einen indirekten Vorschlag gegenüberzustellen, welcher vorsieht, die Besteuerung des Eigenmietwerts aufzuheben und gleichzeitig die Abzüge einzuschränken. Anders als der Bundesrat hält der Ständerat indessen an der Abzugsfähigkeit der denkmalpflegerischen Arbeiten, wie im geltenden Recht, fest und will auch einen beschränkten Unterhaltskostenabzug beibehalten (tatsächliche Kosten bis Fr. 6000 jährlich, alle 5 Jahre bis zum doppelten Betrag). Für Ersterwerber sieht der Ständerat einen Schuldzinsenabzug im ersten Jahr von Fr. 12 000 für Ehepaare bzw. Fr. 6000 für Alleinstehende vor (Antrag des Bundesrats: Fr. 10 000 bzw. Fr. 5000), mit Reduktion des Abzugs in den nachfolgenden 20 Jahren jährlich um 5 % (Antrag des Bundesrats: in den nachfolgenden 10 Jahren jährlich um 10 %). Was die verfassungsmässige Grundlage für eine Objektsteuer auf Zweitwohnungen betrifft, so wird die WAK-S nunmehr in Zusammenarbeit mit der WAK-N eine entsprechende Formulierung ausarbeiten und alsdann dem Plenum zur Beschlussfassung vorlegen.

In der Frühjahrssession 2011 haben zudem beide Räte beschlossen, die Frist zur Behandlung der Volksinitiative um 1 Jahr, d. h. bis zum 23.7.2012, zu verlängern.

1.8 Mitarbeiterbeteiligungen

Am 17.12.2010 erliessen die eidg. Räte das BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.[20] Diesem Gesetz ging eine langwierige parlamentarische Beratung voraus,[21] die rund 6 Jahre dauerte, und in deren Verlauf die Vorlage des Bundesrats vom 17.11.2004[22] aufgrund veränderter politischer Rahmenbedingungen angepasst wurde.

Geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen sollen nach diesem Gesetz neu wie folgt besteuert werden:

– Geldwerte Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen, ausser aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Optionen, sind im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Die steuerbare Leistung entspricht grundsätzlich dem Verkehrswert, vermindert um einen allfälligen Erwerbspreis. Bei gesperrten Mitarbeiteranteilen wird ein Einschlag von 6 % pro Sperrjahr, längstens für 10 Jahre, berücksichtigt.
– Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Die steuerbare Leistung entspricht – ohne jeglichen Einschlag – dem Verkehrswert der Aktien bei Ausübung, vermindert um den Ausgabepreis.
– Hatte der Steuerpflichtige nicht während der gesamten Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, so werden die geldwerten Vorteile daraus anteilsmässig im Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne besteuert.
– Bei Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt des Zuflusses des geldwerten Vorteils ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nicht in der Schweiz haben, sind die anteilsmässigen Steuern vom Arbeitgeber als Quellensteuern zu entrichten. Für die direkte Bundessteuer beträgt die Steuer 11,5 %.
– Geldwerte Vorteile aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Anwartschaften auf blosse Bargeldabfindungen) sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar.
– Für die kantonale Vermögenssteuer werden die Mitarbeiteraktien, deren Vorteile im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen erfasst werden, grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet; allfällige Sperrfristen werden indessen angemessen berücksichtigt. Mitarbeiterbeteiligungen, bei denen der geldwerte Vorteil erst bei Ausübung des Optionsrechts besteuert wird, sind bei der Zuteilung ohne Steuerwert zu deklarieren.

Die Referendumsfrist ist am 7.4.2011 unbenutzt abgelaufen. Das Inkrafttreten des neuen Bundesgesetzes bestimmt der Bundesrat. Die Kantone haben ihre Gesetze auf diesen Zeitpunkt anzupassen; eine zusätzliche Anpassungsfrist ist nicht vorgesehen.

1.9 Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds

Am 21.4.2010 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zum BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds.[23] Mit dieser Botschaft, der ein Vernehmlassungsverfahren vorangegangen war,[24] beantragt der Bundesrat, den Sold

20 BBl 2010, 8987.
21 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 1.8, FStR 2010, 315 f.
22 S. BBl 2005, 575; Gesetzgebungs-Agenda 2005/1, Abschn. 1.6, FStR 2005, 73 f.
23 BBl 2010, 2855.
24 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 1.5, FStR 2009, 239.

von Milizfeuerwehrleuten gesetzlich für steuerfrei zu erklären. Er soll damit dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für Zivildienst gleichgestellt werden. Da das Feuerwehrwesen in der Schweiz kantonal geregelt und die Zuständigkeit an die Gemeinden delegiert ist, gibt es keine einheitliche Definition des Feuerwehrsolds. Er muss deshalb in der entsprechenden gesetzlichen Bestimmung konkretisiert werden. Der Bundesrat orientiert sich bei seinem Vorschlag an den Kerntätigkeiten der Milizfeuerwehr. Steuerfrei soll der Sold sein, der für die Rettung von Mensch und Tier, zur Brandbekämpfung, zur allgemeinen Schadenwehr sowie zur Elementarschadenbewältigung entrichtet wird. Soldzahlungen für weitere Arbeiten, die zur Erfüllung der Kerntätigkeit notwendig sind, sollen ebenso steuerfrei bleiben. Zu diesen Arbeiten gehören der Pikettdienst, die Kursbesuche sowie die Teilnahme an Inspektionen. Hingegen müssen Funktionsentschädigungen, Kaderpauschalen, Entschädigungen für administrative Arbeiten sowie Entschädigungen für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt, als Nebenerwerbseinkommen weiterhin versteuert werden. Auch das Entgelt für Berufsfeuerwehrleute bleibt weiterhin steuerbar. Bei der direkten Bundessteuer sollen die steuerfreien Soldzahlungen zudem auf max. Fr. 3000 pro Jahr begrenzt werden.

In der Wintersession 2010 hiess der Nationalrat als Erstrat die Vorlage grundsätzlich gut, beschloss indessen, bei der direkten Bundessteuer den Freibetrag auf Fr. 5000 festzulegen und dabei nicht zwischen Sold und anderen Entschädigungen zu unterscheiden. Auch weitere Entschädigungen könnten damit im Rahmen der Pauschale steuerfrei bleiben.

In der Frühjahrssession 2011 hiess auch der Ständerat die Vorlage grundsätzlich gut. Wie der Nationalrat legte er den Freibetrag auf max. Fr. 5000 fest, beschloss jedoch, diesen, wie vom Bundesrat beantragt, grundsätzlich auf eigentliche Soldzahlungen zu beschränken und ihn nicht, wie noch vom Nationalrat beschlossen, auf weitere Entschädigungen auszudehnen. Er formulierte jedoch die Kernaufgaben der Feuerwehr, für die Soldleistungen erbracht werden, etwas anders als wie vom Bundesrat vorgeschlagen.

1.10 Besteuerung nach dem Aufwand

Sowohl das DBG wie auch das StHG sehen vor, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz Wohnsitz haben, aber hier nicht erwerbstätig sind, nach ihrem (Lebens-)Aufwand besteuert werden können. Diese Regelung ist in den zurückliegenden Jahren zunehmend in Frage gestellt worden, insbesondere seit der Kanton Zürich die Aufwandbesteuerung mittels Volksentscheid abgeschafft hat. Nach Auffassung des Bundesrats ist die Besteuerung nach dem Aufwand ein wichtiges steuerpolitisches Instrument mit erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung und langer Tradition. Sie soll deshalb beibehalten werden. Der Bundesrat erachtet indessen eine Reform für notwendig. Ziel der Reform soll es sein, die Anwendung der Besteuerung nach dem Aufwand zu verbessern, um dessen Akzeptanz zu stärken. Gezielte Anpassungen sollen sicherstellen, dass sowohl Standort- als auch Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung getragen wird. Gleichzeitig sollen die Rechtssicherheit erhöht und die Regelung von Bund und Kantonen harmonisiert werden.

In einer Vernehmlassungsvorlage, die der Bundesrat am 8.9.2010 verabschiedet hat, schlägt dieser in Übereinstimmung mit der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) vor, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung im DBG und im StHG wie folgt zu modifizieren:

- Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand soll bei der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer das 7-Fache des Mietzinses bzw. des Mietwertes oder das 3-Fache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung festgelegt werden.
- Bei der direkten Bundessteuer soll eine minimale Bemessungsgrundlage von Fr. 400 000 festgelegt werden; die Kantone sollen ebenfalls einen Mindestbetrag festlegen, sind aber bei dessen Höhe frei.
- Die Kantone sollen verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen.
- Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von 5 Jahren festgelegt werden.

Die Vernehmlassung dauerte bis zum 17.12.2010.[25]

1.11 Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte

Am 6.4.2011 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zum BG über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen.[26] Nachdem sämtliche Kantone für die natürlichen Personen die einjährige Gegenwartsbesteuerung kennen, sind die Bestimmungen zur 2-jährigen Vergangenheitsbemessung überflüssig geworden. Mit dieser Vorlage will der Bundesrat die Gesetzestexte entsprechend bereinigen.

25 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 8.9.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=35029.

26 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.4.2011), www.news.admin.ch/message/?lang=de&msg-id=38489.

1.12 In der Frühjahrssession 2011 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:
angenommen:
– eine Motion betr. Schaffung steuerlicher Anreize für energetische Sanierungen von Gebäuden durch eine zeitweilige Senkung der Eigenmietwertbesteuerung;
– eine Motion betr. umfassende Revision des Steuerstrafrechts;
– eine Motion betr. Befreiung der Wandelanleihen von der Verrechnungssteuer und der Stempelabgabe;
abgelehnt:
– eine Motion betr. gerechtere Verteilung der Quellensteuer auf Vorsorgeleistungen;
– eine Motion betr. Steueramnestie und weitere Massnahmen als Teil der Strategie zur Stärkung des Finanzplatzes;
– eine Motion betr. Anpassung der Steuerabzüge geschiedener Eltern mit volljährigen Kindern in Ausbildung;
– eine Motion betr. Ausweitung der Zahlstellensteuer auf Nutzungsberechtigte aus Entwicklungsländern;
– eine Motion betr. wirksamer Beschränkung der Steuerflucht;
Folge gegeben:
– Standesinitiativen der Kantone St.Gallen und Aargau betr. Befreiung der Kinder- und Ausbildungszulagen.

Der Ständerat hat:
angenommen:
– eine Motion betr. Besteuerung von Sozialhilfeleistungen und Entlastung des Existenzminimums;
– eine Motion betr. Rückerstattung der Mehrwertsteuer bei der Ausfuhr im Reiseverkehr;
– eine Motion betr. sozialverträgliche Reform der Mehrwertsteuer;
abgelehnt:
– eine Motion betr. Stärkung der Säule 3a;
– eine Motion betr. Vereinfachung des Steuersystems im Bereich des Wohneigentums;
– eine Motion betr. Vereinfachung der Mehrwertsteuer für Sportvereine und sportliche Anlässe.

1.13 In der Sondersession 2011 des Nationalrats (11. - 14.4.2011) behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:
angenommen:
– eine Motion betr. Einführung steuerlicher Förderungsmassnahmen zur Stärkung der Forschung und Entwicklung;
abgelehnt:
– eine Motion betr. neuen politischen Entscheid zur Unternehmenssteuerreform II;
– eine Motion betr. Aufhebung der Rückwirkung des Kapitaleinlageprinzips;
– eine Motion betr. Korrektur des Kapitaleinlageprinzips und Beachtung von Treu und Glauben gegenüber Stimmberechtigten;
keine Folge gegeben:
– einer Standesinitiative des Kantons St.Gallen betr. Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländer;
– einer parl. Initiative betr. Einschränkung des Ermessens bei der Pauschalbesteuerung.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Kanton Aargau plant auf 2013 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes. Dabei sollen steuerliche Entlastungen zur Stärkung als Wohn- und Wirtschaftskanton realisiert, Anpassungen an geändertes Bundesrecht und an neuere Gerichtsentscheide vorgenommen und in der Praxis als notwendig erkannte Vereinfachungen und Verbesserungen umgesetzt werden. Zentralen Punkt der Revision bildet die steuerliche Entlastung des Mittelstands. Der Regierungsrat schlägt insbesondere folgende Änderungen vor:
– Tarifliche Entlastung bei der Einkommensbesteuerung des Mittelstands und – in etwas geringerem Ausmass – auch für die höheren Einkommen. Der Maximalsteuersatz soll von 11,25 % auf 11 % gesenkt werden;
– Reduktion der Vermögenssteuer um je 0,2 ‰ pro Tarifstufe. Der Maximalsteuersatz soll von 2,3 ‰ auf 2,1 ‰ gesenkt werden;
– Milderung des Vorsorgetarifs von 40 % auf 30 %;
– Erhöhung des Kinderabzugs (für Kinder bis 14 Jahre von Fr. 6400 auf Fr. 7000; für Kinder zwischen dem 15. und dem 18. Altersjahr von Fr. 8000 auf Fr. 9000; für volljährige Kinder in Ausbildung von Fr. 9500 auf Fr. 11 000);
– Erhöhung des Kinderdrittbetreuungskostenabzugs von maximal Fr. 6000 auf maximal Fr. 10 000;
– jährlicher Ausgleich der kalten Progression;
– Reduktion des Gewinnsteuersatzes für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen von 10 % auf 6 %;
– Möglichkeit des Holdingprivilegs für Stiftungen;
– Steuerfreiheit bei wirtschaftlicher Handänderung durch eine Holdinggesellschaft;

– Einführung eines flexiblen Vergütungszinses für Vorauszahlungen von natürlichen Personen anstelle des bisherigen Skontos;
– Einführung eines Ausgleichszinses für Vorauszahlungen von juristischen Personen anstelle des bisherigen Skontos;
– Einführung eines gesetzlichen Grundpfandrechts.

Wird die Revision wie vorgesehen umgesetzt, so ergeben sich bei dynamischer Betrachtungsweise im Durchschnitt über die Jahre Steuermindererträge von rd. Fr. 90 Mio. für den Kanton und von rd. Fr. 85 Mio. für die Gemeinden.

Die Botschaft des Regierungsrats an den Grossen Rat wird voraussichtlich im April 2011 publiziert. Die 1. Beratung im Parlament soll bis Ende September 2011 abgeschlossen sein.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Kantonsrat hat am 21.2.2011 eine Motion betr. jährlichen Ausgleich der kalten Progression einstimmig als erheblich erklärt. Damit wird der Regierungsrat beauftragt, eine entsprechende Änderung des Steuergesetzes vorzulegen.

Der Regierungsrat hat an seiner Sitzung vom 1.3.2011 die «Volksinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!» für gültig erklärt und zusammen mit einem Gegenvorschlag zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Das Geschäft wird voraussichtlich an der Sitzung vom 6.6.2011 behandelt werden.

2.3 Basel-Landschaft

Die Vorlage betr. die Veranlagung der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern[27] mit der entsprechenden Änderung des Steuergesetzes und des Dekrets zum Steuergesetz wurde vom Landrat am 27.1.2011 mit Vierfünftelmehr gutgeheissen, was zur Folge hat, dass dieser Landratsbeschluss nicht der obligatorischen Volksabstimmung unterliegt. Die Änderungen sollen rückwirkend auf den 1.4.2011 in Kraft gesetzt werden.

2.4 Basel-Stadt

Die Referendumsfrist betr. die vom Grossen Rat angenommenen Gegenvorschläge zur Revision der Einkommens- und Vermögenssteuern[28] ist am 19.2.2011 unbenutzt abgelaufen.

Der Grosse Rat hat am 2.3.2011 einen Gesetzesvorschlag des Regierungsrats zur Familienbesteuerung gutgeheissen. Mit dieser Gesetzesänderung wird analog zur direkten Bundessteuer neu eine hälftige Aufteilung des Kinderabzugs bei getrennt veranlagten Eltern ermöglicht, wenn sie die elterliche Sorge gemeinsam ausüben und keine Kindesunterhaltsbeiträge geltend machen. Ferner ist das Zusammenleben der steuerpflichtigen Person mit dem Kind keine Abzugsvoraussetzung mehr. Ausserdem ist der Versicherungsabzug für Kinder von Fr. 1000 in den Kinderabzug integriert worden. Ebenfalls hat der Grosse Rat den Kinderbetreuungskostenabzug analog zur direkten Bundessteuer geregelt: Die Abzugslimite ist von Fr. 5500 neu auf Fr. 10 000 erhöht und die Altersgrenze für betreute Kinder von bisher 15 auf 14 Jahre gesenkt worden. Die Gesetzesänderung gilt ab der Steuerperiode 2011.

2.5 Bern

Die Volksinitiative «Faire Steuern – für Familien» ist zustande gekommen. Sie richtet sich insbesondere gegen die vom Grossen Rat am 23.3.2010 verabschiedete Teilrevision des Steuergesetzes, welche Steuersenkungen brachte.[29] Die Volksinitiative enthält im Wesentlichen folgende Elemente:
– Abschaffung der Aufwandbesteuerung nach dem Zuzugsjahr;
– Erhöhung des Kinderabzugs auf Fr. 8000;
– Aufhebung der Einkommens- und Vermögenssteuersenkungen, soweit sie über den blossen Teuerungsausgleich hinausgegangen sind;
– Wiedererhöhung des Grenzwerts bei der Vermögenssteuerbremse auf 30 %.

2.6 Genf

Im Rahmen der Anpassung des Steuergesetzes an das BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige[30] hatte der Grosse Rat mit dem Gesetz Nr. 10 657 vom 23.9.2010 eine Reduktion der Nachsteuer (samt Zinsen) vorgesehen (sog. kantonale Steueramnestie). Die Reduktion hätte 70 % im Fall einer Selbstanzeige zwischen dem 1.1.2010 und dem 31.12.2011 betragen sollen und 60 % im Fall einer Selbstanzeige zwischen dem 1.1.2012 und dem 31.12.2013. Dieses Gesetz hätte ausserdem vorgesehen, dass eine Nachsteuer auf dem Vermögen und dessen Erträgen nur erhoben wird, wenn das hinterzogene Vermögen Fr. 80 000 überschreitet, was bedeutet hätte, dass bei Bagatellfällen überhaupt keine Nachsteuer erhoben wor-

27 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, Abschn. 2.3, FStR 2011, 76.
28 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, Abschn. 2.4, FStR 2011, 77.
29 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.5, FStR 2010, 318 f.
30 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

den wäre. Diese kantonale Steueramnestie, die dem obligatorischen Referendum unterstand, wurde in der Volksabstimmung vom 13.2.2011 jedoch abgelehnt.

Am 15.5.2011 werden die Genfer Stimmberechtigten über 2 Änderungen des Gesetzes über die Besteuerung der natürlichen Personen abstimmen können:
– Das Gesetz Nr. 10 756 (vom Grossen Rat am 28.1.2011 angenommen[31]) soll die Abzugsfähigkeit der Grundsteuer bei der Einkommenssteuer ermöglichen; damit soll eine Harmonisierung zu Art. 34 lit. e DBG geschaffen werden.
– Das Gesetz Nr. 10 616 (vom Grossen Rat am 27.1.2011 angenommen[32]) soll in Anpassung an das Bundesrecht[33] ab dem Steuerjahr 2011 die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zugunsten politischer Parteien bis zu einem Betrag von Fr. 10 000 einführen.

2.7 Glarus

Im Kanton Glarus steht eine Teilrevision des Steuergesetzes an, bei der es sich hauptsächlich um den Nachvollzug von Bundesvorgaben handelt, welche rückwirkend per 1.1.2011 in Kraft treten sollen. Der Landrat hat am 23.2.2011 die Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden der Landsgemeinde 2011 verabschiedet. Sein Antrag an die Landsgemeinde beinhaltet folgende Punkte:
– Einführung eines allgemeinen Abzugs bis höchstens Fr. 10 000 für die Kosten der Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat (als Konsequenz fällt der bisherige Sozialabzug von max. Fr. 3000 pro fremdbetreutes Kind, welches weniger als 12 Jahre alt ist, weg);
– Einführung eines allgemeinen Abzugs von höchstens Fr. 10 000 pro Steuererklärung für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien;
– Anpassung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung an StHG-Vorgaben;
– gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bezüglich interkantonaler Doppelbesteuerung sollen Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken juristischer Personen, die im Kanton lediglich aufgrund ihres Grundeigentums steuerpflichtig sind, nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, sondern der ordentlichen Gewinnsteuer;
– Reduktion des Gewinnsteuersatzes für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen sowie Anlagefonds mit direktem Grundbesitz von 10 % auf 4,5 %;
– Ablehnung des Memorialsantrags der Grünen des Kantons Glarus zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländerinnen und Ausländer.

2.8 Graubünden

Nachdem die Referendumsfrist am 26.1.2011 unbenutzt abgelaufen ist, hat die Regierung die Teilrevision vom 19.10.2010[34] rückwirkend auf den 1.1.2011 in Kraft gesetzt. Davon ausgenommen sind die Bestimmungen, welche die Erhebung der Quellensteuer betreffen. Diese wird die Regierung planmässig frühestens auf den 1.1.2013 in Kraft setzen.

2.9 Luzern

Die Initiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre! Abschaffung der Pauschalbesteuerung» ist zustande gekommen. Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat in seiner Botschaft, die Initiative abzulehnen und den Stimmberechtigten einen Gegenentwurf in einer Doppelabstimmung zu unterbreiten. Der Gegenentwurf enthält im Wesentlichen eine minimale Bemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer von Fr. 600 000.

Zustande gekommen ist ferner eine Initiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer», welche die Aufhebung der entsprechenden Bestimmungen des Steuergesetzes verlangt.

2.10 Obwalden

Eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes wird vom Kantonsrat an seiner Sitzung vom 14.4.2011 behandelt. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

Natürliche Personen:
– Entlastung von unteren und mittleren Einkommen mittels eines Sonderabzugs;
– Anpassung des Kinderabzugs an die Regelungen im DBG.

Erhebung einer Sondersteuer für die Gemeinde: Zur Finanzierung einer bedeutenden kommunalen Infrastrukturanlage soll der Gemeindesteuerfuss zeitlich befristet und zweckgebunden erhöht werden können. Die Festlegung der zusätzlichen Einheiten soll zusammen mit dem entsprechenden Kreditbeschluss an einer kommunalen Urnenabstimmung erfolgen.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2012 geplant.

31 www.ge.ch/fao/2011/doc/20110207.pdf, S. 9 f.
32 www.ge.ch/fao/2011/doc/20110207.pdf, S. 7.
33 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.
34 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.7, FStR 2010, 320; www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/ueber uns/aktuelles/Seiten/RueckwirkendeInkraftsetzungTeilrevisionper112011.aspx.

2.11 Schaffhausen

Der Regierungsrat hat am 1.3.2011 die Vorlage für die Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Es geht dabei um folgende Punkte:

- Anpassungen beim Einkommenssteuertarif (Erhöhung der 0 %-Stufe von Fr. 6300 auf Fr. 7200 für Alleinstehende und von Fr. 11 900 auf Fr. 13 800 für Verheiratete sowie Wegfall der 1 %-Stufe);
- Senkung des Vermögenssteuertarifs (Reduktion des Maximalsatzes von 2,3 ‰ auf 1,8 ‰);
- Senkung der Gewinnsteuer (Reduktion von 5 % auf 4 %);
- Senkung der Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften (Reduktion von 0,025 ‰ auf 0,01 ‰);
- Anpassungen an das Bundesrecht (Unternehmenssteuerreform II[35] etc.).

Bereits am 15.2.2011 hat der Regierungsrat dem Kantonsrat eine Vorlage betr. die Volksinitiative «Schluss mit Steuervorteilen für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuer)» zukommen lassen. Darin beantragt er die Ablehnung der Initiative. Gleichzeitig unterbreitet er einen Gegenvorschlag, nach welchem neu der massgebliche Aufwand wenigstens dem 7-fachen Betrag des Mietzinses oder Eigenmietwertes bzw. dem 3-fachen Betrag des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung entsprechen, wenigstens aber Fr. 400 000 betragen soll. Für die Besteuerung des Vermögens soll eine Kapitalisierung des Einkommens mit 5 % festgeschrieben werden. Für bereits bisher nach dem Aufwand besteuerte Steuerpflichtige ist eine Übergangsfrist von 5 Jahren vorgesehen.

2.12 Solothurn

Im Jahr 2007 hatte der Kantonsrat Steuerentlastungen in 2 Schritten beschlossen,[36] die in der Volksabstimmung vom 21.10.2007 angenommen wurden. Der 1. Teil, mit dem natürliche Personen bei der Einkommenssteuer und insbesondere bei der Vermögenssteuer sowie juristische Personen bei der Kapitalsteuer entlastet werden, trat 2008 in Kraft. Aus Rücksicht auf die sich langsam erholenden Staatsfinanzen wurden weitere Entlastungen zwar beschlossen, das Inkrafttreten aber von der Entwicklung der Staatsrechnung abhängig gemacht. Nachdem sich das Eigenkapital in der Staatsrechnung 2010 auf über Fr. 500 Mio. beläuft, sind die damals definierten Voraussetzungen erfüllt, die 2. Tranche der Entlastungen in Kraft zu setzen. Dementsprechend hat der Regierungsrat am 29.3.2011 das Inkrafttreten auf 2012 beschlossen. Dabei wird die Vermögenssteuer erneut um ⅓ von max. 1,5 ‰ auf 1,0 ‰ (einfache Staatssteuer) abgesenkt, sodass bei einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss die Vermögenssteuer insgesamt höchstens noch 2,2 ‰ beträgt. Für juristische Personen sinkt der Gewinnsteuersatz der 2. Stufe für Gewinne, soweit sie Fr. 100 000 übersteigen, von 9,0 % auf 8,5 %. Der Steuersatz für Gewinne bis Fr. 100 000 bleibt unverändert bei 5,0 %.

2.13 St.Gallen

Der Kantonsrat hat in der Februarsession 2011 in 2. Lesung den Gegenvorschlag der Regierung[37] zur Gesetzesinitiative «Schluss mit den Steuervorteilen für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» genehmigt. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.[38] Die Gesetzesinitiative kommt demzufolge mit einer Nein-Empfehlung vors Volk. Die Abstimmung findet am 27.11.2011 statt.

2.14 Thurgau

Die Grüne Partei und die Sozialdemokratische Partei haben eine Volksinitiative eingereicht, die eine Abschaffung der Aufwandbesteuerung fordert (Volksinitiative «Abschaffung der Pauschalbesteuerung – Schweizer und Ausländer gleich behandeln»). Die Volksinitiative ist zustande gekommen. Die Regierung hat sich gegen die Abschaffung der Aufwandbesteuerung ausgesprochen und dem Grossen Rat einen Gegenvorschlag unterbreitet, der eine Verschärfung der Bedingungen anstrebt. Das steuerbare Einkommen soll auf mind. Fr. 600 000 und das steuerbare Vermögen auf mind. Fr. 12 Mio. erhöht werden. Die Grossratskommission hat sich jedoch für einen anderen Gegenvorschlag entschieden, der nicht mehr an Einkommen und Vermögen gekoppelt ist: Neu sollen Aufwandbesteuerte mind. Fr. 150 000 Steuern zahlen. Mit der direkten Bundessteuer wären es rd. Fr. 190 000.

Der Grosse Rat hat am 10.11.2010 dem Gegenvorschlag der vorberatenden Kommission zugestimmt und die Initiative abgelehnt. Die Volksabstimmung findet am 15.5.2011 statt.

2.15 Zug

Am 21.12.2010 verabschiedete der Regierungsrat Bericht und Antrag für die 4. Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats. Am 24.2.2011 fand die 1. Sitzung der vorberatenden Kantonsratskommission statt. Das

35 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

36 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 2.12, FStR 2007, 251 f.

37 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.12, FStR 2010, 322 f.

38 www.sg.ch/home/publikationen___services/publikationen/amtsblatt.html; Amtsblatt Nr. 34 vom 23.8.2010, 2607.

Inkrafttreten ist auf den 1.1.2012 geplant. Die wichtigsten Punkte sind:

Natürliche Personen:
- Erhöhung des Maximalabzugs für die Fremdbetreuung von Kindern[39] auf Fr. 10 000 pro Kind;
- Eigenbetreuungsabzug von Fr. 3000 pro Kind neu einkommensunabhängig;
- Erhöhung des allgemeinen Kinderabzugs um Fr. 6000 ab dem 15. Altersjahr;
- Einführung eines Abzugs von bis zu Fr. 10 000 für Zuwendungen an politische Parteien;[40]
- Ausdehnung des Mieterabzugs auf alle Steuerpflichtigen (Fr. 2000 für Ledige, Fr. 4000 für Verheiratete), unter Beibehaltung der heutigen Privilegierung von Steuerpflichtigen mit einem Reineinkommen unter Fr. 76 000;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Einkommen: Erträge aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 % sollen im Privatvermögen und im Geschäftsvermögen zu 50 % besteuert werden;
- bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit soll für den Steuersatz nur ⅕ des Liquidationsgewinns berücksichtigt werden;
- Verzicht auf eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Vermögen;
- bei der Vermögenssteuer sollen die Regeln für die Bewertung von verpachtetem Bauland an das geänderte BG über die landwirtschaftliche Pacht[41] angepasst werden, damit die heutige Ertragswertbesteuerung beibehalten werden kann;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression.

Juristische Personen: Gestaffelte Senkung des einfachen oberen Gewinnsteuersatzes auf 6,25 % im Steuerjahr 2012, auf 6 % im Steuerjahr 2013 und auf 5,75 % ab dem Steuerjahr 2014.

Anpassungen an Bundesrecht: Übernahme der Bestimmungen zur Unternehmenssteuerrefom II;[42] Abschaffung der Dumont-Praxis[43] (Umsetzung durch Verordnungsänderung bereits per 1.1.2010); Gaststaatgesetz;[44] Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige;[45] Bundesgerichtsgesetz[46] und Verwaltungsgerichtsgesetz.[47]

Diverses: Schaffung der gesetzlichen Grundlage, damit die Steuerverwaltung die Verlustscheinbewirtschaftung zentral für die kantonalen Ämter und Gerichte übernehmen kann.

2.16 Zürich

Am 15.5.2011 findet nunmehr die Volksabstimmung über die Änderung des Steuergesetzes vom 30.3.2009 betr. Steuerentlastungen für natürliche Personen sowie die beiden Gegenvorschläge von Stimmberechtigten «Eine nachhaltige Steuerstrategie» und «Tiefere Steuern für Familien» statt.

Für den 4.9.2011 ist sodann die Volksabstimmung über die Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 betr. Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes[48] geplant. Gegen diese Änderung hat der Gemeinderat der Stadt Zürich das Gemeindereferendum – wegen der vorgesehenen Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer – ergriffen. Weiter ist für den 4.9.2011 auch die Volksabstimmung über die kantonale Volksinitiative «Für einen wettbewerbsfähigen Kanton Zürich» vorgesehen. Diese Volksinitiative, die eine Halbierung der Vermögenssteuer vorsieht, wird von Regierungsrat und Kantonsrat abgelehnt.

Weiter kann darauf hingewiesen werden, dass derzeit vonseiten der JUSO des Kantons Zürich die kantonale Volksinitiative «Gegen Steuergeschenke für Superreiche; für einen starken Kanton Zürich (Bonzensteuer)» lanciert wird. Diese Initiative sieht bei Alleinstehenden für Vermögensteile über Fr. 2 000 000 und bei Verheirateten für Vermögensteile über Fr. 2 100 000 eine einfache Staatssteuer von 4½ ‰ vor. Die Frist für die Unterschriftensammlung läuft bis Anfang September 2011.

39 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.
40 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.
41 BG über die landwirtschaftliche Pacht (LPG) (vom 4.10.1985), SR 221.213.2.
42 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.
43 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.
44 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.
45 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.
46 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110.
47 BG über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32.
48 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Informationsaustausch

Im Rahmen der Anpassung des schweizerischen Abkommensnetzes an die vom Bundesrat am 13.3.2009 beschlossene Übernahme des OECD-Standards im Bereich der Amtshilfe waren im 1. Quartal 2011 folgende Entwicklungen zu verzeichnen:

Mit *Russland* wurde am 26.1.2011 ein Protokoll zur Änderung des Abkommens von 1995 paraphiert.

Unterzeichnet wurden am 25.2.2011 ein neues Abkommen mit *Malta* (s. Abschn. 3.2), am 28.2.2011 je ein Änderungsprotokoll mit *Rumänien* (s. Abschn. 3.3) und mit *Schweden* (s. Abschn. 3.4), am 24.2.2011 ein gesamthaft revidiertes Abkommen mit *Singapur* (s. Abschn. 3.5) und am 8.2.2011 ein Änderungsprotokoll mit der *Slowakei* (s. Abschn. 3.6).

Das Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich ist am 1.3.2011 in Kraft getreten.

Am 15.2.2011 gab der Bundesrat bekannt, dass die Bestimmungen zur Amtshilfe in den Doppelbesteuerungsabkommen angepasst werden sollen.[49] Ausgelöst wurde dieser Anpassungsbedarf durch Hinweise darauf, dass die Schweiz die gegenwärtig durch das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) vorgenommene Prüfung der Einhaltung des Amtshilfe-Standards durch die Schweiz nicht bestehen könnte, weil die vom Bundesrat im März 2009 zur Verhinderung von verpönten «fishing expeditions» festgelegten Anforderungen an ein Amtshilfegesuch (Nennung des Namens und der Adresse sowohl des betroffenen Steuerpflichtigen als auch des mutmasslichen Informationsinhabers) zu restriktiv seien und einen wirkungsvollen Informationsaustausch behindern könnten. Mit dieser Anpassung soll verhindert werden, dass durch eine formalistische Auslegung der im einzelnen Abkommen festgelegten Angaben, die in ein Amtshilfegesuch aufzunehmen sind, eine nicht dem international geltenden Standard entsprechende Einengung der Amtshilfeverpflichtung entsteht.

3.2 Malta

Mit Malta – gegenwärtig neben Zypern der einzige EU-Mitgliedstaat, mit dem die Schweiz noch über kein in Kraft stehendes Doppelbesteuerungsabkommen verfügt – wurde bereits am 18.12.2008 ein Einkommenssteuerabkommen unterzeichnet. Dieses folgte sowohl formell als auch materiell weitgehend dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Amtshilfepolitik. Nach der Änderung der schweizerischen Abkommenspolitik im Bereich der Amtshilfe im März 2009 erschien es angezeigt, die Bestimmung über den *Informationsaustausch* nachträglich an den OECD-Standard anzugleichen. Die nachverhandelte Amtshilfebestimmung gilt für die unter das Abkommen fallenden Steuern und für Informationen, die sich auf eine Zeit beziehen, die ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres beginnt. Das entsprechend angepasste Abkommen wurde am 25.2.2011 neu unterzeichnet.

Die wichtigsten Abkommenslösungen in den anderen Bereichen können wie folgt zusammengefasst werden:

Bauausführungen und Montagen sowie damit zusammenhängende Überwachungstätigkeiten begründen eine Betriebsstätte, wenn deren Dauer 9 Monate übersteigt.

Weil Malta keine Quellensteuer auf *Dividenden* erhebt, ist die Bestimmung über die Dividendenbesteuerung zweigeteilt. Auf maltesischer Seite dürfen Dividenden nicht höher belastet werden als die Gewinne, aus denen sie gezahlt werden. Dividenden schweizerischer Gesellschaften werden von der Verrechnungssteuer ausgenommen, wenn sie an eine maltesische Gesellschaft gezahlt werden, die während mindestens eines Jahres über eine Beteiligung ab 10 % an der ausschüttenden schweizerischen Gesellschaft verfügt. In den übrigen Fällen können Dividenden in der Schweiz mit 15 % besteuert werden.

Für *Zinsen* sieht das Abkommen ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats von 10 % vor. Von der Quellenbesteuerung befreit sind jedoch Zinsen im Zusammenhang mit Kreditverkäufen und für Darlehen, die von einer Bank gewährt werden, sowie Zinszahlungen unter Gesellschaften, die während mind. eines Jahres durch eine Beteiligung ab 10 % verbunden sind oder an denen eine dritte Gesellschaft je während der Dauer von mind. einem Jahr eine Beteiligung ab 10 % hält.

Lizenzgebühren können nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden.

Die *Doppelbesteuerung* wird durch Malta mittels Anrechnung der schweizerischen Steuern an die maltesische Steuer vermieden.

Eine *Missbrauchsbestimmung* bezweckt, Abkommensvorteile beim Vorliegen steuerlicher Strukturen ohne jegliche wirtschaftliche Realität zu verweigern.

Das Protokoll behält eine Meistbegünstigung zu Gunsten der Schweiz vor, sollte Malta nach der Unterzeichnung dieses Abkommens in einem Abkommen mit einem anderen Staat ein *Schiedsverfahren* vereinbaren. In diesem Fall wird mit dem Inkrafttreten jenes anderen Abkommens

49 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 15.2.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=37645.

eine im Protokoll ausformulierte Schiedsklausel anwendbar.

3.3 Rumänien

Die neue Amtshilfebestimmung erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern. Nach dem Inkrafttreten dieses Revisionsprotokolls können *Informationen* verlangt werden, die sich auf die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres beziehen.

Statt der bisherigen Besteuerung von *Dividenden* zu einem Einheitssatz von 10 % werden neu unterschiedliche Lösungen gelten. Dividenden aus Beteiligungen ab 25 % sowie Dividendenzahlungen an anerkannte Pensionseinrichtungen oder an die öffentliche Hand des anderen Vertragsstaats und dessen Zentralbank werden von der Besteuerung im Quellenstaat ausgenommen. Sonstige Dividenden können an der Quelle neu mit 15 % besteuert werden.

Die Quellensteuer für *Zinsen* wurde von 10 % auf 5 % gesenkt. Der heutige Nullsatz für Zinsen für staatlich gewährte, versicherte oder garantierte Forderungen wird beibehalten. Neu werden auch Zinszahlungen unter Gesellschaften, die durch eine Beteiligung von mind. 25 % verbunden sind oder an denen eine dritte Gesellschaft zu je mind. 25 % beteiligt ist, von der Quellenbesteuerung befreit.

Lizenzgebühren werden auch weiterhin faktisch nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden.

Art. 18 über die Besteuerung privatrechtlicher Ruhegehälter wird ergänzt durch eine Bestimmung betr. die Abzugsfähigkeit von Beitragszahlungen, die von einer in einem Vertragsstaat erwerbstätigen Person an eine im anderen Vertragsstaat errichtete *Vorsorgeeinrichtung* geleistet werden.

Wie mit Malta wurde vereinbart, dass eine im Protokoll vorformulierte *Schiedsklausel* Anwendung findet, sobald ein Abkommen zwischen Rumänien und einem dritten Staat, das ein Schiedsverfahren vorsieht, in Kraft tritt.

3.4 Schweden

Das geltende Abkommen enthält keine Bestimmung über den Informationsaustausch. Die neue Bestimmung gilt für Steuern jeder Art und Bezeichnung und sieht einen Austausch derjenigen *Informationen* vor, die die Zeit ab dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung folgenden Jahres, d. h. die Zeit ab dem 1.1.2012, betreffen.

Der Katalog der *Hilfstätigkeiten,* die keine Betriebsstätte begründen, wird an die geltende Fassung des Musterabkommens der OECD angepasst und durch eine weitere Ausnahme für die Installation selbst hergestellter Maschinen und Ausrüstungen ergänzt.

Der Nullsatz für *Dividenden* aus Beteiligungen gilt neu bereits für Dividenden, die an eine Gesellschaft gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar über mind. 10 % der Stimmrechte oder des Kapitals verfügt. Von der Besteuerung im Quellenstaat ausgenommen sind ebenfalls Dividendenzahlungen an eine Vorsorgeeinrichtung, sofern diese die Beteiligung während mind. 2 Monaten hält.

Zinsen werden der Besteuerung in Zukunft nur noch im Ansässigkeitsstaat des Empfängers unterliegen.

Das umfassende *Nachbesteuerungsrecht* Schwedens gemäss Art. 25 Abs. 2 des bestehenden Abkommens wird neu in Art. 13 verankert und ist beschränkt auf Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen, die schwedische Staatsangehörige innert 5 Jahren nach der Verlegung ihres Wohnsitzes von Schweden in die Schweiz erzielen.

Für ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres gezahlte *Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen* findet ein Wechsel von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers zur Besteuerung im Quellenstaat statt. Ausgenommen sind jedoch Ruhegehälter und Renten, die am 28.2.2011 (Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls) bereits liefen und an zu diesem Zeitpunkt im anderen Staat ansässige Personen gezahlt werden; diese Leistungen werden weiterhin ausschliesslich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers unterliegen. Unverändert bleibt auch die Zuteilung des Besteuerungsrechts für *Sozialversicherungsleistungen*.

Wie mit Rumänien wurde eine Bestimmung betr. die Abzugsfähigkeit von Beitragszahlungen an im anderen Vertragsstaat errichtete *Vorsorgeeinrichtungen* eingefügt.

Auch das Änderungsprotokoll mit Schweden bestimmt, dass im bilateralen Verhältnis eine vorformulierte *Schiedsklausel* ab dem Tag Anwendung findet, an dem ein Abkommen zwischen Schweden und einem Drittstaat, das ein solches Streitbeilegungsverfahren vorsieht, anwendbar wird.

3.5 Singapur

Im Rahmen der Verhandlungen über eine Anpassung der Amtshilfebestimmung stellte sich heraus, dass beidseitig ein Bedürfnis bestand, das aus dem Jahre 1975 stammende geltende Abkommen einer Gesamtrevision zu unterziehen.

Die Dauer, während der eine *Bauausführung oder Montage* keine Betriebsstätte begründet, wird von heute 6 Mo-

naten auf 12 Monate erhöht. Neu wird das Erbringen von *Dienstleistungen* vor Ort als Betriebsstätte behandelt, wenn die Dauer dieser Tätigkeiten während eines Zeitraums von 12 Monaten insgesamt 300 Tage übersteigt.

Für *Dividenden* aus Beteiligungen ab 10 % beträgt die Quellensteuer 5 % (bisher 10 % ab einem Beteiligungsgrad von 25 %). Ausserdem werden Dividenden, die an die Zentralbank des anderen Staats oder an den singapurischen Staatsfonds (Government of Singapore Investment Corporation Pte Ltd) gezahlt werden, künftig von der Besteuerung im Quellenstaat ausgenommen.

Die Quellensteuer auf *Zinsen* wird von 10 % auf 5 % gesenkt. Ausserdem sind Zinsen, die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Bank an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Bank gezahlt werden, sowie Zinszahlungen an die Zentralbank eines Vertragsstaats von der Quellenbesteuerung befreit.

Auf *Lizenzgebühren* wird die Quellensteuer weiterhin 5 % betragen. Leasingzahlungen werden indessen nicht mehr unter den Begriff der Lizenzgebühren fallen.

Die bisherige Quellensteuerbefreiung für aus Singapur stammende und von den singapurischen Behörden genehmigte Zinsen und Lizenzgebühren wird gestrichen. Diese Befreiung wird aber während einer Übergangsfrist von 5 Jahren ab dem Inkrafttreten des revidierten Abkommens für Zinsen und Lizenzgebühren, die vor diesem Zeitpunkt von den Behörden Singapurs genehmigt worden waren, weiterhin gewährt. In diesem Zusammenhang wird auch die Verpflichtung der Schweiz zur Gewährung einer fiktiven Steueranrechnung von 10 % für solche Zinsen bzw. von 5 % (bisher 10 %) für solche Lizenzgebühren sukzessive entfallen.

Für die Besteuerung von Einkünften aus *selbständiger Erwerbstätigkeit* wird – in Analogie zur Dienstleistungsbetriebsstätte – als zusätzliches Kriterium für die Besteuerung am Arbeitsort eine Aufenthaltsdauer von mehr als 300 Tagen innerhalb einer Zwölfmonatsfrist vorgesehen.

Für in den übrigen Bestimmungen des Abkommens nicht geregelte Einkünfte wird das ausschliessliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zugewiesen. Ausgenommen davon sind Entnahmen aus einem singapurischen «Supplementary Retirement Scheme»-Konto sowie Leistungen der schweizerischen Säule 3a, die jeweils nur im Quellenstaat besteuert werden können.

Die *Amtshilfebestimmung* gilt für die unter das Abkommen fallenden Steuern und hinsichtlich von Informationen, die die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres betreffen.

3.6 Slowakei

Mit der Slowakei wurde eine auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkte *Amtshilfebestimmung* vereinbart. Nach dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls können Bankinformationen und Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen betr. die Zeit ab dem 1. Tag des auf das Inkrafttreten folgenden Monats und übrige Informationen betr. die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres verlangt werden.

Weiter wurde vereinbart, *Dividenden* aus Beteiligungen ab 10 % sowie Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen und an den anderen Staat und dessen Zentralbank von der Quellenbesteuerung zu befreien.

Die Quellensteuer auf *Zinsen* wurde von heute 10 % auf 5 % gesenkt. Neben den bereits heute von der Besteuerung im Quellenstaat befreiten Zinsen im Zusammenhang mit Kreditverkäufen und für von einer Bank gewährte Darlehen werden in Zukunft auch Zinsen, die an Vorsorgeeinrichtungen, an den anderen Staat oder dessen Zentralbank gezahlt werden, sowie Zinszahlungen unter Unternehmen, die durch eine während mind. 2 Jahren gehaltene Beteiligung ab 25 % verbunden sind oder an denen eine dritte Gesellschaft je während mind. 2 Jahren über eine Beteiligung ab 25 % verfügt, von der Quellenbesteuerung ausgenommen. Die Slowakei sicherte der Schweiz zudem eine Meistbegünstigung zu, sollte sie nach internem Recht für die Quellensteuerbefreiung von Zinsen, die an in einem EU-Staat ansässige verbundene Unternehmen gezahlt werden, die Mindesthaltedauer verkürzen.

Wie bisher können industrielle *Lizenzgebühren* an der Quelle mit 5 % besteuert werden und sind Urheberrechte von der Besteuerung im Quellenstaat ausgenommen. Neu unterliegen aber industrielle Lizenzgebühren unter verbundenen Unternehmen einem Nullsatz. Die im Bereich der Zinsen vereinbarte Meistbegünstigung hinsichtlich der Mindesthaltedauer gilt auch für solche Lizenzgebühren.

Die Bestimmung über die Besteuerung privatrechtlicher Ruhegehälter erhält einen neuen Absatz betr. die Abzugsfähigkeit von Beitragszahlungen, die von einer in einem Vertragsstaat erwerbstätigen Person an eine im anderen Vertragsstaat errichtete *Vorsorgeeinrichtung* geleistet werden.

Schliesslich wird die Bestimmung über das Verständigungsverfahren durch eine *Schiedsklausel* ergänzt.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht
Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Prof. Dr. Pascal Hinny
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Dr. Raoul Stocker
Prof. Dr. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
Lic. iur. Rainer Zigerlig

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:
IFF Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
Universität St.Gallen, Varnbüelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 420 pro Jahr (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:
☐ Ausgabe 2011/1 ☐ Ausgabe 200__/1
In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnements:

Name/Firma:

Adresse: PLZ, Ort:

Tel.: Fax:

E-Mail:

Datum: Unterschrift: