
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Peter Brülisauer/
Lic. iur. Christoph Suter

Das Kapitaleinlageprinzip (2. Teil)

Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht

Dr. Jessica Salom

L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international

Dr. iur. et lic. rer. pol.
Raoul Stocker/
Dr. oec. Kersten A. Honold

Schweizer Steuerfolgen bei Geschäftsumstrukturierungen über die Grenze

Auswirkungen von Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010
(Cross-border business restructurings) auf die schweizerische
Steuerrechtspraxis

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Eric Hess, Fürspr.

Gesetzgebungs-Agenda 2011/3

2011/3

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, Varnbuelstrasse 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

2011/3

Inhalt

	Artikel	
Dr. Peter Brülisauer/ Lic. iur. Christoph Suter	Das Kapitaleinlageprinzip (2. Teil) Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht	182
Dr. Jessica Salom	L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international	206
	Praxis-Forum	
Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker/ Dr. oec. Kersten A. Honold	Schweizer Steuerfolgen bei Geschäftsumstrukturierungen über die Grenze Auswirkungen von Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 (Cross-border business restructurings) auf die schweizerische Steuerrechtspraxis	229
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr.	Gesetzgebungs-Agenda 2011/3	250

Liebe Leserin, lieber Leser

Aus verschiedenen Gründen muss der für diese Ausgabe vorgesehene 1. Teil der Rechtsprechung im Jahr 2010 von Prof. Dr. Robert Waldburger auf die nächste Ausgabe verschoben werden. Wir bitten Sie um Nachsicht.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Ruedi Baumann

Das Kapitaleinlageprinzip (2. Teil)

Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht

Dr. Peter Brülisauer*/Lic. iur. Christoph Suter**

Inhalt

In der vorangehenden 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 Anteilinhaber und diesen nahestehende Personen als Inhaber der Beteiligungsrechte	121
4.1.2.1	Dreieckstheorie 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

In dieser Ausgabe:

4.3	Verdeckte Kapitaleinlagen	183
4.3.1	Mittelbare Erhöhung des Gewinnausweises der empfangenden Gesellschaft	183
4.3.1.1	Handelsrechtliche Aufdeckung	183
4.3.1.2	Steuerrechtliche Aufdeckung	184
4.3.1.2.1	Frage der Zulässigkeit	184
4.3.1.2.2	Folgen für das Kapitaleinlageprinzip	186
4.3.2	Unmittelbare Erhöhung des Gewinnausweises der empfangenden Gesellschaft	187
4.4	Weitere praxisrelevante Themenbereiche	187
4.4.1	Ausschüttungsreihenfolge bei Gewinn- und Kapitalreserven	187
4.4.2	Rückzahlung von Kapitalreserven durch eine ausländische Gesellschaft	188
4.4.3	Verrechnung von Verlusten mit Gewinn- und Kapitalreserven	188
4.4.4	Besteuerungszeitpunkt bei Umwandlung von Gewinnreserven in Grund- oder Stammkapital	191
5	Anwendungsfälle	192
5.1	Sanierungsleistungen	193
5.1.1	Sanierung durch Anteilinhaber	193
5.1.2	Sanierung durch Schwestergesellschaft	193
5.1.3	Sanierung durch Grossmuttergesellschaft	194
5.2	Vermögensübertragung	195
5.2.1	Ausgliederung auf Tochtergesellschaft	195
5.2.2	Abspaltung auf Schwestergesellschaft	196
5.3	Übertragung von Beteiligungen	196
5.3.1	Transponierung	196
5.3.2	Mantelhandel	197
5.4	Verlegung in die Schweiz	199
5.4.1	Sitzverlegung	199
5.4.2	Quasifusion mit Schweizer Gesellschaft	200
6	Fazit	201
	Literatur	202
	Berichte, Sammelwerke und Handbücher	204
	Rechtsquellen	204
	Materialien	204
	Praxisanweisungen	205

* Dipl. Steuerexperte, Partner, Head Financial Services Tax, Ernst & Young, Zürich.

** Dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Financial Services Tax, Ernst & Young, Genf.

4.3 Verdeckte Kapitaleinlagen

Nachfolgend soll die Wechselwirkung von Handels- und Steuerrecht bei verdeckten Kapitaleinlagen beleuchtet werden. Die Typisierung der verdeckten Kapitaleinlagen wird aus Sicht der empfangenden Gesellschaft mit Blick auf den handelsrechtlichen Gewinnausweis vorgenommen.⁹⁵ Dabei wird danach unterschieden, ob die Kapitaleinlage mittelbar – d. h. erst nach erfolgter Einlage – oder unmittelbar – d. h. bereits im Zeitpunkt der Einlage – zu einer Erhöhung des handelsrechtlichen Gewinns der empfangenden Gesellschaft führt. Als typisches Beispiel einer verdeckten Kapitaleinlage, bei welcher der Gewinn nur mittelbar erhöht wird, gilt die unterpreisliche Übertragung von aktivierungsfähigen Vermögenswerten von den Anteilhabern auf die Gesellschaft. Bei allen anderen Arten verdeckter Kapitaleinlagen wird der Gewinn unmittelbar erhöht, weil aufgrund der Einlage bei der empfangenden Gesellschaft entweder der handelsrechtliche Aufwand zu tief oder der handelsrechtliche Ertrag zu hoch ausgewiesen wird.

4.3.1 Mittelbare Erhöhung des Gewinnausweises der empfangenden Gesellschaft

Eine unterpreisliche Übertragung von Wirtschaftsgütern von den Anteilhabern auf die Gesellschaft – mithin eine verdeckte Kapitaleinlage durch Übertragung von stillen Reserven – zeitigt unmittelbar keine Auswirkungen auf den Gewinnausweis der Gesellschaft. Aufgrund des zu tiefen Einbringungswerts wird der Gewinn der Gesellschaft jedoch durch geringere Abschreibungen oder einen höheren Kapitalgewinn bei Veräusserung der empfangenen Wirtschaftsgüter mittelbar erhöht. Zu prüfen ist, wie die aus der mittelbaren Erhöhung des Gewinns gebildeten handelsrechtlichen Gewinnreserven unter dem Kapitaleinlageprinzip zu behandeln sind.

Unter dem Gesichtspunkt der Kongruenz des Kapitaleinlagebegriffs im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht muss dabei zunächst der Vorfrage nachgegangen werden, ob und inwiefern die Aufdeckung der empfangenen stillen Reserven gewinnsteuerfrei erfolgen könne, wobei die stillen Reserven entweder handelsrechtlich oder (zunächst nur) steuerrechtlich offengelegt werden können. Im Zusammenhang mit der zeitlich vorgelagerten steuerrechtlichen Aufdeckung ist allerdings die Feststellung von Bedeutung, 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.

4.3.1.1 Handelsrechtliche Aufdeckung

Die verdeckte Kapitaleinlage in Form der Übertragung von stillen Reserven in das Vermögen der empfangenden Gesellschaft ist nach einhelliger Lehre und Praxis gemäss Art. 60 lit. a DBG auf Ebene der empfangenden Gesellschaft gewinnsteuerfrei.⁹⁶ Werden die auf die Gesellschaft übertragenen stillen Reserven später aufgedeckt, stellt sich die Frage nach den Steuerfolgen dieser Aufdeckung. Im Lichte des Handelsrechts ist zunächst zu prüfen, inwiefern eine verdeckte Kapitaleinlage in der Handelsbilanz überhaupt aufgedeckt werden könne. Aufgrund des Höchstwertprinzips dürfen Aktiven idR⁹⁷ nur bis zur Höhe der Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten bilanziert werden; ein Aufdecken der verdeckten Kapitaleinlage erscheint damit weitgehend ausgeschlossen. Die Praxis erlaubt aber eine im Geschäftsjahr der verdeckten Kapitaleinlage vorgenommene steuerfreie Aufwertung innerhalb des handelsrechtlich abgesteckten Rahmens, in Ausnahmefällen bis höchstens zum Verkehrswert.⁹⁸ Wird die Aufdeckung in der Handelsbilanz innerhalb des gleichen Geschäftsjahres wie die Einbringung – also im Einlagejahr – vorgenommen, so haben die Verwaltungsbehörden auf Basis von Art. 60 DBG die Steuerfreiheit derselben regelmässig anerkannt.⁹⁹ Falls die im Einlagejahr erfolgte (aber zeitlich nachgelagerte) handelsrechtliche Aufwertung handelsrechtlich nicht als Kapitalreserve, sondern als Gewinnreserve verbucht wird, stellt die verbuchte Reserve im Lichte des Kapitaleinlageprinzips dennoch eine steuerliche Kapitalreserve dar. Erfolgt die handelsrechtliche Aufdeckung erst im Folgejahr oder in späteren Perioden, so stellt die aus der Aufwertung resultierende handelsrechtliche Gewinnreserve idR eine steuerliche Gewinnreserve dar.

95 S. vorne, Abschn. 2.2.1.2, zu den verschiedenen Arten von verdeckten Kapitaleinlagen.

96 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 274.

97 Art. 665 ff. OR; Art. 960a ff. E-OR. Für Wertschriften mit Kurswert gilt hingegen der Durchschnittskurs des Monats vor dem Bilanzstichtag, womit auch ein höherer Wert als die Anschaffungskosten zulässig ist; ferner können aufgrund von Art. 670 OR Grundstücke und Beteiligungen im Falle einer Unterbilanz bis zum wirklichen Wert aufgewertet werden.

98 Entscheid der SRK FR (30.10.1987), StR 45, 560; a. M. BGER 2A.157/2001 E 3a (11.3.2002), wo die Steuerfreiheit in Abrede gestellt wird; in dem vom Bundesgericht beurteilten Sachverhalt erfolgte die Aufwertung jedoch nicht im gleichen Geschäftsjahr wie die Kapitaleinlage.

99 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 60 DBG N 1; SRK FR (30.10.1987), StR 45, 560, 569 f.; Weidmann, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz. Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben, 17; LOCHER, Art. 60 DBG N 40; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, 548.

4.3.1.2 Steuerrechtliche Aufdeckung

4.3.1.2.1 Frage der Zulässigkeit

Werden die stillen Reserven nicht bereits im Einlagejahr handelsrechtlich aufgedeckt, so stellt sich die Frage, ob eine steuerfreie Aufwertung der stillen Reserven zunächst nur in der Steuerbilanz möglich sei, wie dies in der Literatur überwiegend befürwortet,¹⁰⁰ von den Steuerbehörden jedoch im Grundsatz als nicht zulässig erachtet¹⁰¹ wird. Als Grund für die Zulässigkeit der (zunächst nur) steuerrechtlichen Aufwertung wird angeführt, dass die Nichtzulassung der steuerfreien Aufwertung in der Steuerbilanz zu einer Überbesteuerung der Gesellschaft führe, indem ein Gewinn besteuert werde, welcher nicht von der Gesellschaft selbst erwirtschaftet wurde, sondern mittels verdeckter Kapitaleinlage von den Anteilshabern in die Gesellschaft eingelegt worden sei. Dies verletze den verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das daraus fliessende Totalgewinnprinzip. Das verfassungsmässige Leistungsfähigkeitsprinzip sei hier höher zu gewichten als das Massgeblichkeitsprinzip, d. h. das Anknüpfen des Steuerrechts an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis.

Zunächst ist festzuhalten, dass Art. 60 lit. a DBG kaum eine ausreichende gesetzliche Grundlage darstellt, um den aus einer späteren Aufwertung des Aktivums resultierenden Gewinn von der Gewinnsteuer zu befreien. Zwar besagt Art. 60 lit. a DBG, dass durch Kapitaleinlagen kein steuerbarer Gewinn entsteht. Es handelt sich bei Art. 60 lit. a DBG aber einzig um eine Korrektornorm, welche ein Abweichen vom Massgeblichkeitsgrundsatz rechtfertigt und erlaubt, gewisse Bestandteile der Erfolgsrechnung von der Steuer freizustellen, wenn diese auf dem Beteiligungsverhältnis beruhen. Wird bspw. ein Anteilshaberszuschuss bei der empfangenden Gesellschaft über die Erfolgsrechnung erfasst, stellt Art. 60 lit. a DBG sicher, dass der Saldo der Erfolgsrechnung korrigiert und der entsprechende Gewinnbestandteil aus dem steuerbaren Gewinn ausgeklammert wird. Werden jedoch stille Reserven auf die Gesellschaft übertragen, muss Art. 60 lit. a DBG nicht korrigierend eingreifen, da die Übertragung der stillen Reserven gar nicht erst in der Erfolgsrechnung der empfangenden Gesellschaft erfasst wird. Dies soll an einem Beispiel veranschau-

licht werden: Ein Anteilshaber überträgt ein Aktivum im Weg der Sacheinlage auf seine Gesellschaft. Das Aktivum hat einen Verkehrswert von 100, die Übertragung erfolgt jedoch zu einem Wert von 20. Die stillen Reserven von 80 erscheinen weder in der Bilanz noch in der Erfolgsrechnung der empfangenden Gesellschaft. Sie werden weder aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c DBG zu Lasten der Gesellschaft zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet noch braucht Art. 60 lit. a DBG herangezogen zu werden, um den steuerbaren Gewinn zu Gunsten der Gesellschaft zu reduzieren.

Die spätere Realisation der stillen Reserven auf dem übertragenen Vermögenswert – z. B. die buchmässige Aufwertung oder die Veräusserung des Vermögenswerts – stellt einen von der Einlage getrennten wirtschaftlichen Vorgang dar.¹⁰² Zwar ist die Feststellung richtig, dass die stillen Reserven auf dem Weg der verdeckten Kapitaleinlage auf die Gesellschaft übertragen wurden. Wie der vorstehende Absatz gezeigt hat, ist hinsichtlich dieser Übertragung auch nicht streitig, dass sie von der Gewinnsteuer bei der empfangenden Gesellschaft befreit ist. Der durch die spätere Aufwertung des Vermögenswerts entstehende Gewinn resultiert aber nicht (mehr) aus der Einlage; vielmehr ist er auf die (spätere) Realisation der stillen Reserven auf diesem Vermögenswert zurückzuführen. Auch im Lichte des Periodizitätsprinzips, welches bei der materiellen Qualifikation von steuerrechtlich relevanten Vorgängen zu beachten ist, ist nicht ersichtlich, inwiefern Art. 60 lit. a DBG auf die Realisation von stillen Reserven ausserhalb des Sachverhalts einer Kapitaleinlage anwendbar sein soll. In diesem Zusammenhang ist ferner die Feststellung von Bedeutung, dass idR die steuerrechtliche Qualifikation von einzelnen Geschäftsvorfällen nicht unterschiedlich sein kann, je nachdem, ob mit Verweis auf das Periodizitäts- (einzelne Steuerperiode) oder mit Verweis auf das Totalgewinnprinzip (Lebensdauer des Unternehmens) argumentiert wird, ausser dies drängt sich aus dem Gesetz oder aus dem Gesamtzusammenhang der Rechtsordnung auf. Gelangt man also zum Ergebnis, dass sich Art. 60 lit. a DBG nicht auf die Steuerfolgen einer (späteren) Realisation von stillen Reserven bezieht, so ist fraglich, auf welcher gesetzlichen Grundlage eine steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz vorgenommen werden könne und eine Abweichung vom in Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG verankerten Massgeb-

100 S. für eine Übersicht GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, 278 ff.

101 S. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 60 DBG N 20; WEIDMANN, *Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz. Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben*, 17; SIMONEK, *Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung*, 8 f.

102 Nur wenn die Aufwertung zeitnah zur Einlage erfolgt, kann man davon ausgehen, dass es sich um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang handle. In diesem Sinn ist wohl auch die vorerwähnte Praxis der ESTV zu verstehen, die die Steuerfreiheit einer Aufwertung im Einbringungsjahr anerkennt, sofern die Aufwertung auch handelsrechtlich direkt über das Eigenkapital verbucht wird.

lichkeitsprinzip gerechtfertigt sei. In der Literatur wird der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Begründung herangezogen.¹⁰³ Aufgrund des Anwendungsvorrangs von förmlichen Bundesgesetzen gegenüber verfassungsmässigen Rechten¹⁰⁴ dürfte aber selbst eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes nicht ausreichen, um dem in einem formellen Bundesgesetz verankerten Grundsatz der steuerrechtlichen Anknüpfung am Erfolgsausweis des Handelsrechts ohne weiteres die Anwendung zu versagen. Es müsste stattdessen versucht werden, eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG vorzunehmen, mit dem Ziel, das Massgeblichkeitsprinzip mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Einklang zu bringen.

Es ist jedoch alles andere als klar, inwiefern das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegend überhaupt tangiert ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt nämlich einzig, dass jeder Steuerpflichtige im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel besteuert werden solle. Es soll damit eine Aufteilung der Steuerlast unter den Steuerpflichtigen nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erzielt werden.¹⁰⁵ Im Fall der Aufdeckung einer verdeckten Kapitaleinlage (z. B. bei Veräusserung des unterpreislich eingelegten Vermögenswerts) realisiert die Gesellschaft einen Gewinn, der in der Folge besteuert wird. Zwar stimmt es, dass die stillen Reserven, deren Realisation zur Besteuerung gelangt, nicht von der Gesellschaft, sondern von deren Anteilsinhabern, welche sie in die Gesellschaft eingelegt haben, erwirtschaftet wurden. Das ändert aber nichts daran, dass der Gewinn durch die Gesellschaft und nicht durch die Anteilsinhaber realisiert wurde. Mangelnde wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kann deshalb kaum als Begründung angeführt werden, um die Steuerfreiheit der Aufdeckung der stillen Reserven zu rechtfertigen. Dies gilt umso mehr, als aufgrund der wirtschaftlichen Einheit der Gesellschaft und ihrer massgeblich beteiligten Anteilsinhaber¹⁰⁶ davon auszugehen ist, dass sich das Leis-

tungsfähigkeitsprinzip nicht isoliert auf die Gesellschaft beziehe, sondern die dahinterliegenden Umstände, d. h. die Verhältnisse der der Gesellschaft nahestehenden Personen, mitberücksichtige. Letztlich stellt die verdeckte Kapitaleinlage nichts anderes als eine Verschiebung von Gewinn- oder Einkommenssteuersubstrat innerhalb dieser wirtschaftlichen Einheit dar.

Das DBG anerkennt die besondere wirtschaftliche Realität des Verhältnisses von Gesellschaft und massgeblich Beteiligten und stellt Sonderregeln für die Besteuerung von gewissen Transaktionen zwischen diesen Parteien zur Verfügung, so z. B. die Regeln zur Teilbesteuerung oder zur Transponierung.¹⁰⁷ Besonders deutlich wird dies im Zusammenhang mit dem Umstrukturierungsrecht. Das Steuerrecht kennt im Rahmen von Art. 61 DBG selbst Normen, die Buchwertübertragungen von Vermögenswerten, mithin verdeckte Kapitaleinlagen, innerhalb einer solchen wirtschaftlichen Einheit ausdrücklich zulassen. Deckt die aufnehmende Gesellschaft die verdeckte Kapitaleinlage später – d. h. nach Ablauf der 5-Jahres-Sperrfrist – auf, unterliegt sie bei ihr der Gewinnbesteuerung; auch hier wird bei der empfangenden Gesellschaft letztlich ein Gewinn besteuert, welcher wirtschaftlich zwar bei der übertragenden juristischen Person entstanden ist, aber im Rahmen der steuerneutralen Umstrukturierung von der übertragenden juristischen Person auf die empfangende Gesellschaft übertragen wurde. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass eine Umstrukturierung auf Ebene der übertragenden juristischen Person nur dann steuerneutral ist, wenn die mit den übertragenen Vermögenswerten verknüpften Steuerfaktoren – Prinzip der fiskalischen Verknüpfung – auf die empfangende Gesellschaft übertragen werden. Dies bedeutet im Lichte des Kapitaleinlageprinzips, dass die anlässlich der verdeckten Kapitaleinlage übertragenen stillen Reserven ihre potentielle steuerliche Gewinn- oder Kapitalreservenqualifikation beibehalten. Auch vor diesem Hintergrund ist folglich der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kein ausreichender Grund, bei verdeckten Kapitaleinlagen das Massgeblichkeitsprinzip zu durchbrechen und eine steuerneutrale Aufwertung des unterpreislich eingelegten Vermögenswerts zunächst bloss in der Steuerbilanz zuzulassen. Eine nur steuerrechtliche steuerfreie Aufdeckung ist auf Ebene der empfangenden Gesellschaft – im Sinne der Kongruenz der Werte bei Anteilsinhabern und Gesellschaft – hingegen dann notwendig, wenn die verdeckte Kapitaleinlage auf Ebene der leistenden Anteilsinhaber (später) besteuert wird.

103 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 288 ff.

104 Dieser in Art. 190 BV verankerte Vorrang verunmöglicht es den rechtsanwendenden Behörden, ein Bundesgesetz nicht anzuwenden, wenn es gegen die Verfassung verstösst (eine verfassungsmässige Auslegung bleibt jedoch geboten); s. TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, § 8 N 6 ff.

105 MORANDI, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Gesetzgebers, 133.

106 Verdeckte Kapitaleinlagen dürften überwiegend von Mehrheits- oder anderweitig massgeblich Beteiligten vorgenommen werden, während Minderheitsbeteiligte wohl stets auf eine marktgerechte Abgeltung ihrer Leistungen durch die Gesellschaft bedacht sein werden.

107 Art. 20 Abs. 1^{bis} sowie 20a DBG.

Die hier gemachten Ausführungen beziehen sich auf Sachverhalte, in denen die Übertragung der Vermögenswerte auf Ebene der leistenden Anteilsinhaber der schweizerischen Besteuerung unterliegt. Unterliegen die Anteilsinhaber mit Bezug auf die übertragenen Vermögenswerte nicht der Schweizer Steuerpflicht – namentlich dann, wenn sich die Vermögenswerte im Privatvermögen oder (abgrenzungstechnisch) im Ausland befinden –, so rechtfertigt es sich im Lichte des Leistungsfähigkeits- und des Verursachungsprinzips, das Massgeblichkeitsprinzip zu durchbrechen und eine nur steuerrechtliche steuerfreie Aufwertung zuzulassen. Weil die Geltendmachung einer steuerrechtlichen Aufdeckung über die Steuererklärung erfolgt, kann sie in zeitlicher Hinsicht prinzipiell nur im Einlagejahr erfolgen, es sei denn, die Voraussetzungen für einen Widerruf der Steuererklärung seien erfüllt. Diese Voraussetzungen richten sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben, welcher es der steuerpflichtigen Gesellschaft untersagt, sich zu ihrem eigenen Verhalten in Widerspruch zu setzen.¹⁰⁸

4.3.1.2.2 Folgen für das Kapitaleinlageprinzip

Aufgrund der bisherigen Ausführungen ist davon auszugehen, dass die empfangende Gesellschaft die stillen Reserven nicht (zunächst) bloss in der Steuerbilanz steuerfrei aufdecken darf, wenn die Anteilsinhaber mit Bezug auf die übertragenen Vermögenswerte der Schweizer Steuerpflicht unterliegen; eine nach dem Einlagejahr – also in späteren Steuerperioden – erfolgende Aufwertung dürfte daher auf Basis des geltenden Rechts idR als steuerbarer Aufwertungsgewinn qualifiziert werden. Letztlich kann die abschliessende Klärung dieser Frage im Lichte des Kapitaleinlageprinzips aber offen bleiben, denn wesentlich ist nur, dass es auch in jenen Fällen, in denen zunächst nur steuerrechtlich korrigiert wird, keinen Grund gibt, von der Deckungsgleichheit des Kapitaleinlagebegriffs im Gewinn-, Verrechnungs- und Einkommenssteuerrecht abzuweichen. Soweit das Gewinnsteuerrecht eine steuerfreie Aufwertung zulässt, stellt die aus dem späteren Aufwertungsbetrag oder Kapitalgewinn gebildete handelsrechtliche Gewinnreserve eine steuerliche Kapitalreserve dar, welche steuerfrei zurückbezahlt werden kann. Dies gilt insb. für jene Fälle, in denen das Steuerrecht selbst in die Preisfindung eines Rechtsgeschäfts eingreift und bei den übertragenden Anteilsinhabern eine Realisation und Besteuerung der stillen Reserven verlangt. Den in diesem Zusammenhang vielleicht wichtigsten Anwendungsfall in der Praxis stellt die verdeckte Kapitaleinlage durch Buchwert-Übertragung eines Betriebs von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft (iSv Art. 61 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 DBG) dar,

welche bei einer Sperrfristverletzung durch die Steuerbehörden aufgerechnet und dadurch zu einer (steuerrechtlich) offenen Kapitaleinlage wird: Wird der Betrieb durch die Tochtergesellschaft oder die Beteiligung an der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft innerhalb von 5 Jahren veräussert, so fällt die Steuerfreiheit nachträglich dahin, was folgende Konsequenzen hat:¹⁰⁹

- Beim Verkauf des Betriebs werden die stillen Reserven auf Ebene der Tochtergesellschaft echt realisiert und führen zu entsprechenden handelsrechtlichen Gewinnreserven. Es erfolgt insofern keine Besteuerung, als sie eine als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen kann, welche auf die seinerzeitige Kapitaleinlage zurückzuführen ist. Dies bedeutet, dass auf Ebene der Tochtergesellschaft die handelsrechtliche Gewinnreserve steuerlich in eine Kapitalreserve umqualifiziert werden muss. Auf Stufe der Muttergesellschaft erfolgt nachträglich die Besteuerung auf den übertragenen stillen Reserven, was zu einer als Gewinn versteuerten stillen Reserve, d. h. zu einem höheren steuerlichen Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft führt. Werden die in der Tochtergesellschaft handelsrechtlich offengelegten Reserven später an die Muttergesellschaft ausgeschüttet, wird diese Ausschüttung auf Ebene der Muttergesellschaft insofern nicht besteuert, als die Ausschüttung über die Ausbuchung des (steuerlich höheren) Beteiligungsbuchwerts (steuerlich) neutralisiert wird. Falls die Ausschüttung nicht durch eine entsprechende Abschreibung neutralisiert wird, resultieren auf Ebene der Muttergesellschaft handelsrechtliche und steuerliche Gewinnreserven.
- Beim Verkauf der Beteiligung an der Tochtergesellschaft werden die übertragenen stillen Reserven auf Ebene der Muttergesellschaft nachbesteuert und erhöhen als versteuerte stille Reserve den Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft. Der aus dem Verkauf der Beteiligung resultierende Buchgewinn unterliegt deshalb insofern keiner Besteuerung, als er durch diese versteuerte stille Reserve neutralisiert wird. Die aufgrund des Beteiligungsverkaufs offengelegten Reserven qualifizieren sich auf Ebene der Muttergesellschaft als handels- und steuerrechtliche Gewinnreserven. Auf Ebene der Tochtergesellschaft kann die verdeckte Kapitaleinlage aufgrund der Nachbesteuerung bei der Muttergesellschaft steuerlich aufgedeckt werden, womit sie steuerrechtlich zu einer offenen Kapitaleinlage wird. Diese steuerrechtli-

108 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 StHG N 27 und 31 f.

109 S. hierzu auch hinten, Abschn. 5.2.1.

che Aufdeckung ist steuerfrei und führt zu einer als Gewinn versteuerten stillen Reserve, d. h. zu einem höheren steuerlichen Buchwert des Betriebs in der Tochtergesellschaft. Werden die übertragenen stillen Reserven auf Ebene der Tochtergesellschaft nachträglich echt oder buchmässig realisiert, unterliegt der Gewinn nicht der Gewinnsteuer, weil er bereits im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung steuerlich als Kapitaleinlage aufgedeckt wurde. Dieser (später auch) handelsrechtlich aufgedeckte Gewinn stellt eine handelsrechtliche Gewinnreserve dar, welche auf die seinerzeitige steuerfreie Kapitaleinlage zurückzuführen ist und daher zur Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips steuerlich in eine Kapitalreserve umqualifiziert werden muss.

Aber auch ausserhalb von Sperrfristverletzungen hält die Verwaltungspraxis teilweise am Erfordernis der Verkehrswertübertragung fest, sofern kein Umstrukturierungstatbestand erfüllt ist, und verlangt eine Aufrechnung beim Gewinn der übertragenden Gesellschaft.¹¹⁰ In solchen Fällen sind die Verwaltungsbehörden auf beiden Seiten des Rechtsgeschäfts an den höheren Wert gebunden. Die aufnehmende Gesellschaft hat deshalb das Recht, eine Aufwertung der empfangenen Vermögenswerte in ihrer Steuerbilanz auf den Wert vorzunehmen, auf welchem die übertragenden Anteilsinhaber nachträglich besteuert wurden.¹¹¹ Führt eine Aufdeckung von stillen Reserven nach dem vorstehend Ausgeführten zu einem steuerbaren Gewinn der Gesellschaft, unterliegt dessen Ausschüttung an die Anteilsinhaber konsequenterweise der Verrechnungssteuer sowie bei den Anteilsinhabern der Einkommenssteuer. Soweit das Gewinnsteuerrecht jedoch eine steuerfreie nachträgliche Aufwertung zulässt, stellt die aus dem Aufwertungsbeitrag gebildete handelsrechtliche Gewinnreserve eine steuerliche Kapitalreserve dar, welche ohne Verrechnungs- und Einkommenssteuerfolgen zurückbezahlt werden kann.

4.3.2 Unmittelbare Erhöhung des Gewinnausweises der empfangenden Gesellschaft

Verdeckte Kapitaleinlagen, welche dazu führen, dass die empfangende Gesellschaft unmittelbar ihre Ertragslage als zu positiv darstellt, indem sie einen zu tiefen

Aufwand oder einen zu hohen Ertrag ausweist¹¹² (wenn z. B. Gewinnsubstrat von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft verschoben wird), sind Anwendungsfälle von Art. 60 lit. a DBG. Diese steuerliche Korrektornorm erlaubt es der Gesellschaft, Gewinne in dem Umfang zu korrigieren, als der Ertrag aus den mit den Anteilsinhabern getätigten Rechtsgeschäften dem Drittvergleich nicht standhält bzw. im Beteiligungsverhältnis begründet ist. Allerdings kann diese Korrektur nach der hier vertretenen Auffassung nur dann erfolgen, wenn bei der in der Schweiz steuerpflichtigen Gegenpartei (in derselben Steuerperiode) eine entsprechende Gegenkorrektur vorgenommen wird. Die Gesellschaft und ihre Anteilsinhaber müssen sich im Sinn der Kongruenz der Werte auf dem korrigierten Wert behaften lassen.¹¹³ Die steuerrechtliche Korrektur hat im Lichte des Kapitaleinlageprinzips folgende Konsequenzen:

- Auf Stufe der empfangenden Gesellschaft stellen die
 - aufgrund des zu hohen Gewinnausweises – handelsrechtlich gebildeten Gewinnreserven in entsprechendem Umfang steuerliche Kapitalreserven dar, weil sie auf die steuerfreie Kapitaleinlage zurückzuführen sind. Diese können steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückbezahlt werden.
- Auf Stufe der Anteilsinhaber fällt der Gewinn- bzw. Einkommensausweis aufgrund der verdeckten Kapitaleinlage zu tief aus, was eine entsprechende steuerliche Korrektur nach sich zieht.

Damit ist die Gleichschaltung des Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrechts im Bereich von Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen wiederhergestellt: Nur was bei der Gesellschaft als Gewinn versteuert wurde, kann konsequenterweise als Gewinnausschüttung der Verrechnungssteuer sowie auf Ebene der Anteilsinhaber der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen. Die Tatsache, dass die Kapitaleinlage in der Handelsbilanz als Gewinnreserve verbucht wurde, kann einer späteren steuerfreien Rückzahlung nicht im Wege stehen.

4.4 Weitere praxisrelevante Themenbereiche

4.4.1 Ausschüttungsreihenfolge bei Gewinn- und Kapitalreserven

Unter der Geltung des Nennwertprinzips war die Ausschüttungsreihenfolge von Reserven aus steuerlicher Sicht nicht weiter von Interesse. Ausschüttungen von Reserven wurden stets besteuert, ungeachtet dessen, ob es sich um Kapital- oder Gewinnreserven handelte. Ein-

110 S. die Nachweise bei GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, 256 ff.

111 Heute besteht eine gesetzliche Grundlage für diese Anpassung der Gewinnsteuerwerte. In der Praxis wurde diese Korrektur allerdings schon früher anerkannt; s. mwH SCHÄRRER, *Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilung von Unternehmungen*, 481; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht*, 209; BGER vom 5.07.1979, StR 35, 26 ff.

112 S. vorne, Abschn. 2.2.1.2, zu den praktischen Beispielen.

113 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen*, 632 f.

zig die Rückzahlung von Nominalkapital war steuerbefreit. Immerhin stand es im Belieben der Gesellschaft zu entscheiden, ob sie Nominalkapital zurückzahlen oder aber Reserven ausschütten wollte. Unter dem Kapitaleinlageprinzip ist die Ausschüttungsreihenfolge hingegen aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Kapital- und Gewinnreserven von erheblicher Bedeutung. Nur die Ausschüttung von Gewinnreserven zieht Steuerfolgen nach sich. Es ist deshalb zu prüfen, ob eine bestimmte Vorgabe für die Ausschüttungsreihenfolge bestehe oder ob der Gesellschaft ein Wahlrecht zukomme, welche Reserven zuerst ausgeschüttet bzw. zurückbezahlt werden.

Wegen der zwingend anzuwendenden handelsrechtlichen Kapitalentnahmenvorschriften folgt das Steuerrecht bei der Beurteilung dieser Frage dem Anteilshaberbeschluss sowie der tatsächlichen Verbuchung bei der ausschüttenden Gesellschaft. Nimmt ein Ausschüttungsbeschluss ausdrücklich Bezug auf die Ausschüttung von Kapitalreserven und wird die Ausschüttung in der Folge auch den Kapitalreserven belastet, ist sie steuerfrei, selbst wenn die Gesellschaft über Gewinnreserven oder einen Gewinnvortrag verfügt. Eine steuerrechtliche Norm, wonach ein solcher Beschluss der Generalversammlung für das Steuerrecht unbeachtlich wäre und aus Steuersicht immer zuerst Gewinnreserven ausgeschüttet werden müssten, lässt sich nicht finden.¹¹⁴ Auch unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung dürfte ein Generalversammlungsbeschluss, der zuerst die Rückzahlung von Kapitalreserven beschliesst, unproblematisch sein, da die Gewinnreserven ja weiterhin steuerlich verhaftet bleiben. Aus steuerlicher Sicht besteht innerhalb der handelsrechtlichen Schranken folglich ein Wahlrecht der Gesellschaft, welche Reserven wann ausgeschüttet werden sollen.¹¹⁵

Hinsichtlich der Proportionalität der Ausschüttungen stellt sich die Frage, ob eine Gesellschaft bspw. an ihre ausländischen Anteilshaber Kapitalreserven ausschütten könne, während die Schweizer Anteilshaber mit Gewinnreserven bedient werden. Diese Frage dürfte negativ zu beantworten sein. Einerseits enthält bereits das Aktienrecht Vorschriften betreffend die Proportionalität von Ausschüttungen, welche sich aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Anteilshaber ableiten.¹¹⁶ Andererseits dürfte das Steuerrecht mit dem Instrument der

Steuerungsumgehung korrigierend eingreifen, wenn eine solche, disproportionale Ausschüttung einzig der Vermeidung der Verrechnungssteuer oder Einkommenssteuer dient.

4.4.2 Rückzahlung von Kapitalreserven durch eine ausländische Gesellschaft

Das Einkommenssteuerrecht unterscheidet bezüglich der Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen nicht danach, ob eine Kapitalrückzahlung von einer inländischen oder einer ausländischen Gesellschaft geleistet wird. Eine Rückzahlung von Kapitalreserven durch eine ausländische Gesellschaft an ihre in der Schweiz ansässigen Anteilshaber ist daher ebenfalls von der Einkommenssteuer befreit. Dies entspricht der unter dem Nennwertprinzip geltenden Rechtslage betreffend die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital durch eine ausländische Gesellschaft.

Es stellt sich die Frage, welche Anforderungen unter Art. 20 Abs. 3 DBG an den Nachweis der Kapitalrückzahlung zu stellen seien. Wie bei einer inländischen Gesellschaft gilt auch hier, dass der Nachweis einer steuerfreien Rückzahlung von Kapitaleinlagen frei erbracht werden kann, auch dann, wenn das auf die ausländische Gesellschaft anwendbare Handelsrecht eine Unterscheidung in Gewinn- und Kapitalreserven nicht kennt. Der Nachweis kann in diesem Fall mittels Jahresrechnungen, Anteilshaberbeschlüssen über Kapitaleinlagen und -entnahmen, Prüfungsberichten der Revisionsstelle im Zusammenhang mit Sacheinlagen, Verwaltungs- und Aufsichtsratsdokumenten, Handelsregisterauszügen und dergleichen erbracht werden. Grundsätzlich ist es Sache der Schweizer Anteilshaber, den Nachweis einer steuerfreien Kapitalrückzahlung zu erbringen. Sie werden für diesen Nachweis wohl auf die Mithilfe der ausländischen Gesellschaft angewiesen sein, welche ihnen die entsprechenden Dokumente zur Verfügung stellen muss, damit sie in den Genuss der Steuerfreiheit kommen.

Gleichzeitig muss es den Steuerbehörden offenstehen, den Gegenbeweis zu erbringen. Die Frage der Steuerfreiheit einer Kapitalrückzahlung knüpft nämlich einzig an den wirtschaftlichen Vorgang der Kapitaleinlage – d. h. einer auf dem Beteiligungsverhältnis beruhenden Leistung der Anteilshaber an die Gesellschaft – an und keinesfalls an ausländisches Gesellschafts- und Rechnungslegungsrecht und dessen Verbuchungsvorschriften.

4.4.3 Verrechnung von Verlusten mit Gewinn- und Kapitalreserven

Eine weitere Auslegungsfrage stellt sich für den Fall, dass die Gesellschaft Verluste erleidet. Diese werden unter dem geltenden Rechnungslegungsrecht zunächst

114 Gl. M. KS Einlageprinzip Ziff. 4.1; a. M. UNTERSANDER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 126 ff., der demgegenüber vorgeschlagen hat, eine fest vorgeschriebene Ausschüttungsreihenfolge ins Gesetz aufzunehmen.

115 Gl. M. RECHSTEINER/SIGRIST, Das Kapitaleinlageprinzip der UStR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, 784.

116 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 1510.

mit einem eventuell vorhandenen Gewinnvortrag verrechnet. Darüber hinaus können die Anteilsinhaber beschliessen, den Verlust mit früher gebildeten Reserven zu verrechnen.¹¹⁷ Im Entwurf zur Änderung des Aktien- und Rechnungslegungsrechts ist die Verlustverrechnung ausdrücklich geregelt: Verluste müssen zunächst mit dem Gewinnvortrag und danach mit den freiwilligen Gewinnreserven verrechnet werden.¹¹⁸ Der verbleibende Verlust kann wahlweise vorgetragen oder mit der gesetzlichen Gewinnreserve und – wenn diese aufgebraucht ist – mit der gesetzlichen Kapitalreserve verrechnet werden.

Wird ein nach Verrechnung mit Gewinnvortrag und Gewinnreserven verbleibender Verlust nicht mit den gesetzlichen Reserven – und damit den Kapitalreserven – verrechnet, sondern in der Bilanz vorgetragen, so bleiben die Kapitalreserven nominal in der Handelsbilanz stehen. In der Bilanz wird dieser Verlust entweder als Bilanzposten auf der Aktivseite gezeigt oder aber, häufiger, als negativer Bilanzposten auf der Passivseite. Erwirtschaftet die Gesellschaft in den Folgejahren Gewinne, reduzieren diese den Verlustvortrag. Ist der Verlust vollständig gegen Gewinne ausgebucht, stehen die ursprünglichen Kapitalreserven unverändert in der Bilanz; sie wurden m. a. W. durch die Gewinne wieder «aufgefüllt». Im Lichte des Totalgewinnprinzips¹¹⁹ – und der damit einhergehenden gewinnsteuerlichen Verlustverrechnung¹²⁰ – sind die zwischenzeitlichen Verluste damit sowohl aus Sicht der Anteilsinhaber als auch der Gesellschaft unbeachtlich. Dies kann wie folgt veranschaulicht werden:

Tab. 1: Keine Ausbuchung des Verlustvortrags

	Kapitalreserven	Gewinn/(Verlust)	Gewinn/(Verlust-) Vortrag	Total Eigenkapital
Gründung	100	0	0	100
Nach Jahr 1	100	(20)	(20)	80
Nach Jahr 2	100	(30)	(50)	50
Nach Jahr 3	100	40	(10)	90
Nach Jahr 4	100	60	50	150
Total Gewinne = steuerliche Gewinnreserven		50		
Total Kapitaleinlagen	100			

117 HWP 2009, 264; s. vorne, Abschn. 3.1.1.

118 Art. 674 E-OR; s. vorne, Abschn. 3.1.2.

119 Das Totalgewinnprinzip besagt, dass ein Unternehmen über die ganze Lebensdauer hinweg betrachtet für höchstens den erzielten Totalgewinn zu besteuern sei, dass m. a. W. die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dem Totalgewinn entsprechen müsse (BRÜLISAUER/KUHN, Art. 24 DBG N 38). Es ist allerdings festzuhalten, dass dieses Prinzip aufgrund der begrenzten Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Schweizer Steuerrecht (noch) nicht vollständig verwirklicht ist.

120 Art. 67 Abs. 1 und 2 DBG.

Wird die Gesellschaft am Ende von Jahr 4 liquidiert, bezahlt sie die ursprünglichen Kapitaleinlagen von 100 an ihre Anteilsinhaber zurück. Diese Rückzahlung ist bei der Verrechnungssteuer sowie der Einkommenssteuer steuerfrei. Ferner schüttet sie die während der 4 Jahre erzielten Gewinne in Höhe von gesamthaft 50 an die Anteilsinhaber aus. Diese unterliegen der Verrechnungssteuer sowie, auf Ebene der Anteilsinhaber, der Einkommenssteuer.

Die gleichen Steuerfolgen müssen gelten, wenn Verluste mit Kapitalreserven verrechnet und die Kapitalreserven dadurch ausgebucht werden.¹²¹ Erzielt die Gesellschaft in den Folgejahren Gewinne in Höhe der erlittenen Verluste, so sind die ursprünglich von den Anteilsinhabern geleisteten Einlagen in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise wieder hergestellt. Die aus diesen Gewinnen gebildeten Reserven müssen deshalb bis zur Höhe der ursprünglichen Kapitaleinlagen steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückbezahlt werden können. Die Reserven aus Kapitaleinlagen sind zwar handelsrechtlich im Umfang der Verlustverrechnung endgültig untergegangen, und die späteren Gewinne werden in der Bilanz als Gewinnvortrag oder als Gewinnreserven gezeigt. Aus steuerlicher Sicht stellen diese Gewinnreserven aber in Höhe der Verlustverrechnung Kapitalreserven dar.¹²² Das nachfolgende Beispiel soll dies verdeutlichen.

Tab. 2: Ausbuchung des Verlustvortrags

	Kapitalreserven	Gewinn/(Verlust)	Gewinn/(Verlust-) Vortrag	Total Eigenkapital
Gründung	100	0	0	100
Nach Jahr 1	100	(20)	(20)	80
Nach Jahr 2				
– vor Ausbuchung Verlustvortrag	100	(30)	(50)	50
– Ausbuchung Verlustvortrag	(50)		50	
– nach Ausbuchung Verlustvortrag	50	(30)	0	50
Nach Jahr 3	50	40	40	90
Nach Jahr 4	50	60	100	150
Total Gewinne = steuerliche Gewinnreserven		50		
Total Kapitaleinlagen	50		50	

Wird die Gesellschaft nach Ende des 4. Jahres liquidiert, schüttet sie die gesamthaft über die 4-jährige Lebensdauer erzielten Gewinne von 50 an die Anteilsinhaber aus. Diese Gewinnausschüttung (Liquidationsüber-

121 A. M. KS Einlageprinzip Ziff. 3.1.

122 Gl. M. BRAUCHLI ROHRER/ATHANASSOGLU, Kapitaleinlageprinzip – Es besteht Handlungsbedarf. Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens, 692.

schuss) unterliegt der Verrechnungssteuer sowie bei den Anteilshabern der Einkommenssteuer. Überdies bezahlt die Gesellschaft den Anteilshabern die ursprünglich geleisteten Kapitaleinlagen von 100 steuerfrei zurück. Der Umstand, dass ein Teil dieser Kapitaleinlagen bei der Gesellschaft handelsrechtlich als Gewinnreserve verbucht war, vermag nichts an dieser Steuerfreiheit zu ändern. Eine Gesellschaft, welche über ihren gesamten Lebenszyklus nur einen Gewinn von 50 erzielt hat, kann keinen Gewinn von 100 ausschütten. Zudem liesse es sich aus Investorensicht nur schwer erklären, dass die Anteilshaber die Hälfte ihrer ursprünglichen Einlage verloren haben sollen, obwohl die Gesellschaft gesamthaft einen Gewinn erwirtschaftet hat.

Der steuerliche Totalgewinn kann allerdings vom handelsrechtlichen Totalgewinn des Unternehmens abweichen, nämlich dann, wenn die in Art. 67 Abs. 1 DBG verankerte, zeitlich limitierte ordentliche Verlustverrechnungsfrist von 7 Jahren vor der vollständigen Verlustverrechnung abgelaufen ist. Die zeitliche Limitierung der Verlustverrechnung hat zwar zur Folge, dass aus gewinnsteuerlicher Sicht die steuerbaren Gewinne nicht mehr mit Verlusten, welche mehr als 7 Jahre zurückliegen, verrechnet werden können. Dies ändert aber nichts daran, dass diese Gewinne die ursprünglich von den Anteilshabern geleisteten Kapitaleinlagen wiederherstellen – m. a. W. sicherstellen, dass das von den Investoren bereitgestellte Kapital nicht verloren ist – und in der Folge verrechnungs- und einkommenssteuerfrei an die Anteilshaber zurückbezahlt werden können. Um ein Auseinanderfallen der Steuerfolgen bei der Gewinnsteuer auf der einen Seite und der Einkommens- und Verrechnungssteuer auf der anderen Seite zu verhindern und die vollständige Kongruenz in Bezug auf den Kapitaleinlage- und den Kapitalentnahmebegriff im Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht herzustellen, ist zu fordern, dass der Gesetzgeber die gewinnsteuerliche Verlustverrechnung generell zeitlich unbefristet ausgestaltet.

Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Rückzahlung von ursprünglich geleisteten Kapitaleinlagen aufgrund rein formeller Kriterien, indem für die steuerliche Beurteilung zwischen Netto- und Bruttoverbuchung differenziert wird, entbehrt somit jeder sachlichen Begründung und erscheint deshalb geradezu als willkürlich. Dies umso mehr, als der Entscheid darüber, welche buchhalterische Massnahme getroffen wird, häufig nicht bei der Gesellschaft selbst (geschweige denn bei den Anteilshabern) liegt, sondern in erster Linie von den in der jeweiligen Situation zur Verfügung stehenden Sanierungsmassnahmen abhängt. Eine Verrechnung der Kapitalreserven mit Verlusten dürfte sich bspw. bei Vorliegen einer Unterbilanz oder Überschuldung iSv Art. 725

Abs. 1 und 2 OR aufdrängen, bei welcher die aus der Verrechnung von gesetzlichen (Kapital-)Reserven mit dem Verlustvortrag resultierende Bilanzverkürzung eine sinnvolle Sanierungsmassnahme darstellen dürfte. Gerade bei start-up-Unternehmen, die während der Aufbauphase keine Gewinne erzielen und während dieser Zeit vor allem Eigenkapital verzehren, kann eine solche Verlustverrechnung mit Kapitalreserven notwendig werden. Dass die Kapitalreserven als solche nicht mehr in der Bilanz stehen, darf deshalb kein Grund sein, die steuerfreie Rückzahlung zu versagen: Wie weiter vorne ausführlich erläutert wurde, ist der Ausweis der Kapitalreserven in der Handelsbilanz nicht die einzige Möglichkeit, eine Kapitaleinlage nachzuweisen. Die steuerpflichtige Gesellschaft kann den Nachweis auch auf andere Art und Weise erbringen, weil der handelsrechtliche Ausweis kein ausreichendes Tatbestandsmerkmal der objektiven Steuerfreiheit darstellen kann.

Aus den gleichen Gründen müssen Sanierungsleistungen¹²³ unter dem Kapitaleinlageprinzip als steuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlagen betrachtet werden. Wird eine Sanierungsleistung – z. B. ein à-fonds-perdu-Zuschuss – sogleich gegen den Verlustvortrag ausgebucht, tritt er in der Bilanz zunächst gar nicht in Erscheinung, so dass sich die Frage einer steuerfreien Rückzahlung anfänglich gar nicht stellt. Erwirtschaftet die Gesellschaft aber in der Folge Gewinne, dann müssen auch diese in Höhe der Sanierungsleistung steuerfrei rückzahlbar sein.¹²⁴ Dass Sanierungsleistungen den Charakter von Kapitaleinlagen haben, auch wenn sie auf Ebene der Gesellschaft sogleich zur Verlustausbuchung verwendet werden, wird an anderer Stelle auch von Seiten der ESTV anerkannt: Eine Sanierungsleistung stellt eine Investition dar¹²⁵ und führt zu einer Erhöhung der Gestehungskosten auf Stufe der beteiligten Gesellschaft, ungeachtet der Frage, ob die Sanierungsleistung auf Ebene der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, sogleich gegen den Verlustvortrag ausgebucht wurde.¹²⁶

Um jedoch die Frage der Verlustverrechnung abschliessend klären zu können, müssen auch die steuerlichen Konsequenzen von formellen Grund- oder Stammkapitalherabsetzungen im Rahmen von Sanierungen betrachtet werden. Diese sollen sowohl unter dem Nennwert- als auch unter dem Kapitaleinlageprinzip aufgezeigt werden:

- Bei Anwendung des *Nennwertprinzips* wird nach rein formalen Kriterien beurteilt, ob eine Kapitalentnahme steuerfrei sei: Einzig und allein das statutarische,

123 S. vorne, Abschn. 2.2.1.2.

124 A. M. KS Einlageprinzip Ziff. 2.2.3 e contrario.

125 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.5.1.

126 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.5.1.

im Handelsregister eingetragene Grund- oder Stammkapital kann steuerfrei zurückgeführt werden. Weil im Umfang des Herabsetzungsbuchgewinns Geschäftsverluste handelsrechtlich ausgebucht werden, unterliegen die in den Folgejahren erzielten Gewinne im Zeitpunkt der Ausschüttung auf der Stufe der Gesellschaft der Verrechnungssteuer (nicht jedoch der Gewinnsteuer, weil die Verlustvorträge gemäss Art. 67 Abs. 1 und 2 DBG gewinnsteuerlich immer noch vorhanden sind) und auf Stufe der Anteilshaber der Einkommenssteuer. Dies bedeutet, dass die Anteilshaber im Umfang des herabgesetzten Kapitals, welches später wieder durch Gewinne kompensiert wird, steuerlich belastet werden, ohne dass sie wirtschaftlich ein Einkommen erzielt hätten. M. a. W.: Die Anteilshaber werden faktisch für ein Einkommen besteuert, welches die Gesellschaft – netto und auch gewinnsteuerlich betrachtet (Geschäfts-Gewinne minus Geschäfts-Verluste) – nicht selbst erwirtschaftet hat, sondern welches auf die seinerzeitige Kapitaleinlage zurückzuführen ist.

- Bei Anwendung des *Kapitaleinlageprinzips* wird nach wirtschaftlichen Kriterien beurteilt, ob eine Kapitalentnahme steuerfrei sei: Sämtliche Leistungen, welche von den Anteilshabern (oder diesen nahestehenden Personen) *causa societatis* während der gesamten Lebensdauer der Gesellschaft zugeführt werden und damit (wirtschaftlich) als Kapitaleinlagen zu qualifizieren sind, können wieder steuerfrei entnommen werden. Dies muss umso mehr gelten, als einerseits durch die handelsrechtliche Verlustausbuchung der steuerliche Verlustvortrag iSv Art. 67 Abs. 1 und 2 DBG nicht eliminiert wird und andererseits Kapitaleinlagen aufgrund der vollständigen Kongruenz¹²⁷ des Kapitaleinlage- und des Kapitalentnahmebegriffs im Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht nach denselben wirtschaftlichen Kriterien beurteilt werden müssen. Dagegen könnte eingewendet werden, dass der Gesellschaft im Umfang der formalen Kapitalherabsetzung Haftungssubstrat entzogen und diese daher entsprechend entreichert worden sei. Aber gerade eine Entreichung der Gesellschaft, welche notwendigerweise durch die Anteilshaber initiiert werden müsste, liegt nicht vor, denn im Zeitpunkt der Kapitalherabsetzung wird nur eine bilanzkosmetische Massnahme vollzogen, indem durch die Gesellschaft erlittene Geschäftsverluste, welche den Wert der Gesellschaft geschmälert haben, ausgebucht werden. Erzielt die Gesellschaft später Gewinne in Höhe des herabgesetzten Grund- oder Stammkapitals, gelten diese

trotz handelsrechtlicher Verbuchung als Gewinnreserven aus steuerlicher Sicht als Kapitalreserven.

Somit lässt sich abschliessend festhalten, dass die formale handelsrechtliche Verlustausbuchung die Qualifikation einer steuerfreien Kapitaleinlage nicht zu ändern vermag; das Festhalten an formalen Kriterien hat unter dem wirtschaftlichen Kapitaleinlageprinzip keinen Platz mehr. In diesem Zusammenhang ist ferner zu fordern, dass die gesetzlichen Bestimmungen zur Verlustverrechnung im Gewinnsteuerrecht generell (und nicht nur im Rahmen von Sanierungen) zeitlich unbefristet ausgestaltet werden, damit das Kapitaleinlageprinzip, welches als allgemeiner steuerrechtlicher Grundsatz gilt, mit Bezug auf die gesamte Lebensdauer des Unternehmens umfassend umgesetzt werden kann.

4.4.4 Besteuerungszeitpunkt bei Umwandlung von Gewinnreserven in Grund- oder Stammkapital

Gemäss Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG wird die Rückzahlung von Kapitaleinlagen der Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Es stellt sich die Frage, wie diese Gleichstellung unter dem Kapitaleinlageprinzip in zeitlicher Hinsicht zu verstehen sei. Diese Frage ist insb. dann von Bedeutung, wenn Gratisaktien herausgegeben oder Gratisnennwerterhöhungen durchgeführt werden, d. h., wenn Gewinnreserven oder Kapitalreserven in formales Grund- oder Stammkapital umgewandelt werden. Aufgrund der steuerlichen Gleichstellung von Kapitalreserven und Grund- oder Stammkapital ist unbestritten, dass die Umwandlung von Kapitalreserven in Grund- oder Stammkapital keine Einkommens- und Verrechnungssteuer auslöst.¹²⁸ Umstritten ist hingegen der Zeitpunkt der Besteuerung, wenn Gewinnreserven in Kapitalreserven (sofern möglich) oder in Grund- oder Stammkapital umgewandelt werden, insb. weil der Wortlaut der Bestimmungen von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 20 Abs. 1 VStV, worin die Besteuerung von Gratisaktien explizit erwähnt wird, bei der Einführung des Kapitaleinlageprinzips nicht angepasst wurde.

Unter dem strikten Nennwertprinzip werden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen im Zeitpunkt der Herausgabe bzw. Erhöhung steuerlich erfasst, weil nur die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital steuerfrei ist. Dieses Prinzip wurde vor der Einführung des Kapitaleinlageprinzips bei der Verrechnungssteuer und bei der Einkommenssteuer im Bund konsequent, bei der Einkommenssteuer in verschiedenen Kantonen modifiziert umgesetzt, indem die Einkommenssteuer bis zur effektiven Auszahlung der in Grund- oder Stammkapi-

127 S. vorne, Abschn. 4.1.1 und 4.1.2.

128 Gl. M. KS Einlageprinzip Ziff. 4.2.1.

tal umgewandelten Gewinnreserven aufgeschoben wurde. Während für die sofortige Besteuerung Praktikabilitäts- und erhebungstechnische Gründe angeführt wurden, wurde der Steueraufschub damit begründet, dass wegen der Gratisaktienausgabe bzw. Gratisnennwerterhöhung die Gesellschaft nicht entreichert werde und auf Stufe der Anteilsinhaber kein Einkommen zuflüsse, also die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – auch gesamthaft betrachtet – nicht erhöht werde.

Im Lichte der (neuen und alten) gesetzlichen Bestimmungen ist zu prüfen, ob die geltende Praxis der Verrechnungssteuer, welche für die Besteuerung auf den Zeitpunkt der Begründung oder Erhöhung der Gratisanteilsrechte abstellt, auch unter dem Kapitaleinlageprinzip weitergeführt werden solle. Dies scheint so im KS Kapitaleinlageprinzip festgehalten zu sein, wonach für Kapitalgesellschaften, welche der Verrechnungssteuer gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG unterliegen, die verrechnungssteuerliche Beurteilung der Ausschüttungen auch für die direkten Steuern (des Bundes) massgeblich sein soll.¹²⁹ Aus folgenden Gründen ist diese restriktive Praxis abzulehnen:

- In der Praxis stellen verschiedene Kantone seit jeher für Zwecke der Einkommenssteuer generell nicht auf den Zeitpunkt der Gratisaktienzuteilung, sondern auf jenen der Auszahlung der in Grund- oder Stammkapital umgewandelten Gewinnreserven ab. Mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips wurde nicht bezweckt, den Kantonen diese Flexibilität, welche im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips durchaus sachgerecht ist, zu verwehren.
- Durch die Gratisaktienzuteilung wird weder die Gesellschaft entreichert noch werden die Anteilsinhaber bereichert; es findet lediglich ein buchmässiger Vorgang innerhalb der Gesellschaft statt, indem Gewinnreserven in Grund- oder Stammkapital umgewandelt werden. Auch im Lichte der objektbezogenen Betrachtungsweise zwecks Bestimmung der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen¹³⁰ ist es nicht notwendig, auf den Zeitpunkt der Gratisaktienzuteilung abzustellen.
- Der unterschiedliche Zeitpunkt der Besteuerung kann bei der Verrechnungs- und bei der Einkommenssteuer zu unerwünschten Verzerrungen führen, welche sich im Lichte des Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer nicht (mehr) rechtfertigen lassen. Die notwendige vollständige Kongruenz des Kapitaleinlage- und des Kapitalentnahmebegriffs lässt sich im Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht nur dann erreichen, wenn die Besteuerung nicht nur hinsichtlich des Steuerobjekts, son-

dern auch hinsichtlich des Zeitpunkts gleichgeschaltet bzw. koordiniert wird.

- Auch Praktikabilitäts- oder erhebungstechnische Gründe können nicht (mehr) für eine sofortige Besteuerung herangezogen werden, weil die Gesellschaft angesichts ihrer Beweislast inskünftig ohnehin sämtliche Bewegungen der Gewinnreserven, der Kapitalreserven und des Grund- oder Stammkapitalkontos nachvollziehen und dokumentieren muss. Es ist daher mit Blick auf das Verhältnismässigkeitsprinzip, welchem im Steuerrecht eine wichtige Bedeutung zukommt, weder notwendig noch erforderlich, Gratisaktien im Zeitpunkt der Ausgabe zu besteuern.

Diese Auslegung darf – auch im Lichte der alten, aber noch immer geltenden Bestimmungen – nicht im Sinn einer freien, dem Gesetz widersprechenden Auslegung verstanden werden. Gratisaktien werden nach wie vor besteuert, aber nicht im Zeitpunkt der Umwandlung der Gewinnreserven, sondern im Zeitpunkt der Rückzahlung des durch Umwandlung von Gewinnreserven geschaffenen Grund- oder Stammkapitals. Vor diesem Hintergrund haben Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 20 Abs. 1 VStV mit Bezug auf Gratisaktien hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkts keine Bedeutung mehr.

Somit ergibt die Auslegung, dass im Schweizer Steuerrecht nicht nur ein partielles, sondern ein umfassendes Kapitaleinlageprinzip verankert ist: Einerseits können alle Leistungen von direkten Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden Personen, welche sich als steuerfreie Kapitaleinlagen gemäss Art. 60 lit. a DBG qualifizieren (d. h. zu steuerlichen Kapitalreserven führen), steuerfrei zurückbezahlt werden. Andererseits erfolgt eine Besteuerung erst dann, wenn die Gesellschaft tatsächlich entreichert wird. Somit erfolgt im Zeitpunkt der Umwandlung von Gewinnreserven in statutarisches Grund- oder Stammkapital keine Besteuerung, sondern erst dann, wenn diese Reserven, welche nach der Umwandlung zwar handelsrechtliches Grund- oder Stammkapital, steuerrechtlich aber immer noch Gewinnreserven darstellen, der Gesellschaft tatsächlich entnommen werden. Die bis anhin mit Bezug auf Gratisaktien geltende Praxis der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer des Bundes muss deshalb per 1.1.2011 aufgegeben werden.

5 Anwendungsfälle

Die folgenden Fallbeispiele sollen dazu dienen, die vorangehende Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen dahingehend zu überprüfen, ob sie praxistauglich sei

¹²⁹ KS Kapitaleinlageprinzip Ziff. 4.1.

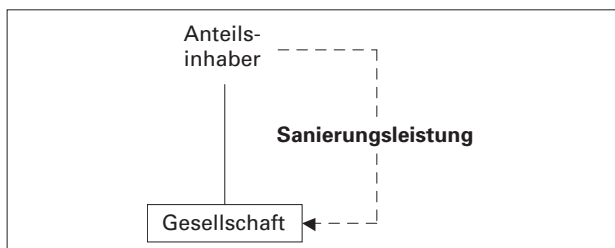
¹³⁰ S. vorne, Abschn. 2.2.2.2 Fn 34.

und sachgerechte Ergebnisse zu liefern vermöge. Die Darstellung der Fallbeispiele konzentriert sich auf die Fragestellungen des Kapitaleinlageprinzips unter dem DBG und dem VStG. Auf eine detaillierte Abhandlung und Begründung der Fallbeispiele wird verzichtet, da die entsprechenden Fragenkomplexe im Rahmen der Auslegung ausführlich erläutert wurden.

5.1 Sanierungsleistungen

5.1.1 Sanierung durch Anteilinhaber

Grafik 1: Sanierung durch Anteilinhaber



Hinsichtlich der Steuerfolgen ist zu unterscheiden, ob die Sanierungsleistung bei der empfangenden Gesellschaft zu einem echten oder unechten Sanierungsgewinn führt.

Soweit die Sanierungsleistung bei der Gesellschaft zu einem echten Sanierungsgewinn führt und damit steuerlich erfolgswirksam ist, erhöht sie die steuerlichen Gewinnreserven der Gesellschaft. Diese Reserven unterliegen im Zeitpunkt ihrer Ausschüttung der Verrechnungssteuer und auf Stufe der Anteilinhaber der Einkommenssteuer, ungeachtet der Frage, wie die Sanierungsleistung handelsrechtlich verbucht wurde. Diese Steuerfolge ergibt sich aus der aufgezeigten Kongruenz von Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff im Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht.¹³¹ Die aus dieser Sanierungsleistung gebildete Reserve stellt demnach aus steuerlicher Sicht auch dann eine Gewinnreserve dar, wenn die Verbuchung handelsrechtlich direkt ins Eigenkapital der Gesellschaft erfolgt ist und aus handelsrechtlicher Sicht eine Kapitalreserve darstellt.

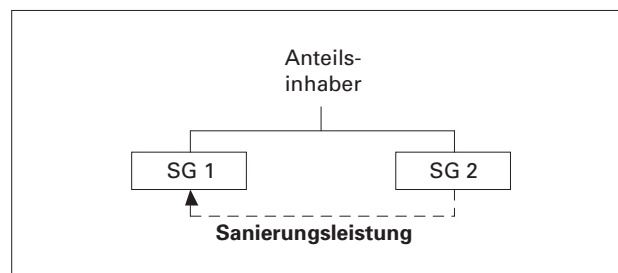
Stellt die Sanierungsleistung auf Stufe der Gesellschaft demgegenüber eine steuerfreie Kapitaleinlage iSv Art. 60 lit. a DBG dar, so kann sie später steuerfrei zurückbezahlt werden, unabhängig davon, ob die Sanierungsleistung handelsrechtlich über die Erfolgsrechnung erfasst oder direkt in die Reserven der Gesellschaft gebucht wurde. Immer dann, wenn eine Leistung an die Gesellschaft causa societatis erfolgt, unterliegt sie als Kapitaleinlage nicht der Gewinnsteuer. Entsprechend unterliegt sie bei ihrer Rückzahlung weder der Verrechnungs- noch

der Einkommenssteuer, weil – wie aufgezeigt wurde¹³² – im Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht ein kongruenter Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff verankert ist. Falls die Sanierungsleistung handelsrechtlich erfolgswirksam verbucht wurde, stellt die handelsrechtliche Gewinnreserve aus steuerlicher Sicht eine Kapitalreserve dar. Die Tatsache, dass die Leistung nicht als handelsrechtliche Kapitalreserve verbucht wurde, ändert hieran nichts.¹³³ Würde man stattdessen nach der Vorstellung der ESTV für die Steuerfreiheit der Rückzahlung allein auf die Verbuchung bei der empfangenden Gesellschaft abstellen,¹³⁴ ginge man für die Einkommens- und Verrechnungssteuer von einem eigenständigen, vom Gewinnsteuerrecht abweichenden Kapitaleinlagebegriff aus, für den sich keine gesetzliche Grundlage finden lässt.

Aus Sicht der ESTV ist für eine steuerfreie Rückzahlung weiter erforderlich, dass die Kapitaleinlage nicht gegen den Verlustvortrag ausgebucht wurde.¹³⁵ Dieses Erfordernis lässt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen nicht herauslesen und ist aus den erwähnten Gründen¹³⁶, insbesondere aus Rechtsgleichheitsüberlegungen, als zu einschränkend abzulehnen. Soweit die Gesellschaft nach der Verlustausbuchung Gewinne erzielt, stellt deren Ausschüttung in Höhe der untergegangenen Kapitaleinlage eine steuerfreie Rückzahlung iSv Art. 20 Abs. 3 DBG sowie Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG dar. Die nach der Verlustausbuchung erwirtschafteten Gewinne stellen in dieser Höhe steuerliche Kapitalreserven dar.¹³⁷

5.1.2 Sanierung durch Schwestergesellschaft

Grafik 2: Sanierung durch Schwestergesellschaft



Auch bei einer Sanierung durch die Schwestergesellschaft SG 2 ist danach zu unterscheiden, ob die Sanierungsleistung bei der SG 1 zu einem echten oder einem unechten Sanierungsgewinn führt.

131 S. vorne, Abschn. 4.1.1.

132 S. vorne, Abschn. 4.1.1.

133 S. vorne, Abschn. 4.2.1.

134 KS Sanierung Ziff. 4.1.1.1a sowie KS Einlageprinzip Ziff. 2.3.3 iVm Ziff. 2.1.

135 KS Sanierung 4.1.1.1a sowie KS Einlageprinzip Ziff. 2.3.3.

136 S. vorne, Abschn. 4.2.1.

137 S. vorne, Abschn. 4.4.3.

Eine Sanierungsleistung der SG 2, welche der SG 1 in der Funktion als Geschäftspartner erbracht wird, stellt bei der SG 2 steuerlich abzugsfähigen Aufwand und bei der SG 1 steuerbaren Ertrag dar. Die Sanierungsleistung erhöht die (handelsrechtlichen und steuerlichen) Gewinnreserven der SG 1 und vermindert die Gewinnreserven der SG 2. Auf Ebene der Anteilhaber hat eine solche Sanierungsleistung keine Steuerfolgen. Hingegen unterliegt die Ausschüttung dieser Gewinnreserven durch die SG 1 an deren Anteilhaber der Verrechnungssteuer sowie der Einkommenssteuer.

Ist die Sanierungsleistung im Beteiligungsverhältnis begründet, folgt die direkte Bundessteuer der Dreieckstheorie.¹³⁸ Diese besagt, dass die Sanierungsleistung der SG 2 zunächst eine Ausschüttung der SG 2 an die gemeinsamen Anteilhaber darstellt und diese in einem zweiten Schritt eine Einlage in die SG 1 leisten. Eine solche Sanierungsleistung stellt bei der SG 2 keinen steuerlich abzugsfähigen Aufwand dar und wird deshalb bei der Gewinnsteuer aufgerechnet; zudem unterliegt sie der Verrechnungssteuer.

Auf Ebene der Anteilhaber muss wie folgt unterschieden werden:

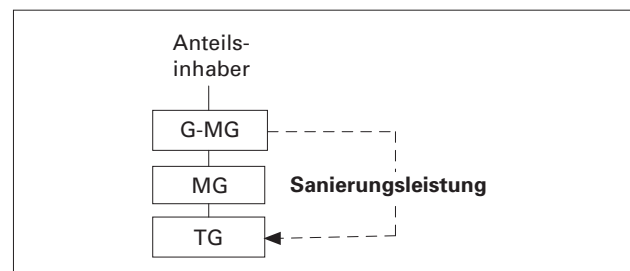
- Für Anteilhaber, die die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, führt die Sanierungsleistung der SG 2 in Anwendung der reinen Dreieckstheorie zu einem steuerbaren Vermögensertrag gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Die Besteuerung kann jedoch bis zu einer Ausschüttung der an die SG 1 übertragenen Reserven oder bis zur Veräusserung der Anteilsrechte an der SG 1 aufgeschoben werden, wenn die Anteilhaber einen entsprechenden Revers zuhanden der Steuerverwaltung abgeben.¹³⁹
- Bei Anteilhabern, die die Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen halten, stellt die Sanierungsleistung steuerbares Einkommen gemäss Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG dar. Sie können jedoch eine möglicherweise eingetretene Wertverminderung der Beteiligung an der SG 2 nach Art. 27 Abs. 2 DBG steuerlich zum Abzug bringen.
- Bei einer Muttergesellschaft stellt die Sanierungsleistung der SG 2 an die SG 1 Beteiligungsertrag dar, für welchen ggf. der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann. Folgt man der modifizierten Dreieckstheorie,¹⁴⁰ welche einen Aufschub der Besteuerung bis zur tatsächlichen Ausschüttung der Sanierungsleistung an die Muttergesellschaft bewirkt, kann eine buchmässige sowie steuerliche Erfassung

der Schwestersanierung auf Ebene der Muttergesellschaft sogar vollständig unterbleiben.

Bei der SG 1 stellt eine Sanierungsleistung der SG 2 eine steuerfreie Kapitaleinlage dar.¹⁴¹ Soweit diese über die Erfolgsrechnung verbucht wurde, wird sie aufgrund von Art. 60 lit. a DBG gewinnsteuerlich befreit. Aus steuerlicher Sicht führt sie ungeachtet ihrer Verbuchung oder ihrer zwischenzeitlichen Verrechnung gegen einen Verlustvortrag zu einer steuerlichen Kapitalreserve, die später steuerfrei zurückbezahlt werden kann. Daran ändert auch der Einwand nichts, dass die Sanierungsleistung nicht vom unmittelbaren Anteilhaber, sondern von einer diesem nahestehenden Person geleistet wurde.¹⁴² Wie aufgezeigt wurde, erfasst der Kapitaleinlagebegriff im Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht auch Leistungen von nahestehenden Personen, die dem Drittvergleich nicht standhalten und auf dem Beteiligungsverhältnis zwischen dem Anteilhaber und der Gesellschaft beruhen.¹⁴³

5.1.3 Sanierung durch Grossmuttergesellschaft

Grafik 3: Sanierung durch Grossmuttergesellschaft



Eine Sanierungsleistung der G-MG an die TG, welche durch die G-MG in ihrer Funktion als Geschäftspartner der TG erbracht wird, führt bei der TG zu einem steuerbaren Gewinn und damit zu einer steuerlichen Gewinnreserve. Die spätere Ausschüttung dieses Gewinns unterliegt der Verrechnungs- und Gewinnsteuer sowie – falls an der TG auch natürliche Personen beteiligt sind oder die Anteilsrechte an der TG vor der Ausschüttung an natürliche Personen veräussert werden – der Einkommenssteuer.

Beruhet die Sanierungsleistung jedoch auf dem Beteiligungsverhältnis, stellt sie bei der TG eine steuerfreie Kapitaleinlage dar. Aufgrund der gewinn-, einkommens- und verrechnungssteuerlichen Deckungsgleichheit des Kapitaleinlagebegriffs ist die Rückzahlung sowohl von der Verrechnungssteuer als auch von der Einkommens-

138 S. vorne, Abschn. 2.2.1.1 Fn 21 und 22.

139 Vgl. KS Beteiligungserträge Ziff. 4.3.3.3, wobei aber im vorliegenden Fall die Beschränkung auf eine 5-Jahresfrist nicht sachgerecht sein dürfte.

140 S. vorne, Abschn. 2.2.1.1.

141 S. vorne, Abschn. 2.2.1.1.

142 S. KS Sanierung Ziff. 4.1.1.1b sowie KS Einlageprinzip Ziff. 2.2.1.

143 S. vorne, Abschn. 4.1.2.

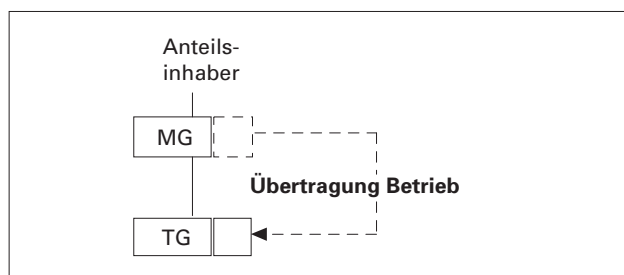
steuer (im Fall von Privatpersonen als Anteilshabern) befreit. Auch hier ändern aufgrund der vorangehenden Überlegungen¹⁴⁴ und entgegen der Auffassung der ESTV¹⁴⁵ weder die handelsrechtliche Verbuchung über die Erfolgsrechnung, die zwischenzeitliche Ausbuchung gegen einen bestehenden Verlustvortrag noch der Umstand, dass die Leistung nicht von der MG als unmittelbarer Anteilshaberin stammt, etwas an dieser Steuerfreiheit. Die aus der Sanierungsleistung gebildeten Gewinnreserven der TG (oder die nach einer möglichen Verlustausbuchung aus späteren Gewinnen gebildeten Reserven in Höhe der ursprünglichen Kapitaleinlage) stellen demzufolge aus steuerlicher Sicht Kapitalreserven dar. Werden diese steuerlichen Kapitalreserven an die MG ausgeschüttet, werden sie dort zu handelsrechtlichen und steuerlichen Gewinnreserven.

Bei der MG stellt die Sanierungsleistung der G-MG eine verdeckte Kapitaleinlage dar.¹⁴⁶ Eine spätere Aufdeckung derselben – bspw. bei Veräusserung der Beteiligung an der TG durch die MG – führt zu einem Kapitalgewinn bei der MG¹⁴⁷ und konsequenterweise zu einer Erhöhung ihrer Gewinnreserven. Diese unterliegen bei der Ausschüttung der Verrechnungssteuer sowie – auf Ebene der Anteilshaber – der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Falls die Kapitaleinlage auf Ebene der MG im Einlagejahr aufgedeckt wird, wird sie zur offenen steuerfreien Kapitaleinlage, wodurch die steuerlichen Kapitalreserven entsprechend erhöht werden.

5.2 Vermögensübertragung

5.2.1 Ausgliederung auf Tochtergesellschaft

Grafik 4: Ausgliederung auf Tochtergesellschaft



Die MG kann einen Betrieb nach Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG zu Buchwerten gewinnsteuerneutral – d. h. ohne

Realisation der stillen Reserven – auf die TG übertragen. Bei der TG fallen im Rahmen der Übertragung keine Gewinnsteuerfolgen an.

Veräussert die TG die erhaltenen Vermögenswerte vor Ablauf der 5-jährigen Sperrfrist oder veräussert die MG ihre Beteiligung an der TG innerhalb dieser Frist, werden die übertragenen stillen Reserven gemäss Art. 61 Abs. 2 DBG im Nachsteuerverfahren bei der MG besteuert. Die TG kann in diesem Fall die übertragenen und bei der MG nachbesteuerten stillen Reserven als versteuerte stille Reserven geltend machen. Die Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt bei der TG nur in der Steuerbilanz; die Handelsbilanz wird nicht angepasst. Veräussert die TG in der Folge die von der MG empfangenen Vermögenswerte, realisiert sie einen Kapitalgewinn, welcher zu einer Erhöhung der handelsrechtlichen Gewinnreserve führt. Nach Meinung der ESTV unterliegt diese bei der Rückzahlung der Einkommens- und Verrechnungssteuer.¹⁴⁸ Diese Auffassung ist abzulehnen. Aufgrund der nachträglichen steuerlichen Realisation der stillen Reserven durch die MG ist die Transaktion auch aus Sicht der TG steuerlich als offene Einlage zu Verkehrswerten zu behandeln.¹⁴⁹ Die Steuerbehörden haben sich auf beiden Seiten des Rechtsgeschäfts auf dem gleichen Wert behaften zu lassen. Erfolgt die Übertragung (nachträglich) für Gewinnsteuerzwecke zu Verkehrswerten, ist aufgrund der Deckungsgleichheit des Kapitaleinlage- und des Kapitalentnahmebegriffs im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht¹⁵⁰ auch die Rückzahlung von der Steuer befreit. Die TG kann demzufolge im Umfang der bei der MG besteuerten stillen Reserven eine steuerliche Kapitalreserve geltend machen.¹⁵¹

Erfolgt hingegen keine Sperrfristverletzung, d. h. erfolgt eine Veräusserung der Vermögenswerte durch die TG erst nach Ablauf der 5-Jahresfrist, unterliegt ein bei dieser Veräusserung anfallender Kapitalgewinn der TG der Gewinnsteuer. Der Kapitalgewinn führt zu einer Erhöhung der handelsrechtlichen Gewinnreserven der TG, deren Ausschüttung an die Anteilshaber der Verrechnungssteuer und der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegt. Eine nachträgliche steuerneutrale Aufdeckung der von der MG empfangenen stillen Reserven (und damit eine nachträgliche steuerliche Umqualifizierung des Kapitalgewinns in eine offene Kapitaleinlage) entbehrt, wie aufgezeigt wurde, einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage.¹⁵² Die aus dem Kapitalgewinn gebildete han-

144 S. vorne, Abschn. 4.1.2, 4.2.1 und 4.4.3.

145 S. KS Sanierung Ziff. 2.1 und 2.2.3.

146 Aufgrund des Höchstwertprinzips in Art. 665 OR ist eine Aktivierung dieser Kapitaleinlage bei der MG nur dann denkbar, wenn die Beteiligung zuvor wertberichtigt wurde und aufgrund der Kapitaleinlage eine Wiederaufwertung auf die Anschaffungskosten vorgenommen wird.

147 Dieser unterliegt grundsätzlich dem Beteiligungsabzug nach Art. 70 Abs. 4 DBG.

148 KS Einlageprinzip Ziff. 5.5b iVm Ziff. 3.2.

149 S. vorne, Abschn. 4.3.1.

150 S. vorne, Abschn. 4.1.1.

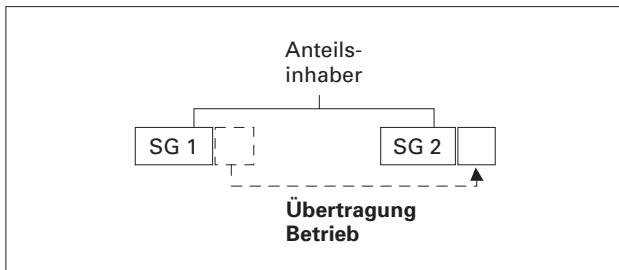
151 S. vorne, Abschn. 4.3.1.

152 S. vorne, Abschn. 4.3.1.

delsrechtliche Gewinnreserve ist demzufolge auch unter steuerlichen Gesichtspunkten eine Gewinnreserve.

5.2.2 Abspaltung auf Schwestergesellschaft

Grafik 5: Abspaltung auf Schwestergesellschaft



Spaltet die SG 1 einen Betrieb auf ihre Schwestergesellschaft SG 2 ab, führt dies zu einer Aufteilung der bei der SG 1 bestehenden steuerlichen Gewinn- und Kapitalreserven auf die beiden Gesellschaften. Schafft die SG 2 Nominalkapital oder (handelsrechtliche) Kapitalreserven bei entsprechender Verringerung der handelsrechtlichen Gewinnreserven der SG 1, ist diese Umqualifizierung aus steuerlicher Sicht unbeachtlich: Wie aufgezeigt wurde, behalten die Gewinnreserven ihre steuerliche Qualifikation auch dann, wenn sie handelsrechtlich in Kapitalreserven oder Grund- oder Stammkapital umgewandelt wurden.¹⁵³ Mangels Entreichung der Gesellschaft darf eine Besteuerung bei der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer entgegen der Meinung der ESTV¹⁵⁴ nicht bereits zum Zeitpunkt der Umwandlung der Gewinnreserven Platz greifen, sondern erst bei der Rückzahlung des entsprechenden, aus (steuerlichen) Gewinnreserven gebildeten Grund- oder Stammkapitals oder der Kapitalreserven.

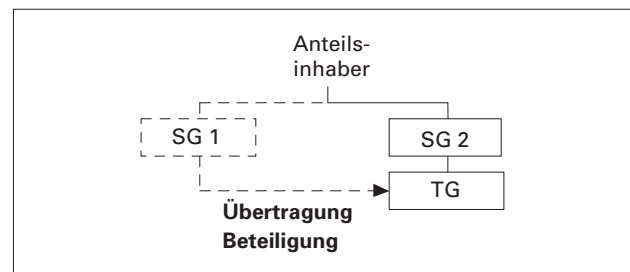
Gleiches gilt, wenn die Abspaltung einer Gesellschaft nicht mittels zivilrechtlicher Spaltung gemäss Art. 29 lit. b FusG vorgenommen wird, sondern auf dem Weg der Ausgliederung eines Betriebs (Vermögensübertragung) in die Schwestergesellschaft SG 2 mit anschließender Übertragung der Aktien an der SG 2 auf die Anteilhaber der SG 1. Weil aus steuerlicher Sicht nicht der Weg, sondern vielmehr das Ergebnis relevant ist,¹⁵⁵ ist auch eine solche Umstrukturierung steuerlich als Spaltung zu behandeln. Auch hier behalten die bei der SG 1 ursprünglich vorhandenen Reserven ihre steuerliche Qualifikation. Sind im Zug der Spaltung handelsrechtliche Gewinnreserven untergegangen, d. h. in Grund- oder Stammkapital oder Kapitalreserven der SG 2 umgewandelt worden, behalten sie nichtsdesto-

trotz ihre steuerliche Qualifikation als Gewinnreserven. Nur so lässt sich das Kapitaleinlageprinzip konsequent umsetzen: Wie ausführlich dargelegt wurde, sind – anders als unter dem Nennwertprinzip – nicht mehr formelle Kriterien wie die Verbuchung ausschlaggebend für die Frage der Steuerfreiheit einer Rückzahlung, sondern einzig und allein wirtschaftliche Kriterien und damit die Herkunft der an die Anteilhaber zurückbezahlten Reserven.¹⁵⁶ Gehen diese auf frühere Kapitaleinlagen von Anteilhabern zurück, wird keine Steuer erhoben; entstammen sie hingegen, wie im vorliegenden Fall, aus von der Gesellschaft erwirtschafteten Gewinnen, unterliegt ihre Rückzahlung der Verrechnungs- und Einkommenssteuer. Auch hier muss gelten, dass eine Abrechnung über die Verrechnungs- und Einkommenssteuer erst im Zeitpunkt der Rückzahlung des aus der Umwandlung von Gewinnreserven geschaffenen Grund- oder Stammkapitals oder der Kapitalreserven erfolgt, weil vorher noch keine Kapitalentnahme und damit keine Entreichung der SG 2 oder der SG 1 stattgefunden hat.¹⁵⁷

5.3 Übertragung von Beteiligungen

5.3.1 Transponierung

Grafik 6: Transponierung



Übertragen die Anteilhaber eine Beteiligung von mindestens 5 % des Grund- oder Stammkapitals der SG 1 aus ihrem Privatvermögen auf die von ihnen beherrschte SG 2, erzielen sie nach Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG einen steuerbaren Vermögensertrag in dem Umfang, in welchem die von der SG 2 erhaltene Gegenleistung für die Übertragung den Nennwert der übertragenen Anteilsrechte übersteigt. Unter der Geltung des Nennwertprinzips galten als Gegenleistung die Liberierung von Grund- oder Stammkapital der SG 2, die Bezahlung eines Kaufpreises oder die Gutschrift auf einem Fremdkapitalkonto bei der SG 2. Um der Besteuerung eines Vermögensertrags im Zeitpunkt der Beteiligungsübertragung zu entgehen, stand die sog. Agio-Lösung offen, bei der die Beteiligungsrechte in das Agio der SG 2 eingelegt wur-

153 S. vorne, Abschn. 4.4.4.

154 KS Einlageprinzip Ziff. 5.4a und b.

155 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.2.1.

156 S. vorne, Abschn. 4.2.1.

157 S. vorne, Abschn. 4.4.4.

den, soweit sie den Nennwert der Beteiligungsrechte an der übertragenen SG 1 überstiegen. Damit blieben die ursprünglich bei der SG 1 verrechnungs- und einkommenssteuerlich verhafteten Reserven nach der Übertragung auf Ebene der SG 2 steuerlich verhaftet.

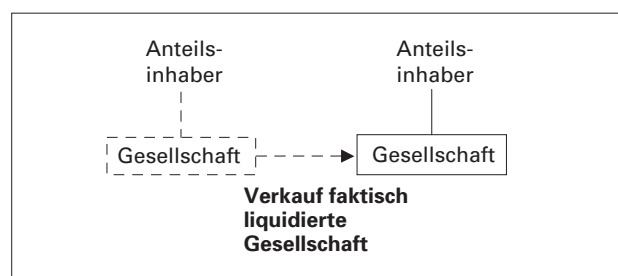
Unter dem Kapitaleinlageprinzip ist die Bestimmung von Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG insofern zu erweitern, als sie nicht nur auf den Nennwert, sondern auch auf die steuerlichen Kapitalreserven der übertragenen Beteiligung abstellen muss. Gleichzeitig dürfte als Erlös aber nicht nur die Verbuchung auf dem Anteilsinhaberkonto bei der SG 2 oder die Liberierung von Grund- oder Stammkapital gelten, sondern auch die Einlage in die Kapitalreserven der SG 2. Weil eine Einlage ins Agio der SG 2 handelsrechtlich zwingend Kapitalreserven schafft,¹⁵⁸ führte die Agio-Lösung nicht mehr zu einem Aufschub der Besteuerung. Damit stände unter der Geltung des Kapitaleinlageprinzips bei einer Beteiligungsumstrukturierung iSv Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG nur noch der Weg der verdeckten Kapitaleinlage – d. h. der Übertragung der Beteiligung zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Betrag – offen. Während die verdeckte Kapitaleinlage zwar zum gewünschten Steueraufschub bei der Einkommensteuer führt, dürfte dieses Vorgehen nicht immer zu einem sachgerechten Ergebnis führen.¹⁵⁹ Gerade im Lichte der Tendenz der Rechnungslegungsstandards in Richtung true and fair view ist es fraglich, ob das Schweizer Steuerrecht Steuerpflichtige zur Vornahme von verdeckten Kapitaleinlagen zwingen soll, um unerwünschte Steuerfolgen zu vermeiden. Zudem führt die verdeckte Kapitaleinlage in all jenen Fällen, in denen eine (spätere) Veräusserung der Beteiligung an der TG durch die SG 2 nicht dem Beteiligungsabzug nach Art. 69 und 70 DBG unterliegt, zu einer zusätzlichen Besteuerung bei der SG 2.¹⁶⁰

Die handelsrechtliche Verbuchung der Beteiligungsumstrukturierung kann deshalb auch hier nicht das allein massgebliche Kriterium sein. Im Sinn der Weiterführung der Agio-Lösung – der Gesetzgeber wollte bis anhin geltende Aufschubslösungen mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips nicht unterbinden – muss es den übertragenden Anteilsinhabern offenstehen, die Beteiligung

an der SG 1 offen gegen Kapitalreserven oder Grund- oder Stammkapital in die SG 2 einzubringen, wobei die Kapitalreserven sowie ggf. das Grund- oder Stammkapital der SG 2 in einem bestimmten Umfang¹⁶¹ als steuerliche Gewinnreserven gelten.¹⁶² Damit erfolgt die Besteuerung als Einkommen erst bei einer Ausschüttung dieser Reserven (oder des Grund- oder Stammkapitals) der SG 2 an die Anteilsinhaber.¹⁶³ Der Grund für diesen Aufschub der Besteuerung bis zu einer Rückzahlung der entsprechenden Reserven liegt darin, dass die Transponierung aus Sicht der Anteilsinhaber zu einer Umwandlung von Gewinnreserven der SG 1 in Grund- oder Stammkapital und Kapitalreserven der SG 2 führt. Wie aufgezeigt wurde,¹⁶⁴ erfolgt bei einer Umwandlung von Gewinn- in Kapitalreserven oder Grund- oder Stammkapital eine Besteuerung nicht unmittelbar, sondern erst in dem Zeitpunkt, in welchem eine Entreichung der SG 2 eintritt und diese Reserven bzw. dieses Grund- oder Stammkapital durch die SG 2 an die Anteilsinhaber zurückbezahlt werden.

5.3.2 Mantelhandel

Grafik 7: Mantelhandel



Ein Mantelhandel liegt dann vor, wenn die Mehrheit der Anteilsrechte an einer Gesellschaft, die ihre Aktivität eingestellt und ihre Aktiven in liquide Form gebracht hat, verkauft wird. Der Mantelhandel wurde einer Liquidation und Neugründung der Gesellschaft gleichgestellt, was unter dem Nennwertprinzip zu folgenden Steuerfolgen führte:

- Auf den in der Gesellschaft vorhandenen Reserven wurde die Verrechnungssteuer sowie bei den veräussernden Anteilsinhabern, welche die Anteile im Pri-

158 Unter dem geltenden Handelsrecht: Einlage in die Allgemeine Reserve (Art. 671 Abs. 2 Nr. 1 OR); s. auch BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 947. Unter dem Revisionsentwurf: Einlage in die gesetzliche Kapitalreserve (Art. 671 Abs. 1 Nr. 3 E-OR).

159 Hier ist an all jene Fälle zu denken, bei welchen die Gesellschaft aus regulatorischen oder anderen Gründen ihre Bilanz möglichst wahrheitsgetreu darstellen und deshalb die Vermögenswerte, soweit im Rahmen der Rechnungslegungsvorschriften möglich, zum Marktwert zeigen will.

160 Dies dürfte insbesondere dort der Fall sein, wo die Beteiligung der SG 2 an der TG weniger als 10 % des Kapitals oder der Reserven ausmacht (s. Art. 70 Abs. 4 DBG).

161 Nämlich in Höhe der Differenz zwischen dem Einbringungswert und der Summe von Grund- oder Stammkapital und Kapitalreserven der übertragenen Anteilsrechte.

162 S. die eingehende Begründung im Fallbeispiel der Abspaltung auf eine Schwestergesellschaft in Abschn. 5.2.2.

163 Dieser Lösung scheint auch die ESTV zuzuneigen, indem es dem Steuerpflichtigen frei stehen soll, den Mehrwert den «übrigen Reserven» (womit wohl die steuerlichen Gewinnreserven gemeint sind) gutzuschreiben und so die latente Ausschüttungssteuerlast zu erhalten; s. KS Einlageprinzip Ziff. 4.2.5.

164 S. vorne, Abschn. 4.4.4.

vatvermögen hielten, die Einkommenssteuer erhoben. Weil diese Reserven tatsächlich immer noch in der Gesellschaft vorhanden waren, wurden sie bei einer späteren tatsächlichen Ausschüttung an den Erwerber der Anteilsrechte erneut der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer unterworfen.

- Wurden im Zug des Mantelhandels steuerliche Verlustvorträge übertragen, konnten diese (unter den neuen Anteilsinhabern) auf Ebene der Gesellschaft gewinnsteuerlich nicht mehr genutzt werden.
- Im Falle eines Verlustvortrags der übertragenen Gesellschaft wurde die Verrechnungssteuer erhoben, sobald die Gesellschaft später Gewinne erzielte, die mit dem Verlustvortrag verrechnet wurden, weil die Gewinne dadurch nicht mehr als (verrechnungssteuerbelastete) Reserven zur Verfügung standen und die Verrechnung mit dem Verlustvortrag einer sofortigen Gewinnverwendung gleichkam. Aus demselben Grund wurde auf Stufe der Anteilsinhaber die Einkommenssteuer erhoben.

An der Liquidations- und Neugründungsfiktion hat sich unter dem Kapitaleinlageprinzip nichts geändert. Dennoch ergeben sich einige Änderungen mit Bezug auf die Steuerfolgen des Mantelhandels:

- In dem Umfang, in welchem die veräusserte Mantelgesellschaft steuerliche Kapitalreserven aufweist, erfolgt im Zeitpunkt des Mantelhandels sowohl bei der Verrechnungssteuer als auch bei der Einkommenssteuer keine Besteuerung. An der steuerlichen Qualifikation als Kapitalreserven ändert sich aufgrund der Veräusserung der Beteiligungsrechte nichts.
- Die bei der Gesellschaft vorhandenen steuerlichen Gewinnreserven unterliegen im Zeitpunkt der Übertragung der Verrechnungssteuer sowie bei den veräussernden Anteilsinhabern der Einkommenssteuer. Obwohl die Gewinnreserven nicht wirklich ausgeschüttet werden und somit keine tatsächliche Entreichung der Gesellschaft stattfindet, ist die Besteuerung bei der Verrechnungs- und Einkommenssteuer gerechtfertigt, weil die Gesellschaft (entsprechend der Liquidations- und Neugründungsfiktion) aus steuerlicher Sicht als liquidiert gilt. Aus steuerlicher Sicht muss also eine Entreichung fingiert werden. Konsequenterweise stellen die weiterhin in der Handelsbilanz stehenden Gewinnreserven nach deren steuerlichen Abrechnung steuerliche Kapitalreserven dar, da sie getreu der Neugründungsfiktion als von den neuen Anteilsinhabern eingelegt gelten. Die Verbuchung als handelsrechtliche Gewinnreserven kann hier für die steuerliche Qualifikation nicht massgeblich sein, weil sonst ein und dieselben

Gewinnreserven zweimal mit der Verrechnungs- und Einkommenssteuer erfasst würden.

- Weist die übertragene Gesellschaft einen Verlustvortrag aus, gilt im Lichte des Kapitaleinlageprinzips Folgendes: Entsprechend der Liquidations- und Neugründungsfiktion wird die Gesellschaft so behandelt, als wäre sie durch die erwerbenden Anteilsinhaber neu gegründet worden. Besteht handelsrechtlich ein Verlustvortrag, wird dieser für Steuerzwecke (nicht aber bilanzmässig) mit dem Grund- oder Stammkapital (und möglichen Kapitalreserven) verrechnet. Das steuerfrei rückzahlbare Eigenkapital (Grund- oder Stammkapital und Kapitalreserven) besteht demnach nur netto, d. h. verringert um den Verlustvortrag. Erzielt die Gesellschaft in der Folge Gewinne, führt dies zu einer buchmässigen Verringerung des Verlustvortrags und gleichzeitig zu einem buchmässigen «Auffüllen» des Grund- oder Stammkapitals sowie der Kapitalreserven. Aus steuerlicher Sicht stellen das Grund- oder Stammkapital sowie die Kapitalreserven jedoch insofern Gewinnreserven dar, als deren Wiederherstellung aus Unternehmensgewinnen erfolgt ist, und sie unterliegen demzufolge bei ihrer Rückzahlung der Verrechnungs- und Einkommenssteuer. Die Tatsache, dass sie als Grund- oder Stammkapital bzw. als Kapitalreserven in der Handelsbilanz stehen, steht aufgrund der notwendigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise – welche in casu ein Abweichen von der handelsrechtlichen Verbuchung erfordert¹⁶⁵ – einer Besteuerung nicht im Weg.

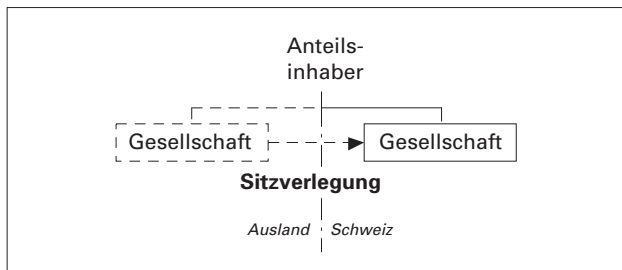
Abschliessend lässt sich festhalten, dass beim Mantelhandel auch nach neuem Recht die Liquidationsfiktion zur Anwendung gelangt. Allerdings sind nach altem und nach neuem Recht – je nach Konstellation – unterschiedliche Steuerfolgen vorzusehen, damit das Kapitaleinlageprinzip in der Praxis sachgerecht umgesetzt werden kann.

165 S. vorne, Abschn. 4.2.1.

5.4 Verlegung in die Schweiz

5.4.1 Sitzverlegung

Grafik 8: Sitzverlegung in die Schweiz



Verlegt eine ausländische Gesellschaft ihren statutarischen Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in die Schweiz, wird sie dadurch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig iSv Art. 49 DBG; dann stellt sich die Frage nach den Steuerfolgen mit Blick auf ihre handelsrechtlich ausgewiesenen Kapital- und Gewinnreserven. Aus gewinnsteuerlicher Sicht führt der Zuzug zu keinen Steuerfolgen. Der beim Zuzug in die Schweiz eingebrachte Nettoaktivenüberschuss stellt keinen steuerbaren Gewinn der Gesellschaft dar. Nur die nach dem Zuzug unter der schweizerischen Steuerhoheit erzielten Gewinne der Gesellschaft unterliegen der Gewinnbesteuerung in der Schweiz. Aus Schweizer Sicht weisen die Aktiven und Passiven der Gesellschaft nach der Sitzverlegung die gleichen Werte auf wie zuvor.¹⁶⁶ Die Eigenkapitalpositionen bleiben ebenfalls unverändert. Eine Aufwertung der Bilanzwerte vor dem Umzug richtet sich nach ausländischem Gesellschafts-, Rechnungslegungs- und Steuerrecht und unterliegt nicht der direkten Bundessteuer.

Nach der Praxis der ESTV zum Nennwertprinzip fielen die Reserven einer Gesellschaft bei einem Zuzug aus dem Ausland unter die Verrechnungssteuerpflicht. Begründet wurde dies damit, dass die Eigenkapitalpositionen ihre steuerliche Qualifikation beibehalten würden; Nominalkapital blieb Nominalkapital, und Reserven blieben Reserven. Die ESTV hat namentlich das Argument, dass die Reserven im Ausland geschaffen worden seien und dort keiner latenten Verrechnungssteuer unterlagen, nicht als ausreichenden Grund für deren Befreiung von der Verrechnungssteuer gelten lassen. Begründet hat sie ihre Haltung idR mit der Sicherung der Schweizer Einkommenssteuer im Falle einer Gewinnausschüttung. Um dieser Steuerfolge zu entgehen, blieb der Gesellschaft idR nichts anderes übrig, als vor dem Zuzug das No-

minalkapital zu erhöhen. Eine solche Kapitalerhöhung aus den freien Reserven stellte jedoch bei Schweizer Anteilshabern, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen hielten, Vermögensertrag aus einer Gratisnennwerterhöhung iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dar.¹⁶⁷

Unter dem Kapitaleinlageprinzip dürften die Diskussionen um die Frage des latenten Verrechnungssteueranspruchs auf den beim Zuzug in die Schweiz vorhandenen Reserven weitergehen, wenn auch nur noch in Bezug auf die Gewinnreserven, während die nachweislich nach dem 31.12.1996 geschaffenen Kapitalreserven von der Verrechnungssteuer befreit sind. Hinsichtlich der Gewinnreserven bieten sich 3 Lösungsmöglichkeiten an:

- Der *erste Lösungsansatz* besteht darin, die bisherige Praxis der ESTV weiterzuführen und Gewinnreserven, welche beim Zuzug in die Schweiz bereits vorhanden waren, bei ihrer Ausschüttung der Verrechnungssteuer zu unterstellen. Bei dieser Lösung stellt sich die Frage, wie sich dieser Verrechnungssteueranspruch rechtfertigen lasse. Grundsätzlich verfolgt die Verrechnungssteuer sowohl einen Sicherungs- als auch einen fiskalischen Zweck.¹⁶⁸ Die Berufung auf den Sicherungszweck scheint hier auf den ersten Blick gerechtfertigt zu sein, da sich für die Schweizer Anteilshaber mit dem Zuzug der Gesellschaft in Bezug auf die latente Einkommenssteuerlast im Falle einer späteren Ausschüttung nichts ändert. Bei näherem Hinsehen kann man sich aber die Frage stellen, was es denn hier genau zu sichern gebe, handelt es sich doch um Reserven, die im Ausland akkumuliert wurden und deren Ausschüttung vor dem Zuzug für Zwecke der Schweizer Einkommenssteuer nicht durch die Verrechnungssteuer besichert war.¹⁶⁹ Ein Verweis auf den fiskalischen Zweck führte sodann vollends zu einem Widerspruch: Es ist nicht einzusehen, weshalb ausländische Anteilshaber mit einer Verrechnungssteuer auf Gewinnen, die von einer ausländischen Gesellschaft erzielt wurden, belastet werden sollen, waren doch nicht zuletzt auch stand-

¹⁶⁷ Daneben wurde eine kurz vor dem Zuzug im Ausland erfolgte Schaffung von Nominalkapital über das gemäss KS Beteiligungserträge berechnete Mindestkapital hinaus als Steuerumgehung betrachtet und in der Schweiz der Emissionsabgabe unterstellt.

¹⁶⁸ S. vorne, Abschn. 4.1.1 und 4.1.2.

¹⁶⁹ Allerdings müsste man hier als Gegenargument zulassen, dass möglicherweise eine ausländische Quellensteuer diesen Sicherungszweck übernommen hätte; die regelmässig verbleibende Sockelsteuer von 15 % unter den Doppelbesteuerungsabkommen wird nur dann auf die in der Schweiz geschuldete Steuer angerechnet, wenn die Dividendeneinkünfte in der Schweiz ordnungsgemäss deklariert werden. (In vielen Fällen bedarf die Rückforderung der über die Sockelsteuer hinausgehenden ausländischen Quellensteuer überdies einer schweizerischen Wohnsitzbestätigung.)

¹⁶⁶ Es sei denn, die Bewertungsvorschriften des OR würden für einzelne Bilanzpositionen abweichende Werte verlangen, z. B. aufgrund des Höchst- oder Niederstwertprinzips.

ortpolitische Ziele – namentlich die Erhöhung der Attraktivität des Investitionslandes Schweiz – Grund für die Einführung des Kapitaleinlageprinzips. Zudem sollten im Lichte eines konsequent ausgestalteten Prinzips der wirtschaftlichen Zugehörigkeit stille Reserven aus dem (in der Schweiz) steuerfreien Bereich in der Schweiz steuerfrei bleiben.

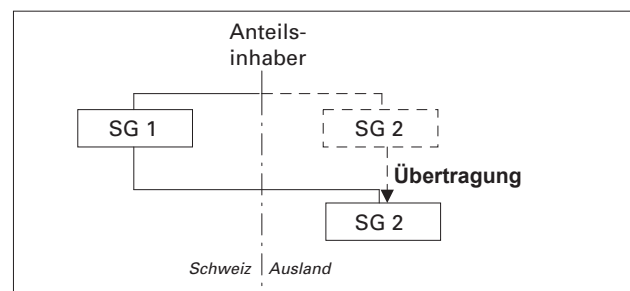
- Ein *zweiter Lösungsansatz* besteht darin, sämtliche beim Zuzug vorhandenen Reserven für Verrechnungssteuerzwecke als Kapitalreserven zu behandeln, d. h. deren Rückzahlung von der Verrechnungssteuer zu befreien. Gleichzeitig bleiben die Gewinnreserven aber als solche der Einkommenssteuer verhaftet, d. h., deren spätere Ausschüttung unterliegt der Einkommenssteuer der natürlichen Person in der Schweiz. Der Vorteil dieser Variante liegt darin, dass die Verrechnungssteuer ausländische Investoren mit Bezug auf die im Ausland geschaffenen Reserven nicht unnötig belastet. Gleichzeitig ändert sich für die Schweizer Anteilhaber mit Blick auf ihre Einkommenssteuerpflicht nichts; sie werden durch den Zuzug weder besser noch schlechter gestellt. Was hingegen als stossend erscheint, ist das Auseinanderklaffen von Verrechnungssteuer und Einkommenssteuer. Dies stellt einen Einbruch in das im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen von Schweizer Gesellschaften ansonsten lückenlos aufeinander abgestimmte System der Verrechnungs- und Einkommenssteuer dar. Dieser zweite Lösungsansatz weist somit einen Mangel an Kohärenz auf und dürfte in der Praxis nur schwer umzusetzen sein.
- Um diese Systemwidrigkeit zu vermeiden, bietet sich ein *dritter Lösungsansatz* an. Dieser besteht darin, die beim Zuzug vorhandenen Reserven ebenfalls vollumfänglich als Kapitalreserven zu behandeln, und zwar sowohl für die Verrechnungssteuer als auch für die Einkommenssteuer. Der Lösungsansatz geht von einer Liquidations- und Neugründungsfiktion aus, bei welcher die Gesellschaft so behandelt wird, wie wenn sie im Ausland liquidiert und in der Schweiz neu gegründet worden wäre. Damit wird den Bedenken gegenüber den beiden ersten Varianten Rechnung getragen: Die im Ausland geschaffenen Reserven werden nicht mehr unnötigerweise der Verrechnungssteuer unterstellt, und zudem werden die Reserven bei der Verrechnungs- und der Einkommenssteuer gleich behandelt. Allerdings darf sich aus dieser Umqualifizierung von steuerlichen Gewinn- in steuerliche Kapitalreserven aufgrund des Untergangs des latenten Einkommenssteuersubstrats auf den Gewinnreserven keine Besserstellung der Schweizer Anteilhaber ergeben, welche die Anteile im Privatvermögen halten, weil der gesamte beim Zuzug vorhandene Reservenbestand aus steu-

erlicher Sicht den Kapitalreserven zuzurechnen ist. Die in der Schweiz ansässigen Anteilhaber erzielen deshalb im Umfang der bei der fiktiven Liquidation umqualifizierten Gewinnreserven einen steuerbaren Vermögensertrag nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG.

Der dritte Lösungsansatz scheint in all jenen Fällen, in denen Privatpersonen mit Wohnsitz in der Schweiz nur unwesentlich als Anteilhaber beteiligt sind, die beste Lösung zu sein. Dies gilt namentlich für Sitzverlegungen von ausländischen Konzerngesellschaften in die Schweiz, wo die Anteilhaber eine oder mehrere (schweizerische oder ausländische) Konzerngesellschaften sind. Verlegt hingegen eine Gesellschaft, an der in der Schweiz ansässige natürliche Personen wesentlich beteiligt sind, ihren Sitz in die Schweiz, kann die mit einem Zuzug verbundene, grundsätzlich steuerbare Umqualifizierung der Gewinnreserven beträchtliche Einkommenssteuerfolgen auslösen. Es bietet sich deshalb an, in solchen Fällen den steuerpflichtigen Anteilhabern einen Steueraufschub bis zur Rückzahlung der so geschaffenen Kapitalreserven oder der Veräusserung der Beteiligungsrechte an der zugezogenen Gesellschaft zu gewähren. Findet eine Rückzahlung oder Veräusserung statt, so unterliegt der vom Anteilhaber erzielte Erlös der Einkommenssteuer bis zur Höhe der aufgeschobenen Steuer.¹⁷⁰

5.4.2 Quasifusion mit Schweizer Gesellschaft

Grafik 9: Quasifusion mit Schweizer Gesellschaft



Die an der ausländischen SG 2 beteiligten in- und ausländischen Anteilhaber übertragen ihre Beteiligungsrechte an der SG 2 an die von ihnen beherrschte Schweizer SG 1 gegen Ausgabe von Beteiligungsrechten der SG 1. Die SG 1 ist nach der Transaktion zu 100 % Anteilhaberin der SG 2. Diese hat ihren Sitz weiterhin im Ausland. Die ehemaligen Anteilhaber der SG 2 sind jetzt Anteilhaber der SG 1. Die Übertragung der

¹⁷⁰ Die Steuerpflicht kann dadurch sichergestellt werden, dass der steuerpflichtige Anteilhaber einen Revers zuhanden der Steuerverwaltung unterzeichnet. S. zum Revers auch das KS Beteiligungserträge Ziff. 4.3.3.3.

Beteiligungsrechte der SG 2 an die SG 1 gegen Ausgabe von Anteilen an der SG 1 stellt eine steuerfreie Kapitaleinlage gemäss Art. 60 lit. a DBG bzw. einen fusionsähnlichen Zusammenschluss nach Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG dar. Die Übertragung zeitigt somit keine Gewinnsteuerfolgen für die SG 1.¹⁷¹ Die auf Stufe der SG 2 vorhandenen handelsrechtlichen und steuerlichen Gewinn- und Kapitalreserven behalten ihre Qualifikation.

Die im Weg der Sacheinlage übertragenen Beteiligungsrechte der SG 2 werden bei der SG 1 vollumfänglich auf Nominalkapital und Kapitalreserven gebucht. Für die natürliche Person als Anteilsinhaber tritt eine steuerliche Besserstellung ein, weil sie neu nur noch an Kapitalreserven der SG 1 beteiligt ist und so die latente Einkommenssteuerbelastung auf den Gewinnreserven der SG 2 wegfällt. Der Zuwachs an Kapitalreserven (und möglicherweise an Nominalkapital) stellt aus Sicht des Schweizer Anteilsinhabers, der die Beteiligung im Privatvermögen hält, Veräusserungserlös dar und führt nicht zu einer Besteuerung bei der Einkommenssteuer, es sei denn, die Voraussetzungen einer Transponierung nach Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG seien erfüllt.¹⁷² Eine spätere Rückzahlung der Kapitalreserven und des Grund- oder Stammkapitals der SG 1 an die Anteilsinhaber kann verrechnungs- und einkommenssteuerfrei erfolgen.

6 Fazit

Der Gesetzgeber hat mit der Aufnahme von Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (sowie Art. 7b StHG) das Kapitaleinlageprinzip im Schweizer Steuerrecht normiert, nach welchem die Rückzahlung von Kapitaleinlagen von der Verrechnungssteuer sowie der Einkommenssteuer befreit ist. Während sich das frühere Nennwertprinzip an rein formellen Kriterien – dem nominellen Grund- oder Stammkapital – orientierte, stellt das Kapitaleinlageprinzip auf die Herkunft der Mittel ab und unterscheidet hinsichtlich der Steuerfolgen einer Rückzahlung einzig danach, ob die Reserven aus Einla-

gen der Anteilsinhaber oder aus Unternehmensgewinnen gebildet wurden.

In der Verwaltungspraxis sind jedoch bereits Tendenzen erkennbar, sich weiterhin an rein formellen Gesichtspunkten zu orientieren. Hierzu zählen namentlich das von der ESTV aufgestellte Erfordernis der Verbuchung der Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz oder das «Verbot» der Verrechnung der Kapitaleinlage mit einem bestehenden Verlustvortrag, aber etwa auch die Anforderung, dass nur Leistungen, welche von den unmittelbaren Anteilsinhabern an die Gesellschaft geleistet werden, als Kapitaleinlagen gelten. Folgte man der Lesart der ESTV, würde eine dem Recht der direkten Steuern in Bezug auf Kapitaleinlagen bis anhin nicht bekannte, strenge Anknüpfung der Steuerfolgen an die zivilrechtliche Gestaltung eingeführt. Diese hätte zur Folge, dass neben dem im Gewinnsteuerrecht bestehenden Kapitaleinlagebegriff ein neuer, von diesem abweichender Kapitaleinlagebegriff für die Einkommens- und Verrechnungssteuer geschaffen würde. Das Nennwertprinzip würde in veränderter Form – erweitert um die handelsbilanziell gesondert ausgewiesenen Kapitaleinlagen – weiterhin sein ungeliebtes Dasein fristen.

Eine solche Einschränkung des Anwendungsbereichs des Kapitaleinlageprinzips lässt sich dem Gesetzestext jedoch nicht entnehmen. Auch die Auslegung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen und deren Einbettung in die Schweizer Steuerrechtsordnung zeigen auf, dass sich der für das Kapitaleinlageprinzip massgebliche Begriff der Kapitaleinlage an wirtschaftlichen Gesichtspunkten orientieren muss. Zudem ist das Kapitaleinlageprinzip ein allgemeiner steuerrechtlicher Grundsatz, welcher nicht rein handelsrechtlich umgesetzt werden kann. Vielmehr knüpft das Kapitaleinlageprinzip an die im Gewinnsteuerrecht geltende Praxis an, nach welcher Einlagen der Anteilsinhaber ungeachtet ihrer Verbuchung steuerfrei erfolgen können und der handelsrechtliche Gewinnausweis nötigenfalls steuerlich korrigiert wird. Wie die vorstehenden Fallbeispiele belegen, führt einzig eine solche, wirtschaftlich orientierte, von den formellen Gesichtspunkten losgelöste Anwendung des Kapitaleinlageprinzips zu angemessenen Steuerfolgen. Von den rechtsanwendenden Behörden ist deshalb Folgendes zu fordern:

- Die steuerliche Qualifikation der Reserven muss idR losgelöst von der handelsrechtlichen Verbuchung nach wirtschaftlichen bzw. steuerrechtlichen Kriterien erfolgen. Handelsrechtliche Gewinnreserven können aus steuerlicher Sicht Kapitalreserven darstellen, und umgekehrt können handelsrechtliche Kapitalreserven und Grund- oder Stammkapital aus steuerlicher Sicht Gewinnreserven sein.

171 KS Beteiligungserträge Ziff. 4.1.7.5; es fragt sich, ob die ESTV auch nach der Einführung des Kapitaleinlageprinzips noch an der 30 %-Vorschrift festhalten werde. Diese Regel hat namentlich dazu gedient zu verhindern, dass verrechnungssteuerfreies Grund- oder Stammkapital auf Vorrat gebildet wurde. Weil neu Kapitalreserven dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt sind, besteht diese Gefahr nicht mehr.

172 KS Beteiligungserträge Ziff. 4.1.1.4. und 4.1.7.3.2; eine Quasifusion stellt dann eine Transponierung dar, wenn die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft nach der Einbringung ihrer Beteiligungsrechte mindestens 50 % der Kapitalanteile der übernehmenden Gesellschaft halten.

- Werden Kapitalreserven oder Grund- oder Stammkapital mit einem Verlustvortrag verrechnet, stellen die später erzielten Gewinne in Höhe der Verlustverrechnung steuerliche Kapitalreserven dar. Die ursprünglich vom Anteilsinhaber geleisteten Kapitaleinlagen werden in wirtschaftlicher Sicht durch diese Gewinne wiederhergestellt und können später steuerfrei zurückbezahlt werden. Um die vollständige Kongruenz von Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuer herzustellen, ist zudem – vom Gesetzgeber – zu fordern, generell die zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung einzuführen.
- Nicht nur von den unmittelbaren Anteilsinhabern, sondern auch von nahestehenden Personen auf der Grundlage des Beteiligungsverhältnisses geleistete Einlagen sind als steuerfrei rückzahlbare Kapitalreserven zu behandeln. Zudem ist auch bei der Verrechnungssteuer – in Analogie zur Gewinn- und Einkommenssteuer – konsequent die Dreieckstheorie anzuwenden, damit die erforderliche Gleichschaltung bzw. Koordination der Verrechnungssteuer mit der Gewinn- und Einkommenssteuer erzielt wird.
- Bei einer Umwandlung von handelsrechtlichen Gewinnreserven in handelsrechtliche Kapitalreserven oder in Grund- oder Stammkapital hat eine Besteuerung bei der Verrechnungs- und Einkommenssteuer erst in dem Zeitpunkt zu erfolgen, in dem die Gesellschaft eine tatsächliche Entreicherung erfährt. Die bisher im Bund (und in einigen Kantonen) geltende Praxis der sofortigen Besteuerung von Gratisaktien ist unter dem Kapitaleinlageprinzip aufzugeben.

Werden diese Anforderungen erfüllt, kann das Kapitaleinlageprinzip sachgerecht und mit verhältnismässigem Aufwand – sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden – umgesetzt werden. Es ist zu hoffen, dass die Verwaltungs- und Gerichtsbehörden das Kapitaleinlageprinzip im dargelegten Sinn konsequent umsetzen, um so einem zeitgemässen Prinzip, welches als allgemeingültiger steuerrechtlicher Grundsatz gilt, in der Schweizer Steuerrechtsordnung zum Durchbruch zu verhelfen.

Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ALTORFER JÜRIG/ALTORFER JÜRIG 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 Sachwertbringungen und zur «wirtschaftlichen» Betrachtungsweise, ASA 47 (1978/79), 31
- Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich u. a. 2009
- BRAUCHLI ROHRER BARBARA/ATHANASSOGLU 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), Art. 1 - 82, 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, Ver-

- rechnungssteuern 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 JÜRIG, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 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 détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Diss., Zürich u. a. 2005
- GURTNER PETER, 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, Aspects fiscaux de l'assainissement des sociétés de capitaux, in: Bénédicte Foëx/Luc Thévenoz (Hrsg.), Insolvenze, désendettement et redressement. FS Dallèves, Basel u. a. 2000
- La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Molard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), FS 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), Art. 1 - 82, 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., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Marcus Küpfer, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rb, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Pestalozzi/Lachenal/Patry (Hrsg.), bearb. von Silvia Zimmermann, unter Mitarbeit von Marion Vollenweider, Therwil (Nachtragssammlung)

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

FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) (vom 3.10.2003), SR 221.301

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 ABI 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

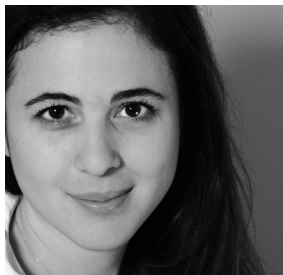
E-VStG, in: Entwurf für ein BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreform II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4875, 4883

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)

L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international

Dr. Jessica Salom



*Jessica Salom, docteure en droit, LL.M. International Taxation (NYU), chargée de cours à l'Université de Lausanne, Avocate-stagiaire
jessica.salom@gmail.com*

Table des matières*

1	La notion d'attribution du revenu	207	3.2	Les conflits d'attribution du revenu	215
2	Règles d'attribution en droit fiscal suisse	207	3.2.1	En général	215
2.1	Attribution du revenu convergent avec l'attribution civile	207	3.2.2	Les conflits d'attribution source-résidence	216
2.1.1	En général	207	3.2.2.1	Définition	216
2.1.2	En particulier, les distributions dissimulées de dividendes en matière d'impôt anticipé	208	3.2.2.2	Exemple – la distribution dissimulée de dividendes	216
2.1.2.1	En général	208	3.2.2.3	Nécessité de résoudre les conflits	217
2.1.2.2	Le principe : la théorie du bénéficiaire direct.	208	3.2.2.4	Les différentes approches	218
2.1.2.3	Les exceptions : la théorie du triangle	208	3.2.2.4.1	Attribution autonome	218
2.2	Attribution du revenu divergeant de l'attribution civile	209	3.2.2.4.2	Attribution selon l'Etat de source	218
2.2.1	Règles d'attribution autonome du droit fiscal	209	3.2.2.4.3	Attribution selon l'Etat de résidence	219
2.2.2	Attribution en vertu d'une interprétation économique des faits	210	3.2.2.5	Applications concrètes	220
2.2.2.1	En général	210	3.2.2.5.1	Distribution dissimulée.	220
2.2.2.2	Les distributions dissimulées de dividendes dans le cadre de l'impôt sur le revenu	210	3.2.2.5.2	Trust	220
2.2.3	Attribution en vertu d'un principe général.	211	3.2.2.5.3	Durchgriff.	221
2.3	Cas particulier d'attribution du revenu dans le trust	211	3.2.2.5.4	Société de personnes.	221
2.3.1	En général	211	3.2.2.5.5	Fonds d'investissement	222
2.3.2	Attribution des revenus en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune	211	3.2.2.5.6	Controlled Foreign Corporation	222
2.3.3	Attribution des revenus en matière de remboursement de l'impôt anticipé	213	3.2.2.5.6.1	En général.	222
2.3.4	Eventuelles solutions	213	3.2.2.5.6.2	Exemple.	223
2.4	Conclusions intermédiaires	213	3.2.3	Les conflits d'attribution résidence-résidence.	223
3	L'attribution du revenu en droit fiscal international	214	3.2.3.1	Possibilité de résoudre le conflit	223
3.1	L'attribution du revenu en tant que condition d'application des conventions de double imposition	214	3.2.3.2	Application concrète	224
3.1.1	Définition.	214	4	Conclusions	224
3.1.2	Délimitations.	214		Bibliographie choisie	225
				Documents et rapports	227
				Normes.	227
				Travaux préparatoires	228
				Circulaires	228

* L'auteure tient à remercier Yaël Benmenni, Chloé Jeanneret-Gris et Emily Meller pour leur relecture attentive.

1 La notion d'attribution du revenu

Il n'y a pas d'imposition sans attribution du revenu à un sujet fiscal. Savoir à qui un revenu doit être attribué est une problématique qui a été longtemps mise de côté par la doctrine, tant la réponse à cette exigence implicite du système fiscal semblait évidente. Pourtant, à bien y regarder, nous verrons que la réponse n'est pas toujours aussi claire qu'il n'y paraît.

L'attribution est le lien entre l'objet de l'impôt et le sujet de l'impôt.¹ C'est parce qu'un objet soumis à l'impôt est attribué à un contribuable assujéti à l'impôt que le système fiscal fonctionne et est cohérent. Conformément à ce point de vue, un contribuable se voit attribuer un revenu indépendamment du fait qu'il supporte la charge fiscale. Dans le cas de l'impôt anticipé, nous avons un seul revenu attribué à deux contribuables différents. Un tel dédoublement se justifie aisément dès lors que l'on répond à la question de l'attribution du revenu séparément durant les deux étapes du processus de taxation. Pour illustrer ce raisonnement, prenons le simple cas d'une distribution de dividendes par une société à l'un de ses actionnaires. La première attribution du revenu imposable se fait à la société distributrice. Elle répond à la question de savoir qui doit prélever 35 % du montant des dividendes et les verser aux autorités fiscales. Puis, lorsqu'il s'agit de déterminer qui est légitimé à demander le remboursement de l'impôt payé à l'administration, le revenu est attribué à la personne qui supporte l'impôt en définitive, soit l'actionnaire.

2 Règles d'attribution en droit fiscal suisse

L'augmentation de la capacité contributive d'un contribuable n'est pas le seul critère entrant en ligne de compte lors de l'attribution d'un revenu. D'autres critères, tels que la simplicité administrative,² peuvent entrer en ligne de compte. Finalement, ce sont des choix ayant trait à la politique fiscale qui conduisent

les autorités à attribuer le revenu à une personne ou à une autre.

Nous pouvons affirmer qu'en règle générale le législateur fiscal choisit de suivre l'attribution du revenu faite selon le droit civil puisque, en principe, cette première attribution civile du revenu permet de déterminer qui a la capacité économique d'en disposer. Néanmoins, certaines règles d'attribution fiscale divergent de l'attribution faite selon le droit civil. De telles divergences peuvent être mises en place à travers une règle d'attribution autonome et expresse de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Cela peut également être fait en vertu d'une interprétation économique d'une disposition du droit fiscal suisse. Enfin, l'attribution fiscale peut se différencier de l'attribution civile du revenu en raison de l'application d'un principe général, tel que l'interdiction de l'arbitraire. En dehors de ces cas, l'administration fiscale ne peut modifier une attribution civile du revenu.³

2.1 Attribution du revenu convergent avec l'attribution civile

2.1.1 En général

Souvent, le droit fiscal suit la caractérisation des faits du droit civil.⁴ Dans les cas où les expressions utilisées en droit fiscal font référence à des notions de droit civil, les règles d'attribution fiscale du revenu convergent avec les règles d'attribution civile.⁵

L'exemple le plus clair d'attribution convergente se trouve à l'art. 49 LIFD, qui prévoit l'imposition des

1 HÖHN E./WALDBURGER R., remarquent que seule une personne ayant une relation spéciale avec un objet soumis à l'impôt peut être imposée (Steuerrecht, § 9 N 10).

2 Ce sera le cas p. e. des fonds de placements qui possèdent en propriété directe des immeubles situés en Suisse. Bien que ces derniers n'aient pas la personnalité juridique, ils seront imposés comme des personnes morales selon l'art. 49 al. 2 LIFD. Un autre exemple, qui n'a pas sa place en droit fiscal suisse, se trouve dans les règles CFC (controlled foreign company), qui attribuent un revenu aux actionnaires avant qu'un dividende ne leur soit distribué, lorsque ces derniers contrôlent la société. En ce cas, la charge fiscale n'est pas augmentée mais un ajournement de l'impôt est évité.

3 L'administration fiscale a essayé (v. notamment Arrêt (du TF) 2C_48/2008 [18.12.2008]) de modifier l'attribution d'un revenu sans que l'on ne soit dans le cadre d'une règle d'attribution autonome du droit fiscal, ou dans le cadre d'une interprétation économique, ni même dans le cadre d'une évasion fiscale. Dans ce cas, l'administration fiscale voulait attribuer à trois héritiers d'une hoirie la part successorale appartenant à deux autres héritiers de cette même hoirie, qui eux n'étaient pas au courant de l'existence dudit revenu. Le Tribunal fédéral constata, à raison, que la connaissance de l'existence d'un revenu n'était pas une condition successorale. Dans la mesure où l'on ne se trouvait pas face à une évasion fiscale (non seulement il ne s'agissait pas d'une construction insolite, mais de plus il n'y avait pas de perte de substrat fiscal), l'attribution fiscale du revenu faite par l'art. 10 al. 1 LIFD, correspondant d'ailleurs à l'attribution civile du revenu, devait être respectée.

4 BLUMENSTEIN E./LOCHER P., System des Steuerrechts, p. 31; BOYER M./HILDEBRANDT M. W., Conflicts in the attribution of income to a person, p. 639; RDAF 1990, p. 37 = ASA 57 (1988/89), p. 267.

5 Néanmoins, comme l'a remarqué Blumenstein, la question de savoir si une disposition fiscale renvoie effectivement au droit civil «hat für jeden Einzelfall anhand aller einschlägigen Umstände zu erfolgen und bietet erhebliche Schwierigkeiten. Von besonderer Bedeutung ist das Problem für die Bestimmung des Steuersubjekts und des Steuerobjekts» (BLUMENSTEIN E., Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, p. 184a).

sociétés en faisant clairement référence à l'existence de leur personnalité morale selon le droit civil. Dans un tel cas, l'attribution fiscale et civile convergent, puisqu'elles dépendent d'une même condition, à savoir l'existence d'une personnalité morale en droit civil.

Nous traiterons ci-après d'un autre exemple particulièrement intéressant, du point de vue de l'attribution du revenu, celui des distributions dissimulées de dividendes (appelées également prestations appréciables en argent). En effet, cette problématique a l'avantage de mettre en pratique différentes théories d'attribution s'appliquant à un même revenu. Comme nous allons le voir, une distribution dissimulée en matière d'impôt sur le revenu est attribuée à l'actionnaire de la société distributrice, alors qu'en matière d'impôt anticipé, cette même distribution est attribuée au bénéficiaire direct de la prestation.

2.1.2 En particulier, les distributions dissimulées de dividendes en matière d'impôt anticipé

2.1.2.1 En général

Pour rappel, on définit une prestation appréciable en argent comme étant une : « attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants ; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société ». ⁶ Les conséquences d'une telle distribution sont diverses. Premièrement, la société distributrice doit la réintégrer dans son bénéfice imposable. Deuxièmement, l'actionnaire ou son proche, selon la théorie applicable, se voient attribuer la distribution comme un revenu imposable. Enfin, la distribution est soumise à l'impôt anticipé, et l'actionnaire ou son proche, selon la théorie applicable, peuvent se faire rembourser s'ils remplissent les conditions légales. ⁷

6 ATF 119 Ib 431, p. 435. BLUMENSTEIN E./LOCHER P., System des Steuerrechts, p. 244; BÜRGI D./ZIEGLER P., Zeitpunkt der geldwerten Leistung, p. 113; GEHRIG T., Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, p. 49 ss; HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht, § 18 N 74 ss; MASSHARDT H., N 24 ad art. 49 AIFD; MONTAVON P., La réintégration dans le bénéfice annuel des dividendes occultes, p. 140 s; OBERSON X., Droit fiscal suisse, p. 196; PRYM R.-J., Die verdeckte Gewinnausschüttung nach deutschem und schweizerischem Steuerrecht, p. 29 s; REICH M., Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, p. 621 s; SCHERRER B., Verdeckte Gewinnausschüttungen – Buchführung – Steuerbetrug, p. 454; BEUSCH M., N 41 ad art.12 LIA.

7 Art. 21 ss LIA.

2.1.2.2 Le principe : la théorie du bénéficiaire direct

L'art. 21 al. 1 lit. a de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) dispose que l'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé doit avoir, au moment de l'échéance de la prestation imposable, le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. Le droit de jouissance est un concept économique qui doit être interprété selon l'ensemble des circonstances. ⁸ Dans le cadre des distributions dissimulées de dividendes à des proches, cette notion incite à une application de la théorie du bénéficiaire direct. ⁹ De plus, une telle application est requise par l'art. 1 al. 2 LIA qui précise que le remboursement de l'impôt anticipé aura lieu auprès du bénéficiaire de la prestation.

2.1.2.3 Les exceptions : la théorie du triangle

Consciente d'une certaine incohérence entre l'impôt anticipé et l'impôt sur le revenu, ¹⁰ l'administration fiscale a développé certaines exceptions à l'application de la théorie du bénéficiaire direct dans la pratique. Il ne s'agissait dans un premier temps que des cas d'assainissement par fusion. ¹¹ Puis, le 1.2.2001, une notice concernant la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé a été publiée. ¹² Cette dernière augmente la liste des exceptions à l'application de la théorie du bénéficiaire direct en faveur de la théorie du triangle, et y inclut les cas où la prestation a lieu en raison de rapports familiaux ou amicaux, qui lient l'actionnaire et le proche (autant si la prestation est faite en faveur du proche, que si elle est faite en faveur de la société dont le proche est actionnaire).

8 ASA 48 (1979/80), p. 267; ASA 54 (1985/86), p. 386; BAUER-BALMELLI M., Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, p. 118.

9 BAUER-BALMELLI M., Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, p. 119; ASA 59 (1990/91), p. 499.

10 En effet, nous verrons que dans le cadre de l'impôt sur le revenu, une prestation appréciable en argent est attribuée à l'actionnaire de la société distributrice en raison de l'application de la théorie du triangle. Par conséquent, la personne étant imposée au niveau du revenu n'est pas nécessairement la même que celle ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé. Etant donné que l'impôt anticipé a, en Suisse, un but incitatif (à savoir inciter les contribuables à déclarer leurs revenus au niveau de l'impôt sur le revenu), la divergence d'attribution entre ces deux impôts est clairement contre-productive.

11 BAUER-BALMELLI M., Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, p. 59.

12 Notice Bénéficiaire des prestations; cette notice est applicable à toutes les prestations appréciables en argent intervenant à partir du 1.1.2001.

Bien que de telles exceptions soient les bienvenues quant au fond,¹³ elles sont contestables quant à la forme. En effet, un dividende dissimulé est attribué de par la loi au bénéficiaire direct de la prestation. Une telle attribution n'est pas sujette à interprétation. Dès lors, introduire des exceptions à ce principe doit être fait par une modification de la loi. Comme le remarque Bauer-Balmelli, la théorie du triangle est appliquée en matière d'impôt fédéral direct sur la base d'une conception économique de la notion de revenu. Or, une telle interprétation ne peut se justifier en matière d'impôt anticipé, puisqu'il s'agit d'un impôt sur un objet et non sur une personne, comme dans le cas de l'impôt sur le revenu.¹⁴ L'impôt anticipé ne tient pas compte de la capacité contributive de l'assujéti.¹⁵ Décider d'un changement d'attribution et, par conséquent de contribuable, par voie de notice, nous semble donc violer le principe de la légalité.

2.2 Attribution du revenu divergeant de l'attribution civile

Dans certains cas, la loi choisit de diverger de l'attribution faite au niveau du droit civil. Dès lors, l'attribution est effectuée, soit selon une règle d'attribution autonome du droit fiscal, soit en vertu d'une interprétation économique des faits (substance over form), soit finalement en vertu d'un principe général du droit. Nous allons brièvement passer chacun de ces cas de figures en revue, et les illustrer.

2.2.1 Règles d'attribution autonome du droit fiscal

Le droit fiscal suisse contient un nombre limité de dispositions prévoyant expressément une attribution du revenu divergente de l'attribution civile.¹⁶

C'est, p. e., le cas de l'art. 11 LIFD, qui prévoit qu'une communauté étrangère¹⁷ de personnes sans personnalité

juridique, qui est assujétiée à l'impôt en raison d'un rattachement économique,¹⁸ est imposable conformément aux dispositions applicables aux personnes morales.¹⁹ L'attribution des revenus perçus par une société de personnes étrangère, à l'entité en tant que telle, diverge de l'attribution faite en droit civil, puisque, en droit civil, lorsqu'une société n'a pas la personnalité juridique les revenus sont attribués directement aux associés.

L'art. 10 al. 2 LIFD est un autre exemple d'attribution autonome du droit fiscal divergent de l'attribution civile, puisqu'il prévoit que tous les placements collectifs de capitaux au sens de la loi sur les placements collectifs de capitaux (LPCC) sont imposés en transparence.²⁰ Pourtant, une société d'investissement à capital variable (SICAV) est un placement collectif prévu par la LPCC, qui a la personnalité morale en droit civil.²¹ Alors que le droit civil attribue les revenus d'une SICAV à l'entité en tant que telle, le droit fiscal prévoit, à travers l'art. 10 al. 2 LIFD, que ce sont les associés qui sont imposés. La raison d'être d'une telle divergence dans l'attribution du revenu est la neutralité fiscale à laquelle nos autorités ont voulu parvenir (same business, same rules).²²

Conformément à l'art. 49 al. 2 LIFD, les fonds immobiliers²³ doivent être assimilés à des personnes morales. Dès lors, les revenus d'un placement collectif découlant d'un immeuble situé en Suisse sont attribués en droit fiscal au fonds en tant qu'entité distincte, et non à ses actionnaires comme le prévoit le droit civil. Cependant, afin d'éviter une double imposition économique, le

p. 176; SALOMÉ H., N 5 ad art. 11 LIFD; contra: SALVI I., Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, p. 181 s; HÖHN E., Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, p. 178 s; REICH M./DUSS M., Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 384). Toutefois, le caractère étranger de la société de personnes n'est pas valable à l'encontre des associés résidents en Suisse.

18 Art. 4 et 5 LIFD.

19 Celle-ci sera donc assimilée au type de personne morale auquel elle ressemble le plus et sera imposée en fonction (AGNER P. ETC., N 1 ad art. 11 LIFD; LOCHER P., N 1 ad art. 11 LIFD; ATHANAS P./GIGLIO G., N 7 s ad art. 49 LIFD).

20 V. également la Circ. PCC/LIFD.

21 HASENBÖHLEER F. (ÉD.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, § 8 N 369; HEBERLEIN A., Die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV) und die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) im Vergleich, p. 117; MEIER-HAYOZ A./FORSTMOSER P., Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 2 N 50. V. HESS T., Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, p. 407; Rapport Révision totale de la LFP, p. 61 ss.

22 En revanche, au niveau de l'impôt anticipé, l'art. 26 LIA prévoit que la SICAV, dans la mesure où elle perçoit un impôt anticipé sur ses rendements de part, a le droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur ses placements.

23 Soit les fonds détenant directement une ou plusieurs propriétés immobilières au sens de l'art. 58 LPCC.

13 En effet, le but de l'impôt anticipé (lorsque le bénéficiaire de la distribution réside en Suisse) est de garantir l'impôt sur le revenu en incitant le contribuable à déclarer son revenu afin d'obtenir le remboursement des 35 % d'impôt anticipé. Dès lors, il n'est pas souhaitable que la personne qui se voit attribuer un revenu en matière d'impôt anticipé ne soit pas la même que celle qui a l'obligation de déclarer la prestation au niveau de l'impôt sur le revenu.

14 BAUER-BALMELLI M., Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, p. 63 s.

15 BAUER-BALMELLI M., Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, p. 192.

16 On retrouve comme autres règles d'attribution autonomes non mentionnées ici les art. 9 al. 1 et 1^{bis} LIFD et l'art. 9 al. 2 LIFD (sur le sujet v.: SALOM J., L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, p. 73 ss).

17 Une communauté est étrangère lorsque ses associés ne sont pas résidents en Suisse (AGNER P. ETC., N 1a ad art. 11 LIFD; LOCHER P., N 13 ad art. 11 LIFD; OBERSON X., Droit fiscal suisse,

revenu découlant du fonds pour les porteurs de parts assujettis en Suisse ne sera imposé que sur la partie des revenus du fonds qui excède les revenus découlant de la propriété immobilière.

L'art. 26 LIA est encore un exemple de règle d'attribution autonome du droit fiscal. Celui-ci prévoit qu'un placement collectif qui acquitte l'impôt anticipé sur les rendements de parts a le droit au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur ses placements. L'attribution du revenu, en ce qui concerne le droit au remboursement de l'impôt anticipé, au placement collectif en tant que tel diverge de l'attribution faite en droit civil dans la mesure où les placements collectifs n'ont pas la personnalité morale et ne se voient donc pas attribuer de revenu.²⁴

2.2.2 Attribution en vertu d'une interprétation économique des faits

2.2.2.1 En général

Le droit fiscal, de par sa nature économique et les buts qu'il poursuit, s'éloigne parfois des notions conçues en droit civil. Dès lors, lorsqu'une notion a un rattachement économique, il est désormais généralement reconnu que celle-ci doit être interprétée selon la réalité économique.

2.2.2.2 Les distributions dissimulées de dividendes dans le cadre de l'impôt sur le revenu

Nous avons exposé qu'une prestation appréciable en argent doit être attribuée, en principe, au bénéficiaire direct de celle-ci en matière d'impôt anticipé, ce qui converge avec l'attribution faite par le droit civil.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu et le bénéfice, la règle d'attribution diverge du droit civil, et construit une relation triangulaire entre la société prestataire, l'actionnaire et le proche bénéficiaire. En se fondant sur une analyse économique des faits, la théorie dite du triangle constate qu'une prestation appréciable en argent faite en faveur d'un tiers n'est effectuée par une société qu'en raison de la volonté de son actionnaire

(*causa societatis*).²⁵ Dès lors, dans un premier temps, la société voit son bilan rectifié,²⁶ puis l'actionnaire se voit attribuer un dividende²⁷ et enfin le proche reçoit une donation ou un apport,²⁸ selon s'il s'agit d'une personne physique ou morale.

La jurisprudence en la matière, qui a été qualifiée à raison de « zigzag »,²⁹ semble être arrivée aujourd'hui à la conclusion qu'en matière d'impôt sur le revenu, c'est bien la théorie du triangle qui s'applique.³⁰ Une exception doit être relevée lorsque l'actionnaire détient ses participations dans sa fortune commerciale. Dans ce cas, la théorie du triangle doit être rejetée puisque l'attribution d'un revenu à l'actionnaire violerait clairement le principe de détermination.³¹ En l'espèce, on considère donc que la théorie du triangle s'applique, mais de façon modifiée, c'est-à-dire qu'elle n'a d'effet qu'envers les deux sociétés sœurs.³²

24 Il est d'ailleurs intéressant de noter que la LIFD respecte l'attribution faite par le droit civil (à l'exception de la SICAV) en imposant lesdits placements en transparence. Cette divergence d'attribution entre l'impôt fédéral direct et l'impôt anticipé nuit au but incitatif de l'impôt anticipé (A propos du but incitatif de l'impôt anticipé, v. notamment : BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 199 ss ; STOCKAR C., *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, p. 45). Toutefois, elle se justifie par le fait que le fonds de placement doit retenir l'impôt anticipé sur ses distributions, même si les rendements contenus dans cette distribution ont déjà été frappés par l'impôt anticipé. Il s'agit donc d'une mesure visant à éviter une double imposition des rendements au niveau de l'impôt anticipé.

25 «Dass die Gewinnzuwendung formell direkt der nahestehenden Person zugekommen ist, ändert daran nichts, dass die Zuwendung rechtlich über den Aktionär floss, denn nur er konnte kraft seines Beteiligungsrechtes und seiner beherrschenden Stellung die Überweisung an die ihm nahestehende Person anordnen.», SCHÄRRER E., *Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär*, p. 307. ; GEHRIG T., *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten*, p. 107.

26 La société va devoir corriger son bilan en vertu de l'art. 58 LIFD.

27 Un tel revenu, dans la mesure où il est requalifié de dividende, devrait pouvoir bénéficier de la réduction de la double imposition économique, prévue notamment aux art. 20 al.1 lit. c et 18 al. 2 LIFD.

28 Dans la mesure où le principe de la valeur nominale a été remplacé au 1.1.2011 par le principe de l'apport en capital (*Kapitaleinlageprinzip*), la distribution ultérieure par la société sœur bénéficiaire d'une prestation appréciable en argent à son actionnaire devrait pouvoir être considérée comme un remboursement d'un apport ultérieur, et donc être franc d'impôt. Cette solution est expressément rejetée par le message du Conseil fédéral qui considère que seuls les apports qui ont été versés directement par les détenteurs de droits de participation permettent un remboursement en franchise d'impôt (Message RIE II, p. 4538).

29 BEHNISCH U./HEUBERGER R., *Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs*, p. 4.

30 V. notamment : ASA 63 (1994/95), p. 145 = RDAF 1995, p. 38 ; ASA 66 (1997/98), p. 458 ; Arrêt (du TF) 2A.288.1998 (31.3.1999) ; Arrêt (du TF) 2A.160.1999 (22.3.2000) ; StE 2004 B 24.4 Nr. 71.

31 REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen*, p. 609 ss ; AGNER P. ETC., N 24 ad art. 70 LIFD ; DANON R., N 175 ad art. 57 - 58 ; GEHRIG T., *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten*, p. 314 s ; GLAUSER P.-M., *Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, p. 321 ; NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht*, p. 43.

32 Toutefois il ne s'agit pas ici d'une application de la théorie du bénéficiaire direct, puisque ce n'est pas un dividende dissimulé que l'on attribue à la société bénéficiaire, mais plutôt un apport dissimulé.

2.2.3 Attribution en vertu d'un principe général

Le droit civil suisse accorde une importance particulière à la reconnaissance des sociétés étrangères pour des raisons évidentes de sécurité du droit.³³ Le droit civil respectera, par conséquent, l'existence d'une société étrangère, même si cette dernière a été constituée uniquement à des fins fiscales.³⁴ En ce point, le droit fiscal diverge du droit civil. En effet, en droit fiscal, l'application de la théorie de la Durchgriff³⁵ permet la levée du voile corporatif et entraîne, par conséquent, l'attribution du capital ainsi que des revenus d'une personne, la société, à une autre personne, soit son actionnaire et ce à certaines conditions. Ces conditions, posées par le Tribunal fédéral,³⁶ sont très strictes étant donné la violation du principe de légalité qu'une transparence fiscale implique. Selon ce dernier, et ce conformément à la théorie développée par Blumenstein, une Durchgriff ne peut avoir lieu qu'aux conditions cumulatives suivantes : (i) le pouvoir économique sur le revenu de la société dominée appartient en réalité à la société dominante, (ii) et la structure doit être réalisée dans le but d'une évasion fiscale. Quant à nous, en accord avec Matteotti, nous considérons que les conditions de l'évasion fiscale ne sont pas appropriées pour délimiter la Durchgriff. En effet, selon nous, il est nécessaire qu'une structure ne puisse pas être tolérée sans que cela ne heurte le sentiment de justice. De plus, la transparence fiscale ne doit intervenir qu'en ultima ratio. Selon Matteotti,³⁷ trois situations doivent entraîner une Durchgriff : (i) l'irrespect systématique par l'actionnaire des règles légales et statutaires d'indépendance et de fonctionnement de la personne morale ; (ii) lorsque les patrimoines de la filiale et de son actionnaire sont mélangés de façon indissociable ; et (iii) lorsque la filiale n'est pas dotée de ressources nécessaires pour effectuer sa tâche, et

qu'on ne peut pas déterminer comment celle-ci pourrait se procurer les moyens supplémentaires nécessaires à son activité.

Lorsque nous sommes dans une situation où la Durchgriff est autorisée, le voile corporatif est levé, entraînant le déni de la personnalité morale de la société dominée.³⁸ Par conséquent, les revenus, ainsi que les charges de la société transparente, sont directement attribués à la société mère.³⁹ Afin d'être cohérente avec le principe de transparence, la Durchgriff n'a pas d'effet de transformation des revenus.

2.3 Cas particulier d'attribution du revenu dans le trust

2.3.1 En général

Le trust est une institution juridique qui, bien que n'étant pas prévue en droit suisse, est reconnue par ce dernier depuis l'entrée en vigueur de la Convention de la Haye. Bien que cette convention n'ait aucun impact en matière de droit fiscal, cette dernière a engendré un besoin d'uniformisation de la pratique fiscale des différentes autorités cantonales.⁴⁰ C'est dans ce cadre que la Conférence suisse des impôts a publié sa circulaire du 22.8.2007 (Circ. CSI Imposition des trusts), reprise par l'AFC à travers sa circulaire du 27.3.2008 (Circ. Imposition des trusts). Compromis helvétique entre les pratiques cantonales divergentes, elle cherche, entre autres, à déterminer si un revenu doit être attribué au trust en tant qu'entité, au settlor, au trustee, ou encore aux bénéficiaires.

2.3.2 Attribution des revenus en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

La circulaire Circ. Imposition des trusts constate,⁴¹ avec raison,⁴² que le trust ne peut se voir attribuer des revenus, puisqu'il ne constitue pas un sujet fiscal assujéti au sens de l'art. 49 LIFD, faute de personnalité morale.

33 GLAUSER P.-M., Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés, p. 490 ; MATTEOTTI R., Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, p. 63.

34 MATTEOTTI R., Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, p. 72.

35 Pour une définition de la Durchgriff en droit commercial, v. : DENNLER M., Durchgriff im Konzern, p. 24 ss.

36 ATF 55 I 373, p. 387 s ; ATF 59 I 272 ; ACKERMANN A., Bedeutung und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht, p. 90 ; DESAX M., The disregard of a legal entity for tax purposes, p. 513 ; GLAUSER P.-M., Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés, p. 491 ; OBERSON X., L'imposition des sociétés dites « offshore » : un arsenal peu cohérent de mesures disparates, p. 110.

37 MATTEOTTI R., Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, p. 194.

38 DESAX M., The disregard of a legal entity for tax purposes, p. 502.

39 MATTEOTTI R., Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, p. 204 s.

40 AMONN T., Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, p. 495 ; BÖCKLI P., Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, p. 787.

41 P. 8.

42 De cet avis : AMONN T., Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, p. 497 ; DANON R., L'imposition du « private express trust » : Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda, p. 445 s. ; OBERSON X., Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, p. 482 s.

Le trustee, quant à lui, ne peut se voir attribuer les revenus du trust en raison du principe de la capacité contributive. En effet, si le trustee a bien certains droits sur le patrimoine du trust, il n'en a pas la jouissance économique. Il est intéressant de noter qu'il ne s'agit pas ici d'une attribution fiscale divergente de l'attribution civile,⁴³ puisque le droit civil attribue les revenus d'un trust tant au propriétaire légal qu'au propriétaire économique. Cette double attribution des droits de propriété sur des revenus est liée aux origines anglo-saxonnes de l'institution.

Les revenus d'un trust peuvent être attribués aux bénéficiaires du trust, lorsque ces derniers disposent d'un droit ferme sur ces revenus. L'acquisition d'un droit ferme sur un revenu par les bénéficiaires suppose que ces derniers soient connus et que leurs prétentions soient déterminables. Ceci n'est donc possible que dans le cadre des trusts fixes⁴⁴ (fixed interest trusts). De plus, il est également nécessaire que le trust soit irrévocable. Or, la circulaire prévoit une liste très étendue et non exhaustive des indices pouvant démontrer la présence d'un trust révocable. La présence d'un seul indice étant suffisante pour requalifier un trust comme révocable, on peut se demander si la circulaire n'a pas outrepassé ses compétences. En effet, un tel acte administratif ne devrait pas avoir la légitimité pour changer l'attribution d'un revenu. Le droit fiscal ne peut requalifier un trust irrévocable valide en droit civil comme étant révocable, que si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies. Or, si une économie d'impôt est belle et bien réalisée, les autres conditions, à savoir une forme insolite et un choix effectué uniquement dans le but d'éviter l'impôt, ne le sont pas. Dès lors, la qualification de trust irrévocable devrait être admise lorsque le droit civil ne voit aucun acte simulé (sham trust).

Dans le cadre des trusts discrétionnaires, même irrévocables, la prétention à laquelle un bénéficiaire a le droit, ou même sa qualité de bénéficiaire n'est pas déterminée par avance. Dès lors, aucun revenu ne peut être attribué aux futurs bénéficiaires, qui, même s'ils sont désignés par avance, n'ont pas encore acquis de droit ferme sur le revenu.

Partant du principe selon lequel l'appauvrissement d'un contribuable dépend de l'enrichissement d'un autre contribuable, la circulaire prévoit que le settlor qui est domicilié en Suisse au moment de la création du trust, n'est dessaisi des revenus du trust que si ces derniers

peuvent être attribués aux bénéficiaires. Or, comme nous avons vu dans le paragraphe précédent qu'un bénéficiaire se voit attribuer des revenus uniquement dans le cadre d'un trust fixe et irrévocable, c'est également dans ce seul cas que le settlor s'en verra dessaisi. Par conséquent, un settlor se voit attribuer l'ensemble des revenus du trust dans tous les cas où ce dernier n'est pas irrévocable et fixe. Cette attribution du revenu au settlor est certainement le point le plus contesté et le plus contestable de la circulaire. En effet, une telle corrélation entre l'appauvrissement d'un contribuable et l'enrichissement d'un autre n'est que difficilement compréhensible.⁴⁵ Si cette exigence de corrélation apparaît comme étant l'évidence même à la lecture de la circulaire, elle n'en est pas moins contestable. En effet, l'attribution d'un revenu en droit fiscal a en principe lieu, comme nous l'avons maintenant vu à maintes reprises, en suivant l'attribution faite par le droit civil.⁴⁶ Or, le droit civil reconnaît pleinement la déréliction. Lorsqu'une personne fait déréliction de l'une de ses propriétés, celle-ci ne lui est plus attribuée en matière civile, et ce peu importe qu'une nouvelle personne en soit devenue propriétaire. Dès lors, le droit fiscal ne peut, par le biais d'une circulaire, attribuer un revenu au seul constituant d'un trust car personne d'autre ne peut se voir attribuer un tel revenu.⁴⁷ La seule façon pour les autorités fiscales d'attribuer un tel revenu au settlor, sans violer le principe de l'imposition selon la capacité contributive, serait que ce dernier remplisse les conditions de l'évasion fiscale.⁴⁸ Or, la circulaire ne peut présumer que toute personne résidant en Suisse et constituant un trust irrévocable discrétionnaire a pour but d'éviter l'impôt.⁴⁹ En effet, une telle présomption irréfragable d'évasion fiscale ne peut tout simplement pas être acceptée. Dès lors, cette solution viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive.⁵⁰

45 AMONN T., *Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung*, p. 507.

46 DANON R., *L'imposition du « private express trust » : Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda*, p. 448 ; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, p. 481.

47 DANON R., *L'imposition du « private express trust » : Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda*, p. 455.

48 OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, p. 486.

49 Le simple manque d'éléments d'extranéité, ainsi que le fait de différer la charge d'impôt, ne sont pas des éléments nécessairement constitutifs d'évasion fiscale. DANON R., *L'imposition du « private express trust » : Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda*, p. 454.

50 AMONN T., *Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung*, p. 507 ; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, p. 491.

43 Contra: BETSCHART P., *Grundzüge der Trustbesteuerung – dargestellt anhand der Praxis des Kantons Zürich*, p. 159 s.

44 A contrario des trusts discrétionnaires, un trust fixe ne laisse aucune marge d'appréciation au trustee quant à la distribution des revenus et actifs du trust.

Enfin, la circulaire distingue les cas où le settlor est résident en Suisse au moment où le trust est créé, auquel cas il n'est dessaisi que par la constitution d'un trust irrévocable et fixe, des cas où le settlor est résident à l'étranger lors de la constitution, auquel cas la constitution d'un trust irrévocable est suffisante au dessaisissement. Une telle inégalité de traitement basée sur le domicile du settlor au moment de la constitution du trust viole le principe d'égalité de traitement.

2.3.3 Attribution des revenus en matière de remboursement de l'impôt anticipé

Les distributions d'un trust à ses bénéficiaires ne font pas l'objet d'une retenue à la source en Suisse, dans la mesure où ces dernières ne figurent pas à l'art. 4 al. 1 LIA. En revanche, il est intéressant de se demander qui se voit attribuer un revenu que le trust perçoit, et qui serait l'objet d'une retenue à la source, dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé. Afin d'avoir droit au remboursement de l'impôt anticipé, un contribuable doit avoir le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt, et ce droit de jouissance doit exister au moment de l'échéance de la prestation imposable (art. 21 al. 1 lit. a LIA).

Au regard de ces deux conditions, il est aisé d'écarter le trustee du droit au remboursement de l'impôt anticipé dans la mesure où, par définition, il n'a pas le droit de jouissance sur les revenus du trust.

En revanche, le refus d'accorder au trust en tant que tel un droit au remboursement, bien que très rapidement traité par la circulaire, aurait dû, selon nous, faire l'objet d'un examen plus approfondi. En effet, dans la mesure où la notion de « patrimoine organisé » (art. 150 al. 1 LDIP) est applicable au trust, on comprend mal pourquoi la notion similaire de « masse de biens » (art. 55 lit. c OIA) ne lui serait pas applicable. De plus, il s'agit clairement d'une masse affectée à un but spécial, qui ne peut être attribuée, du point de vue fiscal, à une personne déterminée.

Conformément à la circulaire, les bénéficiaires peuvent prétendre au remboursement de l'impôt anticipé uniquement dans le cadre des trusts irrévocables et fixes. Il est incontestable que, dans la mesure où les bénéficiaires d'un trust irrévocable et fixe se voient attribuer les revenus du trust, ces derniers soient également titulaires du droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur ces revenus.⁵¹

Le settlor a droit au remboursement de l'impôt anticipé dans le cadre d'un trust révocable puisque que c'est ce dernier qui garde la jouissance des revenus du trust. Il aura également le droit au remboursement de l'impôt anticipé en présence d'un trust irrévocable discrétionnaire, quand ce dernier était résident en Suisse lorsqu'il l'a constitué.

2.3.4 Eventuelles solutions

Au-delà du droit actuel, nous nous rallions à la doctrine romande⁵² qui propose l'imposition des revenus du trust auprès du trustee. Ainsi, dans le cadre de trusts irrévocables discrétionnaires, les revenus, ainsi que le capital du trust, seraient imposés par voie de substitution auprès du trustee. Une telle solution permettrait d'éviter la non imposition actuelle résultant de la constitution d'un trust irrévocable discrétionnaire. De plus, dans la mesure où l'imposition personnelle du trustee ne serait pas affectée par les biens du trust, le principe de la capacité contributive serait respecté. Etant donné que le trustee paye des impôts sur le capital et le revenu du trust en lieu et place des bénéficiaires lorsque ces derniers n'ont pas encore acquis de prétentions fermes, ceux-ci ne seront pas imposés lors d'une distribution ultérieure de ces mêmes revenus. Enfin, reste à déterminer si l'assujettissement des revenus et du capital du trust chez le trustee aurait lieu chaque fois que l'on est en présence d'un trustee résidant en Suisse, ou s'il est nécessaire qu'une majorité des bénéficiaires du trust soient également résidents en Suisse. Dans la mesure où l'assujettissement du trustee est une anticipation des futures distributions aux bénéficiaires, il nous semble raisonnable d'exiger qu'une majorité des bénéficiaires soient assujettis à l'impôt en Suisse afin d'imposer le trustee.

2.4 Conclusions intermédiaires

La question de l'attribution du revenu en droit fiscal permet de traverser l'ensemble du droit fiscal en mettant en exergue une question fondamentale se trouvant à la base de toute imposition. Une telle analyse fait ressortir le principe selon lequel l'attribution du revenu en droit fiscal suit l'attribution du revenu en droit civil. Toutefois, des divergences peuvent exister, et ce pour différentes raisons. Il peut s'agir d'une règle d'attribution autonome du droit fiscal, d'une interprétation économique des

51 Suivant l'avis de Danon (DANON R., *Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune. Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda*, p. 460 s), nous considérons que la circulaire aurait dû également attribuer aux bénéficiaires du trust le droit au remboursement de l'impôt anticipé dans

le cadre des trusts irrévocables discrétionnaires, lorsque l'exercice du pouvoir discrétionnaire du trustee a eu lieu avant l'échéance du revenu imposable.

52 DANON R., *L'imposition du « private express trust »: Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda*, p. 468 s; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité*, p. 491.

faits, ou enfin de la violation d'un principe du droit. Cette règle et ses exceptions ne s'appliquent toutefois pas à l'institution bien particulière et importée d'un droit étranger qu'est le trust. Nous l'avons donc traitée séparément.

3 L'attribution du revenu en droit fiscal international

3.1 L'attribution du revenu en tant que condition d'application des conventions de double imposition

3.1.1 Définition

Nous avons vu dans la première partie de cet article que l'attribution du revenu est le lien qui permet d'imposer un contribuable sur un revenu. Au plan international, cette même exigence d'attribution est le lien entre un contribuable et un Etat contractant, qui permet d'appliquer la convention.⁵³ En effet, ce n'est que si un contribuable se voit attribuer, par l'un des Etats contractants, le revenu pour lequel il souhaite bénéficier du traité, que celui-ci peut bénéficier de la convention.

Afin de vérifier l'applicabilité d'un traité, l'Etat doit notamment vérifier son champ d'application personnel. Selon l'art. 1 du Modèle de Convention de l'OCDE (MC OCDE), la convention s'applique aux personnes qui sont résidentes d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. Dès lors, afin de bénéficier des avantages d'une convention de double imposition, il est nécessaire d'être qualifié à la fois de personne, ainsi que de résident d'un Etat contractant.⁵⁴ Une troisième condition à l'accès aux traités est celle de l'attribution du revenu. Ce n'est que si un contribuable se voit attribuer par l'un des Etats contractant le revenu pour lequel il souhaite bénéficier du traité que celui-ci peut se prévaloir de la convention. Bien qu'une telle condition ne soit pas expressément mentionnée à l'art. 1 MC OCDE, elle découle de la terminologie utilisée tout au long du Modèle.⁵⁵ En effet,

elle est incarnée à travers différentes expressions telles que « payé à » une personne,⁵⁶ « tire de »,⁵⁷ « reçoit »,⁵⁸ « d' » une entreprise ou d'une personne,⁵⁹ « reçoit »,⁶⁰ « bénéficiaire »,⁶¹ « réalisé par »⁶² ou « attribués à ».⁶³ Cette troisième condition n'est que le reflet, sur le plan international, de l'exigence domestique qu'un revenu soit attribué à un contribuable afin que le système fiscal fonctionne correctement.⁶⁴ Comme l'a remarqué Wheeler,⁶⁵ étant donné l'importance de l'attribution du revenu, nous aurions pu nous attendre à ce que plus d'attention soit portée à ce problème. Ce manque d'égards semble commencer à être rattrapé. En effet, en 2007, le congrès de l'International Fiscal Association (IFA) portait dans sa deuxième partie sur l'attribution du revenu.

3.1.2 Délimitations

Premièrement, il s'agit de distinguer l'exigence d'ordre subjectif d'assujettissement à l'impôt définie à l'art. 4 MC OCDE, de l'attribution de revenu. Toutefois, l'assujettissement à l'impôt est une condition d'application des conventions de double imposition, qui requiert d'une personne qu'elle soit désignée comme contribuable payant des impôts sur l'ensemble de son revenu mondial. Un résident peut remplir la définition de l'art. 4 en étant désigné comme contribuable d'un Etat, mais en étant simultanément exempté de tout impôt.⁶⁶ Être assujetti à l'impôt de manière illimitée ne signifie pas que le revenu pour lequel le contribuable demande l'application de la convention lui soit effectivement attribué.⁶⁷ Dès lors, l'Etat contractant devra se demander

express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, p. 297; DANON R., Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report, p. 211; DANON R./SALOMÉ H., Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, p. 388; SALOMÉ H., International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, p. 62; WHEELER J., Conflicts in the attribution of income to a person, p. 22.

56 Art. 10 al.1, 11 al. 1, 18, 19 al.1 et 2 MC OCDE.

57 Art. 6 al. 1, 10 al. 5, 13 al. 1 et 4, 17 al.1 MC OCDE.

58 Art. 15 al. 1 et 2, 16, 23A et 23B MC OCDE.

59 Art. 6 al. 4, 7 al. 1, 13 al. 2, 21 al. 1 MC OCDE.

60 Art. 20 MC OCDE.

61 Art. 21 al. 2 MC OCDE.

62 Art. 9 al. 1 et 2 MC OCDE.

63 Art. 17 al. 2 MC OCDE.

64 DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 341. Du même avis, LISSI A., Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, p. 218.

65 WHEELER J., Conflicts in the attribution of income to a person, p. 477.

66 BAKER P., Double taxation conventions. A manual on the OECD Model Tax Convention on income and capital, p. I-2/2.

67 DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 342.

53 ARNOLD B. J. ETC., Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century, p. 240; DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, p. 296 s; DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 341; SALOMÉ H., International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, p. 62; WHEELER J., Conflicts in the attribution of income to a person, p. 22.

54 OBERSON X., Droit fiscal suisse, p. 9; BAKER P., Double taxation conventions. A manual on the OECD Model Tax Convention on income and capital, p. 1/1.

55 ARNOLD B. J. ETC., Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century, p. 240; DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private

dans un premier temps si la personne est assujettie de manière illimitée, et ensuite seulement, si le revenu en question lui est attribué.

Deuxièmement, il est nécessaire de distinguer la notion d'attribution du revenu de celle de bénéficiaire effectif. L'exigence, selon laquelle les bénéfices des art. 10, 11 et 12 MC OCDE ne reviennent qu'au bénéficiaire effectif d'un revenu, sert à prévenir le « treaty shopping ». ⁶⁸ Le terme de bénéficiaire effectif n'étant pas défini dans la convention, il est nécessaire de l'interpréter en conformité avec son contexte, soit selon la Convention de Vienne sur le droit des traités. En accord avec Vogel, nous considérons qu'est bénéficiaire effectif, la personne qui maîtrise l'attribution ultérieure du revenu. ⁶⁹ Toutefois, la question de savoir si une personne est le bénéficiaire effectif n'intervient que dans un stade ultérieur, une fois que le revenu a été attribué. Il s'agit d'abord de savoir qui se voit attribuer un revenu, puis il faut se demander si la personne à qui le revenu incombe en est le bénéficiaire effectif. Les deux questions se posant à des stades différents de la réflexion, il est important de ne pas les mélanger.

Enfin, il s'agit de différencier l'exigence d'attribution du revenu des dites clauses d'imposition effectives (« subject-to-tax clauses »). Une telle clause prévoit que l'Etat de source ne garantira les bénéfices de la convention à un résident de l'autre Etat contractant, que si ce dernier est effectivement imposé dans son Etat de résidence. ⁷⁰ Cela ne constitue pas une condition d'application des conventions de double imposition. Il s'agit plutôt d'une mesure contre la double non-imposition, qui n'intervient qu'une fois que le droit de taxer a été réparti. Le raisonnement se fait en deux temps. Premièrement, il faut regarder à qui le revenu est attribué. Puis, si ce revenu est alloué à un résident de l'autre Etat contractant, il est encore nécessaire de vérifier si ce dernier est effectivement imposé sur ce revenu. Par conséquent, il ne peut pas être conclu que l'exigence d'attribution du revenu équivaut à une clause d'imposition effective.

3.2 Les conflits d'attribution du revenu

3.2.1 En général

Le concept de conflit d'attribution du revenu (Zurechnungskonflikt) a été développé dans la doctrine ⁷¹ dans le cadre particulier des sociétés de personnes. Dans ce contexte, l'attribution d'un revenu à deux contribuables distincts par plusieurs Etats est très fréquente. En effet, le traitement fiscal des sociétés de personnes variant sur un spectre qui va de la transparence totale à l'opacité absolue, le contribuable peut être la société ou les associés. ⁷² Les débats doctrinaux furent nombreux avant ⁷³ comme après ⁷⁴ le rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes. Ce dernier recommandait d'une part à l'Etat de source de respecter l'attribution

68 VOGEL K./LEHNER M., Vor Art. 10 - 12 N 12; DU TOIT C., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, p. 209; Commentaire OCDE N 10 ad art. 1 MC OCDE.

69 VOGEL K./LEHNER M., Vor Art. 10 - 12 N 18; DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 344.

70 VOGEL K./LEHNER M., Vor Art. 6 - 22 N 19; SCHAUMBURG H., Internationales Steuerrecht, p. 427.

71 V. en particulier : DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation; DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale; LANG M., Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law; SALOMÉ H., International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income; VOGEL K./LEHNER M., Einl. N 4 et 181a ss.

72 Commentaire OCDE N 2 s ad art. 1 MC OCDE.

73 DEBATIN H., Zur Behandlung von Beteiligungen an Personengesellschaften unter den Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, p. 1181 ss; HEMMELRATH A., Besonderheiten bei der Beteiligung von Steuerinländern an Personengesellschaften in DBA-Staaten, p. 570 ss; HOCK B., Personengesellschaften und Internationales Steuerrecht – Option zur Körperschaftsteuer als Lösung anstehender Probleme, p. 135 ss; KRABBE H., Steuerliche Behandlung der Personengesellschaften nach den Doppelbesteuerungsabkommen, p. 753 ss; LEITNER R./GAHLEITNER G., Zur Behandlung von Personengesellschaften im Abkommensrecht, p. 568 ss; MANKE K., Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, p. 333 ss; MÜHLEHNER J., Die Besteuerung der Veräusserung einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft, p. 457 ss; SALVI I., Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, p. 177 ss.

74 BAKER P., The application of the convention to partnerships, trusts and other, non-corporate entities, p. 1 ss; BENDLIGER S., Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, p. 16 ss; DANIELS A. H. M., Issues in International Partnership Taxation. With special reference to the United States, Germany and The Netherlands; DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation; ENGELEN F./PÖTGENS F., Report on «The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» and the Interpretation of Tax Treaties, p. 250 ss; LANG M., The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs; LE GALL J.-P., International tax problems of partnerships, p. 595 ss; RUSSO R., The OECD Approach to Partnerships – Some Critical Remarks, p. 123 ss; SALOMÉ H., International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income; SCHAFFNER J., The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships, p. 218 ss.

du revenu faite par l'Etat de résidence,⁷⁵ et d'autre part à l'Etat de résidence de respecter la qualification du revenu faite par l'Etat de source dans le cadre du crédit d'impôt.⁷⁶ Comme nous allons le démontrer, ces recommandations représentent selon nous une interprétation correcte du Modèle OCDE, et doivent dès lors être appliquées à toutes les conventions conclues sur le modèle de la Convention cadre de l'OCDE.⁷⁷ Puis, dans un second temps, Danon a élargi le champ d'application de ces recommandations, notamment,⁷⁸ aux cas de conflits d'attribution nés dans le cadre des trusts.⁷⁹ Enfin, en octobre 2007, le congrès international de l'IFA portait sur l'attribution du revenu, ouvrant la porte une fois pour toute à une identification de la problématique en tant que telle.⁸⁰ Dès lors, une solution uniforme à tous les conflits d'attribution doit être envisagée.

Le Modèle est structuré de telle sorte qu'il différencie les cas de double imposition où un Etat de résidence et un Etat de source sont concernés (conflit source-résidence), des cas où deux Etats de résidence sont impliqués (conflit résidence-résidence),⁸¹ et applique à ces deux catégories de conflits des règles différentes. L'ensemble des règles distributives du Modèle ne s'applique qu'aux cas de double imposition impliquant un Etat de source. Seul l'art. 9 du Modèle, traitant des rectifications de bénéfices entre entreprises associées, concerne des cas de conflits résidence-résidence. Il s'agit en effet d'un conflit résidence-résidence, puisqu'il implique deux entreprises distinctes, qui se font imposer de manière illimitée (c'est-à-dire par leur Etat de résidence) sur un même revenu (à cause d'une rectification du bénéfice imposable chez la société prestataire, et à titre de revenu chez la société bénéficiaire) par deux Etats distincts.

3.2.2 Les conflits d'attribution source-résidence

3.2.2.1 Définition

Le conflit d'attribution source-résidence est défini par Danon et Salomé comme étant un état de fait dans lequel : « bien qu'appliquant la même règle distributive, les deux Etats contractants (à savoir un Etat de source et un Etat de résidence) allouent alors *lege fori* l'élément de revenu ou de fortune concerné à un sujet fiscal différent ».⁸²

3.2.2.2 Exemple – la distribution dissimulée de dividendes

Afin de mieux comprendre notre raisonnement et voir les questions qui se posent dans le cadre des conflits d'attribution, nous allons prendre un exemple, à savoir celui des distributions dissimulées.

Admettons, par hypothèse, que les conventions de double imposition conclues entre les différents Etats soient en tout point identiques au Modèle OCDE.⁸³

Dans cet exemple,⁸⁴ une société ayant son siège ainsi que sa direction effective en Suisse, effectue une prestation appréciable en argent en faveur de sa société sœur. Cette dernière est résidente de l'Etat R2. La Suisse, dans un premier temps, va redresser le bénéfice imposable de sa société résidente, à hauteur de la distribution occulte. Puis, sous l'angle de l'impôt anticipé, en vertu de l'art. 4 LIA, elle appliquera la théorie du bénéficiaire direct, et va attribuer la distribution occulte à la société sœur. Le Pays R2, en revanche, attribue le revenu, selon une théorie analogue à celle du triangle, à la société mère qui se trouve dans un Etat R1.

75 Rapport OCDE sur les sociétés de personnes N 56 et Commentaire OCDE N 8.7 ad art. 4 MC OCDE.

76 Il s'agit dans ce cas de conflits de qualification qui ne rentrent pas dans le cadre de nos recherches. V. le Rapport OCDE sur les sociétés de personnes N 102 ss et le Commentaire OCDE N 32.1 ss ad art. 23A et 23B MC OCDE.

77 Toutefois, nous verrons que l'exception prévue à l'exemple 16 du rapport n'est pas, selon nous, conforme à une interprétation correcte de la Convention et ne doit dès lors pas être appliquée aux conventions antérieurement conclues.

78 Danon et Salomé utilisent également les recommandations du rapport OCDE pour résoudre les conflits d'attribution dans le cadre de prestations entre sociétés sœurs (DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 352).

79 DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, p. 323; DANON R., Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report, p. 220.

80 Conflicts in the attribution of income to a person, CDFI 92b (2007).

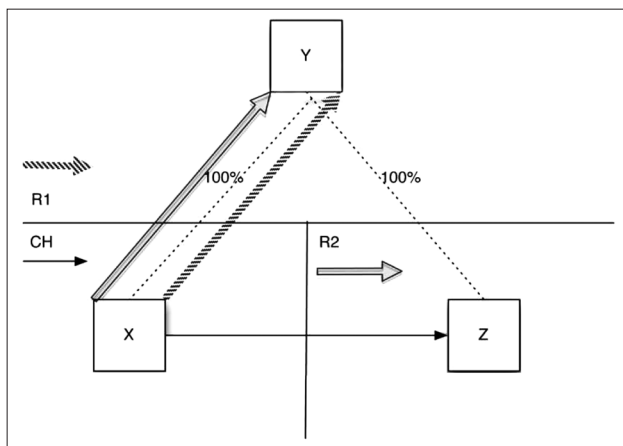
81 Conformément à l'art. 1 du Modèle il est toutefois nécessaire d'avoir au minimum un Etat de résidence.

82 DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 346.

83 Nous prions le lecteur de partir de cette hypothèse pour tous les exemples qui seront présentés par la suite.

84 Tiré de: DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 353 ss.

Fig. 1: Prestation appréciable en argent en faveur d'une société sœur



Si aucune solution n'est recherchée, chaque Etat va faire référence à son droit fiscal interne (*lex fori*) et différents conflits d'attribution vont se produire. Dans une perspective source-résidence, la Suisse va réduire son taux de retenue à la source sur la prestation appréciable en argent effectuée par X. en faveur de Z., conformément à l'art. 10 de la convention CH-R2.⁸⁵ Dans la mesure où la société Z. ne détient pas 25 % au moins du capital de X., l'impôt anticipé sera réduit à 15 %. De son côté, R2 ne va pas accorder un crédit pour les 15 % d'impôts payés dans l'Etat de source, dans la mesure où le droit interne de R2 considère que la prestation appréciable en argent a été payée à Y., résidente de l'Etat R1. Enfin, l'Etat R1 va pouvoir imposer Y. sur la distribution dissimulée qu'il lui attribue, en raison d'une théorie analogue à celle du triangle. Toutefois, l'Etat R1 aura très certainement un mécanisme de réduction pour participation permettant à Y. de ne pas se voir imposer effectivement sur cette distribution. Dès lors, l'Etat R1 n'accordera pas non plus de crédit pour l'impôt perçu en Suisse. Il y aura donc une double imposition résiduelle de 15 %.⁸⁶

3.2.2.3 Nécessité de résoudre les conflits

Avant de regarder comment résoudre les conflits d'attribution source-résidence, il est nécessaire de savoir si ces derniers doivent être résolus par les conventions

85 Les prestations appréciables en argent sont, à notre avis, des dividendes au sens de l'art. 10 al. 3 MC OCDE. Sur la controverse, v. notamment: DANON R./GLAUSER P.-M., *Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement*, p. 507.

86 Dans l'hypothèse où l'Etat R1 n'aurait pas prévu de mécanisme de réduction pour participation, il imposera la distribution dissimulée entre les mains de Y. Cependant, lorsqu'il s'agira d'accorder un crédit pour l'impôt perçu en Suisse, R1 considérera que le taux admissible de retenue à la source était de 5 % puisque Y. détient 100 % de X. Il y aura donc dans ce cas une double imposition résiduelle de 10 %.

de double imposition. Nous avons défini les conflits d'attribution comme l'attribution d'un même revenu par deux Etats, à deux personnes différentes. Il s'agit donc, par définition, de cas de double imposition économique.

L'introduction du Commentaire OCDE est claire lorsqu'elle indique que le Modèle vise à éliminer la double imposition juridique internationale. Toutefois, comme Danon l'a mis en avant,⁸⁷ nous considérons que la double imposition économique qui a été exclue du champ d'application du Modèle OCDE, est celle qui était la plus courante dans le passé, à savoir la double imposition successive d'une société sur ses profits et de son actionnaire sur les dividendes reçus. Par conséquent, selon nous, la double imposition économique qui résulte de l'attribution d'un même revenu à différents contribuables est une forme de double imposition économique qui doit être éliminée par le Modèle OCDE. Bien que l'OCDE n'ait pas pris position, le Commentaire OCDE semble avoir abandonné l'exigence d'identité du contribuable depuis 2000 lorsque des recommandations concernant les sociétés de personnes ont été insérées. En effet, les conflits liés aux sociétés de personnes sont des cas typiques de double imposition économique. Nous allons voir qu'une telle interprétation est confirmée par une interprétation du Modèle OCDE.

Selon Lang, le Modèle OCDE n'a pas pour but de prévenir les cas de double imposition économique, à l'exception de l'art. 9 MC OCDE.⁸⁸ Un tel raisonnement ne tient pas compte de la différence essentielle entre les conflits impliquant un Etat de source ainsi qu'un Etat de résidence, et les conflits impliquant deux Etats de résidence. L'art. 9 susmentionné est un cas de conflit résidence-résidence, à l'appui duquel aucune conclusion ne peut être tirée concernant les conflits source-résidence. En effet, ces derniers cas de conflits doivent être interprétés à l'aide des autres dispositions de la Convention.⁸⁹

Si l'on prête attention aux textes des règles distributives, l'on peut remarquer que, bien qu'elles incluent une exigence d'attribution du revenu, elles ne précisent pas à qui ce revenu doit être attribué. Si ces derniers ne spécifient pas à qui attribuer le revenu, ils ne peuvent pas en parallèle exiger que ce revenu soit attribué par les deux Etats à la même personne. D'un point de vue systématique, nous pouvons également avancer la notion de résident de l'art. 4 MC OCDE. Ce dernier affirme que

87 DANON R., *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation*, p. 309.

88 LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*, p. 29.

89 DANON R./SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 355.

chaque Etat peut définir qui il considère comme résident. Permettre à l'Etat de la source de refuser l'application d'une convention parce qu'un revenu n'est pas attribué à un résident de l'autre Etat contractant selon son propre droit, revient à vider l'art. 4 de tout son sens.⁹⁰

Enfin, si l'on considère que le but des conventions de double imposition est, entre autres, d'empêcher la double imposition, on ne peut interpréter le Modèle comme laissant les cas de double imposition économique sans solution.⁹¹

Conformément à l'interprétation textuelle, systématique et téléologique des règles distributives du Modèle OCDE que nous venons de présenter, nous pouvons conclure que le mécanisme de répartition de la compétence fiscale prévu par les conventions de double imposition s'applique également lors de conflits d'attribution source-résidence.

3.2.2.4 Les différentes approches

Ayant établi que les cas de conflits d'attribution doivent être résolus, il est nécessaire de déterminer de quelle façon. Selon les uns, les normes distributives du Modèle doivent être interprétées de sorte qu'elles règlent le problème d'attribution du revenu (attribution autonome). Selon d'autres, l'attribution du revenu doit être faite par l'Etat de la source. Enfin, selon nous, un revenu doit être attribué selon le droit de l'Etat de résidence.

3.2.2.4.1 Attribution autonome

Selon Lissi,⁹² il est possible d'interpréter les règles distributives du Modèle de Convention, afin de déterminer à qui un revenu doit être attribué au sens de la Convention. Dans son étude, Lissi se base sur les distributions dissimulées, et notamment l'art. 10 MC OCDE. Selon cet auteur, l'expression « payé à » contenue dans l'art. 10 MC OCDE doit être interprétée de manière autonome, et ce conformément à l'art. 3 al. 2 Modèle OCDE. Poursuivant une telle interprétation, ce dernier arrive à la conclusion que le terme « payé à » justifie une application de la théorie du triangle dans les cas de distributions dissimulées à un proche.

Un tel raisonnement ne se justifie, à notre avis, pas. En effet, le terme « payé à », bien que représentant la condition selon laquelle un revenu doit être attribué à un contribuable, ne prévoit en aucun cas à qui le revenu doit être attribué. Les règles d'attribution restent donc du ressort des droits domestiques. Dès lors, l'interprétation de l'art. 10 du Modèle ne devrait pas permettre de déduire, comme le fait Lissi, que la théorie du triangle doit être appliquée par les deux Etats contractants. De plus, même si nous venions à admettre que le terme « payé à » entraîne l'application de la théorie du triangle, force est de constater que l'interprétation de Lissi ne donne pas une définition uniforme de la condition d'attribution du revenu, et que par conséquent une telle interprétation ne permet pas de résoudre d'autres types de conflits d'attribution pouvant naître de cette même norme. Une telle interprétation ne favorisant pas l'élimination des cas de double imposition, comme le voudrait son auteur, doit être rejetée.

3.2.2.4.2 Attribution selon l'Etat de source

Selon Lang,⁹³ face à une situation internationale, un Etat doit simplement appliquer les mêmes règles d'attribution que dans les situations purement domestiques. Cela signifie que l'Etat de résidence décidera de l'attribution du revenu lorsqu'il devra déterminer s'il accorde un crédit ou une exemption d'impôt, et l'Etat de source décidera de l'attribution du revenu lorsqu'il devra déterminer s'il peut prélever, et avec quel pourcentage, un impôt à la source. L'interprétation de la notion d'attribution du revenu par simple renvoi au droit interne a le net avantage d'être aisée à appliquer. En effet, l'administration n'a pas besoin de connaître ou d'appliquer un autre droit que le sien.

Toutefois, cette solution, fort simple au demeurant, n'est pas satisfaisante. Afin d'illustrer notre propos, reprenons notre exemple de conflit d'attribution dans le cadre d'une distribution dissimulée. Dans cet exemple, la Suisse, appliquant la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé, va attribuer un dividende à la société sœur, Z., située dans l'Etat R2, et retenir un impôt anticipé de 15 %. R2, en revanche, considère que le dividende a été payé à la société mère résidente de l'Etat R1, selon une théorie analogue à celle du triangle. Il ne prélève, par conséquent, aucun impôt sur la distribution dissimulée qui n'apparaît pas dans les comptes de Z. Il ne peut pas non plus accorder un crédit d'impôt pour les 15 % d'impôt à la source payé en Suisse, dans la mesure où il n'y a pas d'impôt perçu sur lequel créditer ledit montant. La Suisse

90 DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 356; DANIELS A. H. M., Issues in International Partnership Taxation. With special reference to the United States, Germany and The Netherlands, p. 159, 164; VOGEL K./LEHNER M., N 38 ad art. 1.

91 Il est admis en doctrine que, lorsque l'on interprète un traité de double imposition, si deux sens peuvent être donnés à un terme, il faut choisir celui qui permet d'éliminer la double imposition au mieux; DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 356.

92 LISSI A., Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, p. 218 ss.

93 LANG M., The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, p. 38.

réduirait donc son taux d'imposition de 35 % à 15 % en application d'une convention de double imposition conclue entre elle et l'Etat R2, alors qu'aucune double imposition n'intervient entre ces deux pays. Dans un second temps, nous pouvons également constater que la Suisse refusera de baisser son taux d'impôt à la source à 5 % conformément à la convention conclue avec l'Etat R1 et ce bien qu'une double imposition du revenu occulte ait lieu dans ce cas précis.⁹⁴ De plus, l'Etat R2 ne pourra pas accorder de crédit d'impôt conformément aux art. 23 et suivants de sa convention conclue avec la Suisse, dans la mesure où, selon le droit de l'Etat R2, il n'y a pas de revenu ni d'impôt sur lequel créditer la taxe suisse.

Alors que cet exemple est un simple cas de double imposition économique entre un Etat de résidence, R1, et un Etat de source, la Suisse, le cas n'est pas résolu et la double imposition subsiste. Un résultat aussi insatisfaisant ne peut être le fruit d'une interprétation correcte de la notion d'attribution du revenu.

Toutefois, il est regrettable de constater que cette solution est celle adoptée à l'heure actuelle par l'Administration fédérale des contributions, qui a pris position dans l'exemple 22 de l'annexe I à la Circ. Restructurations d'entreprises.⁹⁵ En effet, dans ce cas particulier, une participation détenue par une société suisse est transférée à sa valeur comptable à une société sœur néerlandaise, détenue par une société étrangère. La prestation appréciable en argent constituée par la différence entre la valeur vénale et la valeur comptable est attribuée, selon la théorie du bénéficiaire direct, à l'actionnaire. Dès lors, selon l'AFC, c'est la convention conclue entre la Suisse et les Pays-Bas qui s'applique et qui permet une réduction de l'impôt anticipé au taux de 15 % (et non de 5 % si l'on avait admis que le dividende était distribué à la société mère, conformément à la théorie du triangle, ou conformément à l'attribution faite par l'Etat de résidence). Les Pays-Bas, quant à eux, attribuent le revenu à la société mère conformément à un raisonnement analogue à celui de la théorie du triangle, et n'ont par conséquent aucun impôt ou revenu sur lequel créditer les 15 % d'impôt à la source perçus en Suisse.

3.2.2.4.3 Attribution selon l'Etat de résidence

En 1999, l'OCDE a adopté le Rapport sur les sociétés de personnes, afin de résoudre les conflits ayant leur origine dans la différence d'imposition de ces sociétés.⁹⁶ Toutefois, le rapport admet que sa réponse aux conflits d'attribution s'applique à d'autres entités.⁹⁷ Selon le rapport, l'Etat de source doit appliquer la convention avec l'Etat de résidence, et éventuellement réduire son taux de retenue à la source, si ce dernier attribue l'élément de revenu à l'un de ses résidents. Autrement dit, l'exigence d'attribution du revenu doit être remplie selon le droit de l'Etat de résidence. Par conséquent, si un dividende émis par une société dans l'Etat de source est attribué à une société de personnes en tant qu'entité distincte selon le droit de son Etat de résidence, l'Etat de la source doit réduire son impôt à la source, conformément à l'art. 10 al. 2 MC OCDE. C'est le cas même si l'Etat de source considère la société de personnes comme étant transparente et attribue par conséquent le revenu aux associés résidents d'un troisième Etat.⁹⁸ De plus, si deux Etats de résidence attribuent le dividende à l'un de leurs résidents, les conventions conclues par l'Etat de source avec les deux Etats de résidence s'appliqueront. Dès lors, l'Etat de la source devra réduire son taux d'imposition au taux le plus bas prévu par les deux conventions.⁹⁹ Dans un second temps, afin d'être cohérent, l'Etat de résidence devra accorder un crédit d'impôt aux personnes auxquelles il attribue le revenu, à nouveau sans prendre en compte l'attribution faite par l'Etat de source.¹⁰⁰

Puisque les modifications apportées par ce rapport n'ont été introduites qu'en l'an 2000 dans le commentaire de l'OCDE, elles ne s'appliquent qu'aux conventions conclues après cette date. Par conséquent, nous devons interpréter le Modèle OCDE pour déterminer comment résoudre les conflits d'attribution, lorsque les conventions ont été signées avant l'an 2000. À notre avis, les recommandations insérées dans le Commentaire correspondent à une interprétation correcte du Modèle et n'introduisent aucune modification. Au contraire, il nous semble naturel que l'attribution selon l'Etat de résidence

94 Toutefois, la double imposition entre la Suisse et l'Etat R1 n'est que virtuelle, dans la mesure où l'Etat R1 prévoit certainement un mécanisme permettant d'éviter la double imposition économique des bénéficiaires d'une entreprise une première fois auprès de l'entreprise, et une seconde fois lorsqu'ils sont distribués.

95 Pour une critique de la solution proposée v.: DANON R., Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux – Analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 306 ss.

96 Les conclusions de ce rapport ont été insérées dans le Commentaire de l'OCDE en avril 2000.

97 Rapport sur les sociétés de personnes N 1.

98 Néanmoins, une exception à cela est prévue dans le rapport. Lorsque l'Etat de la source attribue le revenu à l'un de ses résidents, aucun traité ne réduira son droit d'imposer ses propres résidents sur un revenu gagné dans sa propre juridiction. Une telle exception transforme un conflit source-résidence en un conflit résidence-résidence. Or, de tels conflits ne peuvent être résolus par le Modèle tel qu'il est conçu. Pour cette raison, une telle exception n'est, à notre sens, pas souhaitable.

99 Commentaire OCDE N 6.5 ad art. 1 MC OCDE; Rapport sur les sociétés de personnes N 74.

100 Rapport sur les sociétés de personnes N 139 (ad ex. 18).

soit déterminante pour l'Etat de source. En effet, l'art. 1 du Modèle de Convention codifie l'effet bilatéral des traités. Dans les conflits d'attribution source-résidence, il est nécessaire d'avoir un revenu produit dans un Etat de source, qui rentre dans la sphère fiscale de l'Etat de résidence.¹⁰¹ Si l'attribution n'était pas déterminée par l'Etat de résidence, l'Etat de source devrait réduire son droit de taxer pour éviter une double imposition qui ne peut exister. Nous l'avons dit, cette solution a été introduite dans le Commentaire de l'OCDE, afin de résoudre des conflits relatifs aux sociétés de personnes. Néanmoins, nous considérons que les principes qui ont été dégagés dans ce cas précis de conflits d'attribution peuvent être appliqués à tous les autres cas de conflits d'attribution. Puisque nous avons admis la nécessité de résoudre les conflits d'attributions, rien ne nous empêche d'appliquer à ces derniers les principes développés dans le cadre du Rapport sur les sociétés de personnes.

3.2.2.5 Applications concrètes

Toute règle d'attribution de droit interne peut donner lieu à un conflit d'attribution du revenu, dès lors que l'on se trouve dans une situation internationale. Dans la mesure où il s'agit d'une même problématique ayant la même cause, à savoir des règles d'attribution du revenu différentes entre les Etats impliqués, la solution proposée ci-dessus doit pouvoir s'appliquer dans tous les cas de figure.

3.2.2.5.1 Distribution dissimulée

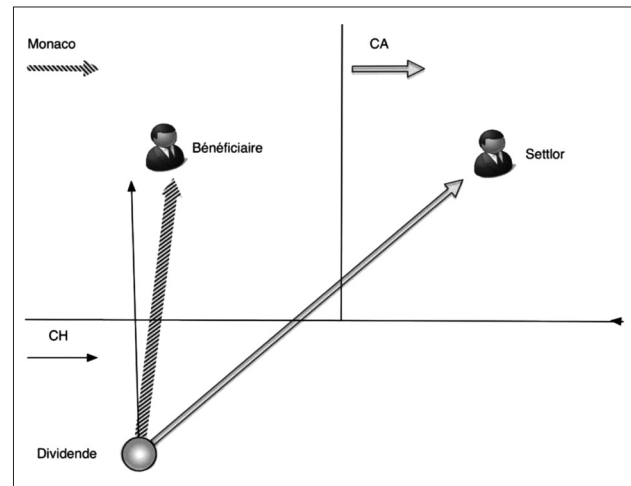
Dans notre exemple précédemment utilisé, la Suisse considère que la société X. a effectué une prestation appréciable en argent en faveur de sa société sœur Z., résidente de l'Etat R2. La Suisse, nous l'avons déjà vu, applique la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé et par conséquent attribue un dividende à la société sœur résidente de R2. En revanche, R2 applique une théorie analogue à celle du triangle et attribue, par conséquent, le revenu à la société mère dans R1. Puisque le revenu n'est pas attribué à la société sœur dans son Etat de résidence (R2), la convention entre la Suisse et R2 ne s'applique pas.

En revanche, si R1 suit également une théorie analogue à celle du triangle et attribue le dividende dissimulé à la société mère Y. résidente, la convention entre la Suisse et R1 s'applique. Par conséquent, la Suisse devra réduire son impôt anticipé au taux de 5 % prévu à l'art. 10 al. 2 lit. a de la convention Suisse-R1. La question de savoir à qui la Suisse, en tant qu'Etat de source, attribue le

dividende, n'est pas pertinente. Dans un second temps, R1 devra accorder un crédit d'impôt, selon les art. 23 ss, pour les 5 % prélevés à la source, conformément aux dispositions de la convention S-R1.¹⁰²

3.2.2.5.2 Trust

Fig. 2: Dividende de source suisse payé à un bénéficiaire d'un trust, résident à Monaco



Dans cet exemple,¹⁰³ nous avons un dividende provenant de la Suisse qui, selon le droit suisse, est payé au bénéficiaire d'un trust, résident à Monaco. L'Etat de Monaco attribue également ce dividende au dit bénéficiaire. Le settlor du trust, quant à lui, est résident du Canada, et se voit attribuer ce même dividende selon le droit fiscal canadien. Dans la mesure où il n'y a pas de convention de double imposition entre la Suisse et Monaco, et puisque le droit fiscal suisse attribue le dividende à un résident de Monaco, la Suisse pourrait refuser de réduire son imposition à la source. Toutefois, si la Suisse respecte l'attribution faite par l'Etat de résidence, ce conflit d'attribution source-résidence peut être résolu. En effet, dans la mesure où le Canada attribue le dividende à l'un de ses résidents, la convention conclue entre la Suisse et le Canada est applicable et la Suisse doit réduire son imposition à la source en fonction.

¹⁰² Une telle solution à ce conflit d'attribution est également valable dans le cadre de l'art. 15 de l'Accord sur la Fiscalité de l'Épargne (DANON R./GLAUSER P.-M., Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, p. 509 s; DANON R., Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux – Analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 307 s).

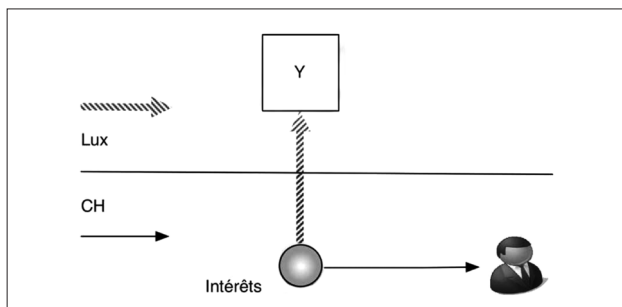
¹⁰³ Exemple tiré de: DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, p. 326.

¹⁰¹ DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 361.

De plus, le Canada doit accorder un crédit d'impôt selon l'art. 23 B de la convention Suisse-Canada (CDI-CDN).

3.2.2.5.3 Durchgriff

Fig. 3: Durchgriff: transformation d'un conflit source-résidence en un conflit résidence-résidence

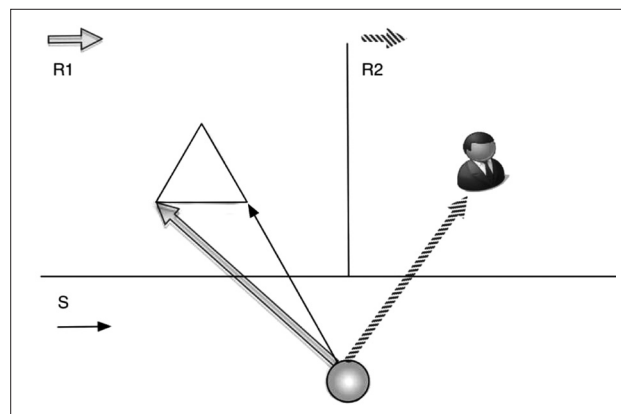


Dans cet exemple, une société luxembourgeoise perçoit des intérêts provenant d'une banque suisse. Le Luxembourg reconnaît la société constituée selon son droit et lui attribue lesdits intérêts. La Suisse, quant à elle, voit cette société comme étant transparente en application de la théorie de la Durchgriff, et attribue ce paiement d'intérêts à l'actionnaire de la société résidant en Suisse. Dans la mesure où la Suisse attribue les intérêts à l'un de ses propres résidents, nous sommes dans un cas particulier. En effet, nous sommes dans le cadre de l'exception au principe général de l'attribution du revenu faite selon l'Etat de résidence, prévue par l'ex. 16 du Rapport sur les sociétés de personnes.¹⁰⁴ Selon ce rapport, l'Etat de la source ne doit pas respecter l'attribution faite par l'Etat de résidence lorsque lui-même attribue ledit revenu à l'un de ses résidents. En effet, le rapport note que, dans le cas d'espèce, nous sommes en présence d'un Etat, la Suisse, qui impose l'un de ses résidents sur un revenu perçu sur son propre territoire et les conventions de double imposition ne visent pas à limiter un tel droit d'imposition. Ceci a pour conséquence de changer la position de la Suisse d'Etat de source du revenu en Etat de résidence. Cette modification est injustifiée dans la mesure où l'on cherche à savoir si la Suisse doit restreindre son droit d'imposer à la source un revenu ou non. Il va donc de soi que la Suisse, bien qu'étant également un Etat de résidence, agit ici en tant qu'Etat de source. Cette exception transforme un conflit source-résidence en un conflit résidence-résidence.¹⁰⁵ Or, comme nous le démontrerons par la suite, les conflits

d'attribution résidence-résidence ne peuvent pas être résolus par le Modèle OCDE. L'application d'une telle exception au principe général d'attribution selon l'Etat de résidence signifie donc que l'on ne peut pas résoudre la double imposition, ou la double non-imposition, résultant de telles situations. Ceci n'est, à notre avis, pas conforme à une interprétation correcte du Modèle OCDE qui, comme nous l'avons vu, cherche à éliminer la double imposition. Dès lors, cette exception introduite dans le Commentaire OCDE en 2000 constitue une modification de l'interprétation du Modèle et ne doit pas s'appliquer automatiquement aux conventions conclues avant lesdites modifications. En l'espèce, la Suisse en tant qu'Etat de source des intérêts doit respecter l'attribution du revenu faite par le Luxembourg et, par conséquent, réduire son imposition à la source à 10 %, conformément à l'art. 11 al. 2 de la convention de double imposition Suisse-Luxembourg (CDI-LUX).¹⁰⁶ Toutefois, dans un second temps, la Suisse devrait vérifier si la société luxembourgeoise est bien le bénéficiaire effectif des intérêts. En effet, nous avons vu que l'attribution du revenu est une condition d'application des conventions de double imposition, qui ne préjuge en rien de la question du bénéficiaire effectif.

3.2.2.5.4 Société de personnes

Fig. 4: Intérêts payés à une société de personnes



Dans cet exemple, des intérêts, ayant leur source dans l'Etat S, sont payés à une société de personnes. Selon l'Etat S, les intérêts sont payés à la société de personnes en tant qu'entité distincte. L'Etat R1 considère également

¹⁰⁴ Rapport sur les sociétés de personnes N 127 - 128 (ad ex. 16); Commentaire OCDE N 6.1 ad art. 1 MC OCDE.

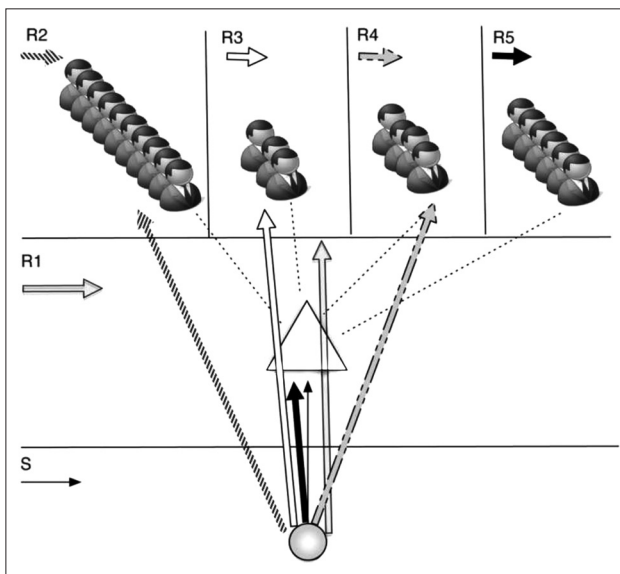
¹⁰⁵ DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 364; DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, p. 322 s.

¹⁰⁶ DANIELS A. H. M., Issues in International Partnership Taxation. With special reference to the United States, Germany and The Netherlands, p. 167; DANON R., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, p. 322 s; DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 363 s; SALOMÉ H., International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, p. 74 ss.

qu'il s'agit d'un sujet fiscal distinct de ses associés et impose par conséquent la société sur les intérêts provenant de S. L'Etat R2, en revanche, considère que ce sont les associés qui doivent être imposés sur les revenus de la société de personnes. Par conséquent, R2 attribue les intérêts à son résident, associé de la société. Dans la mesure où l'Etat R1 attribue le revenu provenant de S à l'un de ses résidents, la convention conclue entre S et R1 est applicable. De plus, dans la mesure où l'Etat R2 attribue également les intérêts provenant de S à un de ses résidents, la convention conclue entre S et R2 est aussi applicable. Afin de respecter les deux conventions applicables, S doit utiliser le taux de retenue à la source le plus bas prévu par les deux conventions.¹⁰⁷ Toutefois, nous verrons qu'un conflit d'attribution résidence-résidence demeure entre R1 et R2 qui imposent tous deux les intérêts en tant qu'Etats de résidence.

3.2.2.5.5 Fonds d'investissement

Fig. 5: Intérêts versés à un fonds d'investissement



Dans cet exemple, une banque située dans l'Etat S verse des intérêts à un fonds d'investissement résidant dans l'Etat R1. L'Etat S considère que le fonds d'investissement est une entité imposable et lui attribue les intérêts. En revanche, l'Etat R1 ne reconnaît pas le fonds comme un contribuable distinct et ne lui attribue aucun revenu. La convention de double imposition conclue entre les deux Etats n'est donc pas applicable. Le cas devient particulièrement complexe dans la mesure où un fonds d'investissement est généralement constitué d'un grand nombre d'investisseurs. Ces derniers peuvent être résidents de nombreux Etats différents, ayant chacun leur

propre règle d'attribution pour les intérêts de l'Etat S. Par conséquent, l'Etat S doit vérifier pour chacun des Etats où un investisseur est résident, si celui-ci attribue les intérêts directement par transparence à l'un de ses résidents. De plus, du point de vue du crédit d'impôt, il sera extrêmement difficile à faire valoir par chaque investisseur dans son Etat de résidence, étant donné le nombre de transactions effectuées par un fonds d'investissement. L'un des avantages de cette forme d'investissement est d'éviter à chaque contribuable des charges administratives imposantes liées aux investissements à l'étranger, or, en l'espèce, cet avantage est complètement perdu. Les conflits d'attributions impliquant des fonds de placement nous montrent les limites pratiques de la théorie de l'attribution selon l'Etat de résidence. Différentes solutions ont été proposées par un rapport de l'OCDE.¹⁰⁸ Selon ce rapport, il faudrait que le fonds puisse faire valoir, au nom de ses investisseurs, les conventions de double imposition conclues par son Etat de résidence.¹⁰⁹ Dans notre exemple, cela signifierait que la seule convention applicable serait celle conclue par l'Etat de source avec R1.¹¹⁰ L'application de la convention S-R1 aurait également pour effet de permettre au fonds de réclamer un crédit d'impôt pour l'impôt payé en S. Toutefois, si par hypothèse R1 n'attribue pas de revenu au fonds en tant que tel selon son droit interne, le crédit hypothétique ne pourra être octroyé si aucun impôt n'est payé en R1.

3.2.2.5.6 Controlled Foreign Corporation

3.2.2.5.6.1 En général

On appelle régime de sociétés dites contrôlées (ci-après : CFC) un régime qui permet à un Etat d'attribuer à l'un de ses résidents, actionnaire d'une société contrôlée, les profits que celle-ci réalise dans un autre Etat, sans attendre qu'elle ne les distribue par voie de dividendes. De telles règles cherchent à éviter que des contribuables bénéficient d'ajournements d'impôts en localisant leurs revenus dans des sociétés constituées à cet effet, et se trouvant dans des Etats à fiscalité avantageuse.¹¹¹ Bien

¹⁰⁸ Treaty Benefits of Collective Investment Vehicles.

¹⁰⁹ Treaty Benefits of Collective Investment Vehicles N 42 ss.

¹¹⁰ Pour cela, il faut que les investisseurs ayant droit à la convention, et qui se font donc représenter par le fonds (treaty-entitled investors), soient nombreux. D'un point de vue pratique, les Etats devraient encore se mettre d'accord sur le pourcentage de treaty-entitled investors nécessaires.

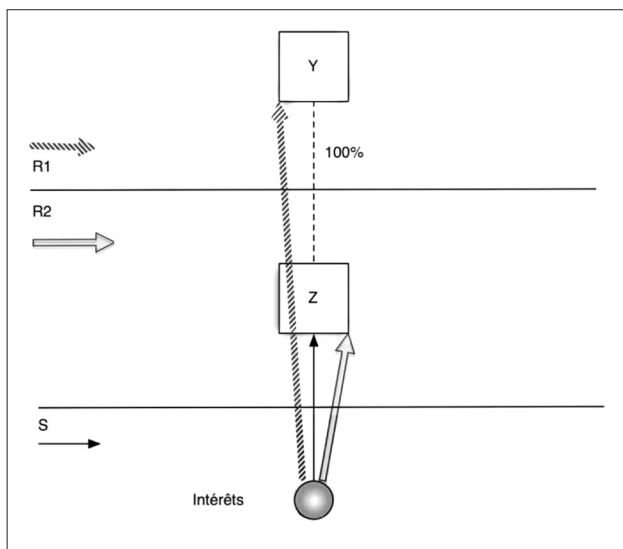
¹¹¹ AIGNER H.-J. ETC., General Report, p. 20; ARNOLD B. J., The taxation of controlled foreign corporations: an international comparison, p. 131; ARNOLD B. J./DIBOUT P., Limites à l'usage des régimes à fiscalité privilégiée par les entreprises multinationales: mesures actuelles et tendances, p. 109; NOËL Y., Interaction entre réglementations sur les sociétés étrangères contrôlées et les conventions de double imposition: Le cas de l'art. 209 B et de l'Avenant à la Convention franco-suisse, p. 138.

¹⁰⁷ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes N 74 (ad ex. 9).

que la Suisse ne connaisse pas un tel régime, nous avons choisi de traiter des conflits d'attribution causés par des régimes CFC, dans la mesure où ces derniers sont fréquents. Nous ne nous attarderons toutefois pas ici sur la question de la compatibilité des régimes CFC avec les conventions de double imposition.

3.2.2.5.6.2 Exemple

Fig. 6: Intérêts versés à une CFC



Dans l'exemple ci-dessus, des intérêts provenant d'un Etat S sont payés selon le droit de l'Etat S, ainsi que selon le droit de l'Etat R2, à la société Z., résidente de l'Etat R2. L'Etat R1, quant à lui, a un régime de sociétés dites contrôlées. Selon ce dernier, la société Z., résidente de l'Etat R2, est une société contrôlée par un résident de l'Etat R1, à savoir la société Y. Par conséquent, selon l'Etat R1, tous les bénéfices perçus par Z. sont directement attribués et imposés auprès de Y. La convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R2 est applicable, puisque l'Etat R2 attribue les revenus perçus dans l'Etat S à l'un de ses résidents. De plus, la convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R1 est également applicable, dans la mesure où l'Etat R1 attribue également ce revenu perçu dans l'Etat S à l'un de ses résidents. Les deux conventions étant applicables, l'Etat S doit appliquer le taux de retenue à la source le plus favorable prévu par les deux conventions. Toutefois, nous verrons qu'ici aussi un conflit d'attribution résidence-résidence demeure entre R1 et R2 qui imposent tous deux les intérêts en tant qu'Etats de résidence.

Prenons maintenant une variation de cet exemple. Cette fois, l'Etat R1 est remplacé par l'Etat R3, qui a un régime de règle CFC un peu différent de celui en vigueur dans l'Etat R1. L'Etat R3 considère également que la société Z., résidente de l'Etat R2, est une société contrôlée par

la société Y., l'une de ses résidentes. Dès lors, l'Etat R3 considère que les intérêts perçus par la société Z. dans l'Etat S sont en réalité réalisés par la société Y. Cependant, au lieu d'attribuer directement ces intérêts à la société Y., l'Etat R3 choisit d'attribuer un dividende fictif distribué par Z. à Y. d'un montant équivalent aux intérêts réalisés dans l'Etat S. Cette différence d'approche est fondamentale. En effet, dans ce cas de figure, l'Etat R3 n'attribue pas les intérêts provenant de S à l'un de ses résidents. Il considère plutôt qu'il y a une deuxième distribution qui a lieu, et qu'il s'agit donc, dans un premier temps, d'intérêts entre l'Etat de source et l'Etat R2, puis de dividendes entre l'Etat R2 et l'Etat R3. Il n'y a aucun doute quant à l'application de la convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R2. En revanche, la convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R3 ne s'applique pas puisque l'Etat R3 n'attribue pas de revenu ayant sa source dans l'Etat S à l'un de ses résidents. Par conséquent, l'Etat R3 n'aura pas à créditer l'impôt perçu dans l'Etat S.¹¹² La situation peut encore empirer lorsque la société Z. décide de distribuer effectivement un dividende de même montant que les intérêts à la société Y. et que l'Etat R2 prélève une retenue à la source sur cette distribution. Dans un tel cas, le Commentaire OCDE considère à tort que la convention conclue entre R2 et R3 est applicable, et que R2 doit réduire son imposition à la source en fonction. Néanmoins, le Commentaire OCDE note qu'en ce qui concerne l'octroi d'un crédit d'impôt, la question est sujette à doutes, mais conclut toutefois qu'un crédit d'impôt doit être octroyé.¹¹³ Cette conclusion est à notre avis erronée. En effet, dans la mesure où ce dividende a déjà été imposé lors de la distribution fictive, l'Etat R3 n'attribuera aucun revenu à la société Y. lors de la véritable distribution. Par conséquent, la convention conclue entre l'Etat R2 et l'Etat R3 ne sera tout simplement pas applicable, et l'Etat R2 n'aura pas à réduire son imposition à la source.

3.2.3 Les conflits d'attribution résidence-résidence

Il y a un conflit d'attribution résidence-résidence quand un revenu est attribué à deux personnes différentes, chacune en tant que personne résidente.

3.2.3.1 Possibilité de résoudre le conflit

Le Modèle OCDE fonctionne toujours selon le même mécanisme. Premièrement, le droit d'imposer est réparti

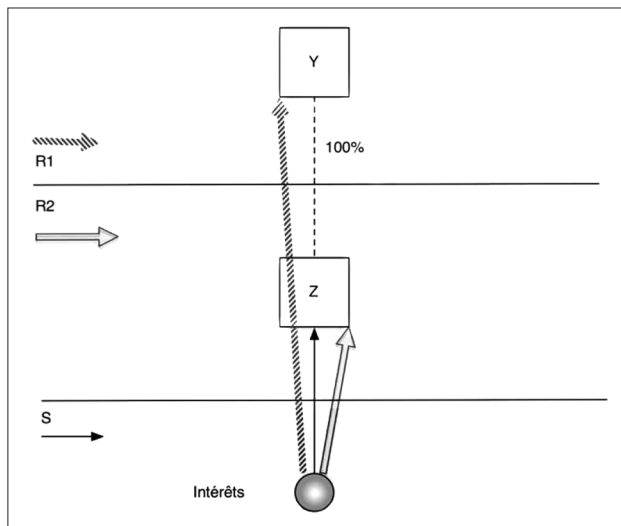
¹¹² Bien que selon la convention, l'Etat R3 n'ait pas à créditer le montant d'impôt perçu dans l'Etat S, la plupart des Etats prévoyant des règles CFC ont également mis en place un mécanisme de crédit pour les impôts payés par la CFC.

¹¹³ Commentaire OCDE N 39 ad art. 10 MC OCDE.

entre l'Etat de source et l'Etat de résidence. Puis, l'Etat de résidence doit éliminer l'éventuelle double imposition résiduelle. Pour que cette procédure fonctionne, il est donc nécessaire d'avoir d'une part un Etat de résidence, et d'autre part un Etat de source. Cette limite structurelle du Modèle nous permet de conclure que les cas de conflits résidence-résidence ne peuvent être résolus par le Modèle OCDE.¹¹⁴ Ce principe souffre une exception, celle expressément prévue à l'art. 9 du Modèle. En effet, cette disposition prévoit un mécanisme d'élimination de la double imposition, résultant de l'attribution d'un même revenu dans deux Etats, chacun en tant qu'Etat de résidence. Il s'agit de la problématique des prix de transfert (transfer pricing).

3.2.3.2 Application concrète

Fig. 7: Les limites structurelles du Modèle OCDE



A titre d'exemple, reprenons les conflits d'attribution dans le cadre des règles sur les sociétés contrôlées. Admettons que l'Etat S, ainsi que l'Etat R2, attribuent un intérêt provenant de l'Etat S à une société Z., résidente de l'Etat R2. L'Etat R1, quant à lui, a un régime de sociétés dites contrôlées. Selon ce dernier, la société Z., résidente de l'Etat R2, est une société contrôlée par un résident de l'Etat R1, à savoir la société Y. Par conséquent, selon l'Etat R1, tous les bénéfices perçus par Z. sont directement attribués et imposés auprès de Y. Nous avons déjà vu que, lorsqu'on se place du côté de l'Etat de la source du revenu, et que l'on se trouve par conséquent dans un conflit source-résidence, les conventions de double imposition conclues par S avec R1 ainsi qu'avec R2 sont applicables, et que par conséquent l'Etat de source va utiliser son taux de retenue à la source

le plus petit prévu par les deux conventions applicables. Toutefois, une double imposition subsiste. Il s'agit de l'imposition des intérêts une première fois dans l'Etat R1, et une seconde fois dans l'Etat R2. Ce même revenu est imposé deux fois, par deux Etats distincts, tous deux agissant en tant qu'Etat de résidence. Puisqu'aucun des deux Etats n'impose le revenu de manière limitée comme un Etat de source, aucune des règles distributives du Modèle OCDE ne trouve application. Nous sommes face aux limites structurelles du Modèle OCDE.

4 Conclusions

Déterminer auprès de quel contribuable un revenu doit être imposé est une question fondamentale à laquelle la doctrine suisse n'a pas accordé l'attention méritée. Considérant cette exigence comme évidente, cette dernière n'a pas identifié la question du lien entre l'objet et le sujet de l'impôt comme étant une problématique en tant que telle traversant l'ensemble du droit fiscal.

Chaque imposition fait suite à une attribution du revenu, ce qui peut laisser songeur quant à l'immensité et la variété des règles permettant d'attribuer un revenu. De plus, le droit fiscal s'adapte à la vie économique et, ce faisant, les règles d'attribution se modifient et se développent. De nouveaux instruments, tels que le trust, obligent nos lois à s'adapter et se transformer. Toutefois, nous pensons qu'une compréhension de l'importance de l'attribution du revenu, ainsi que du système auquel elle obéit, permettra au lecteur de mieux appréhender notre système fiscal tel qu'il est et tel qu'il sera demain.

Conscients de la diversité des règles d'attribution du revenu et du caractère interne de ces dernières, nous ne pouvons pas nous étonner lorsque nous nous trouvons confrontés à de nombreux conflits d'attribution. Notre recherche s'est essentiellement limitée aux conflits d'attribution créés par des règles suisses. Cependant, il est essentiel de garder à l'esprit que les conflits d'attribution peuvent avoir lieu en raison de n'importe quelle règle d'attribution prévue par n'importe quel Etat. Notre étude a donc pour ambition de regrouper différentes problématiques qui avaient été traitées séparément jusqu'à présent sous la dénomination commune de : « conflits d'attribution du revenu ». Ceci étant fait, il nous paraît évident qu'une solution valable pour une variante de ce conflit, telle que celle proposée par l'OCDE dans son Rapport sur les sociétés de personnes, doit être élargie à tous les cas de conflits d'attribution. Certes, la solution que nous proposons à ces conflits n'est pas parfaite. Elle implique des difficultés pratiques, lorsque les Etats de résidence sont nombreux, et se base peut-être

¹¹⁴ DANON R./SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 366.

trop sur la bonne foi des Etats,¹¹⁵ lors de la définition de leurs règles d'attribution internes. Néanmoins, il nous semble avoir démontré qu'il s'agit, à l'heure actuelle, de la seule solution permettant l'élimination souhaitée des cas de double imposition économique créés par des conflits d'attribution du revenu.

Bibliographie choisie

- ACKERMANN A., *Bedeutung und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht*, Winterthur 1963
- AGNER P./DIGERONIMO A./NEUHAUS H.-J./STEINMANN G., *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément*, Zurich 2001
- AIGNER H.-J./SCHEUERLE U./STEFANER M., *General Report*, in: Lang M./Aigner H.-J./Scheuerle U./Stefaner M. (éds.), *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Vienne 2004
- AMONN T., *Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung*, *Archives* 76 (2007/08), p. 493
- ARNOLD B. J., *The taxation of controlled foreign corporations: an international comparison*, Toronto 1986
- ARNOLD B. J./DIBOUT P., *Limites à l'usage des régimes à fiscalité privilégiée par les entreprises multinationales : mesures actuelles et tendances. Rapport Général*, CDFI LXXXVIb (2001), p. 91
- ARNOLD B. J./SASSEVILLE J./ZOLT E. M., *Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, BIT 2002, p. 233
- ATHANAS P./GIGLIO G., in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2a, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Art. 1 - 82, 2^e éd., Bâle etc. 2008
- BAKER P., *Double taxation conventions. A manual on the OECD Model Tax Convention on income and capital*, Londres 2001
- *The application of the convention to partnerships, trusts and other, non-corporate entities*, *GITC Review*, vol. II (2002) No. 1, p. 1
- BAUER-BALMELLI M., *Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigentheorie*, *FStR* 2001, p. 58
- *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten*, Zurich 2001
- BEHNISCH U./HEUBERGER R., *Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs*, *Jusletter* 8.5.2000
- BENDLIGER S., *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, *SWI* 2000, p. 16
- BETSCHART P., *Grundzüge der Trustbesteuerung – dargestellt anhand der Praxis des Kantons Zürich*, *RF* 2007, 158
- BEUSCH M., in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. II/2, *Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG)*, Bâle etc. 2005
- BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, *RDS* 52, p. 141a
- BLUMENSTEIN E./LOCHER P., *System des Steuerrechts*, 5^e éd., Zurich 1995
- BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht*, *RF* 2007, 710 et 774
- BOYER M./HILDEBRANDT M. W., *Conflicts in the attribution of income to a person. Rapport national suisse*, CDFI 2007b, p. 623
- BÜRGY D./ZIEGLER P., *Zeitpunkt der geldwerten Leistung*, *FStR*, 2005, p. 111
- DANIELS A. H. M., *Issues in International Partnership Taxation. With special reference to the United States, Germany and The Netherlands*, Deventer etc. 1991
- DANON R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report*, *Intertax* 2004, p. 210
- *Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux – Analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel*, *Archives* 74 (2005/06), p. 257
 - in: *Commentaire romand de la loi sur l'Impôt fédéral direct*, Bâle 2008
 - *L'imposition du «private express trust»: Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda*, *Archives* 2008, p. 435
 - *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references*

115 En effet, dans la mesure où l'Etat de source doit respecter les règles d'attribution de l'Etat de résidence, la crainte de voir l'Etat cocontractant modifier sensiblement ses règles d'attribution après l'entrée en vigueur de la convention peut se justifier.

- to US, Canadian and New Zealand trust taxation, Zurich etc. 2003
- Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune. Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda, Archives 72 (2003/04), p. 257
- DANON R./GLAUSER P.-M., Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, Intertax 2005, p. 503
- DANON R./SALOMÉ H., Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, in: M. Lang (éd), Avoidance of Double Non-Taxation, Vienne 2003
- De la double imposition internationale, Archives 73 (2004/2005), p. 337
- DEBATIN H., Zur Behandlung von Beteiligungen an Personengesellschaften unter den Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Betriebs-Berater 1992, p. 1181
- DENNLER M., Durchgriff im Konzern, Zurich 1984
- DESAX M., The disregard of a legal entity for tax purposes. National Report – Switzerland, CDFI LXXIV (1989), p. 501
- DU TOIT C., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999
- ENGELEN F./PÖTGENS F., Report on «The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» and the Interpretation of Tax Treaties, European Taxation 2000, p. 250
- GEHRIG T., Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Berne 1998
- GLAUSER P.-M., Apports et impôt sur le bénéfice: le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genève etc. 2005
- Transparence fiscale: vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés, RF 2006, p. 486
- HASENBÖHLER F. (ÉD.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Zurich etc. 2007
- HEBERLEIN A., Die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV) und die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) im Vergleich, Zurich etc. 2008
- HEMMELRATH A., Besonderheiten bei der Beteiligung von Steuerinländern an Personengesellschaften in DBA-Staaten, IStR 1995, p. 570
- HESS T., Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Archives 77 (2008/09), p. 361
- HOCK B., Personengesellschaften und Internationales Steuerrecht – Option zur Körperschaftsteuer als Lösung anstehender Probleme, RIW 1995, p. 135
- HÖHN E., Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, Archives 65 (1996/97), p. 171
- HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht, 9^e éd., Berne etc. 1997
- KRABBE H., Steuerliche Behandlung der Personengesellschaften nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 1998, Fach 3, Gruppe 2, p. 753
- LANG M., Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, BIT 2001, p. 596
- The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, Vienne 2000
- LE GALL J.-P., International tax problems of partnerships. General Report, CDFI LXXXa (1995), p. 595
- LEITNER R./GAHLEITNER G., Zur Behandlung von Personengesellschaften im Abkommensrecht, SWI 1998, p. 568
- LISSI A., Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, Bâle etc. 2007
- LOCHER P., Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Bâle 2001
- MANKE K., Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1978/79, p. 333
- MASSHARDT H., Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2^e éd., Zurich 1985
- MATTEOTTI R., Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht. Ein Beitrag zum Verhältnis des Rechtsmissbrauchsverbots im Steuerrecht zum Verfassungs- und Völkerrecht, Berne 2003
- MEIER-HAYOZ A./FORSTMOSER P., Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10^e éd., Berne 2006
- MONTAVON P., La réintégration dans le bénéfice annuel des dividendes occultes, Trex 2000, p. 140

- MÜHLEHNER J., Die Besteuerung der Veräußerung einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft, SWI 1995, p. 457
- NEUHAUS M., Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht, in: M. Neuhaus etc. (éds.), Verdeckte Gewinnausschüttungen, Winterthour 1996, p. 13
- NOËL Y., Interaction entre réglementations sur les sociétés étrangères contrôlées et les conventions de double imposition : Le cas de l'art. 209 B et de l'Avenant à la Convention franco-suisse, RDAF 2000 II, p. 137
- OBERSON X., Droit fiscal suisse, 3^e éd., Bâle etc. 2007
- L'imposition des sociétés dites « offshore »: un arsenal peu cohérent de mesures disparates, in: Journée 2006 de droit bancaire et financier, Zurich 2007, p. 107
 - Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, Archives 76 (2007/08), p. 475
- PRYM R.-J., Die verdeckte Gewinnausschüttung nach deutschem und schweizerischem Steuerrecht, Berne 1976
- REICH M., Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, Archives 54 (1985/86), p. 609
- REICH M./DUSS M., Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Bâle 1996
- RUSSO R., The OECD Approach to Partnerships – Some Critical Remarks, European Taxation 2003, p. 123
- SALOM J., L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Zurich 2010
- SALOMÉ H., in: Commentaire romand de la Loi sur l'Impôt fédéral direct, Bâle 2008
- International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, Zurich etc. 2002
- SALVI I., Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, Archives 64 (1995/96), p. 177
- SCHAFFNER J., The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships, : BIT 2000, p. 218
- SCHÄRRER E., Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, Archives 43 (1974/75), p. 273
- SCHAUMBURG H., Internationales Steuerrecht, Cologne 1993
- SCHERRER B., Verdeckte Gewinnausschüttungen – Buchführung – Steuerbetrug, RF 1993, p. 453
- STOCKAR C., Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 4^e éd., Lausanne 2002
- VOGEL K./LEHNER M., Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5^e éd, Munich 2008
- WHEELER J., Conflicts in the attribution of income to a person. General report, CDFI 92b (2007), p. 17

Documents et rapports

Commentaire OCDE, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, p. 43, www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en

MC OCDE, Modèle de convention OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (au 22.7.2010), OCDE, Paris 2010, www.oecd.org/dataoecd/25/23/47213777.pdf

Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, Questions de fiscalité internationale n° 6, Comité des Affaires fiscales, OCDE, Paris 1999, www.unige.ch/droit/e-cours/documents/4434b242078cb.pdf

Rapport Révision totale de la LFP (du 18.3.1994): rapport explicatif et projet de lois de la Commission d'experts instituée par le département fédéral des finances, Berne 2004

Treaty Benefits of Collective Investment Vehicles, Taxation of Collective Investment Vehicles 2010, The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles (of 4-23-2010), OECD, Paris 2010, www.oecd.org/dataoecd/59/7/45359261.pdf

Normes

Accord sur la Fiscalité de l'Épargne, Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme

de paiements d'intérêts (du 26.10.2004), RS 0.641.926.81

AIFD, ACF sur la perception d'un impôt fédéral direct (du 9.12.1940, abrogé)

CDI-CDN, Convention entre la Suisse et le Canada en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 5.5.1997), RS 0.672.923.21

CDI-LUX, Convention entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 21.1.1993), RS 0.672.951.81

Convention de Vienne, Convention de Vienne sur le droit des traités (du 23.5.1969), RS 0.111

LDIP, LF du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (du 18.12.1987), RS 291

LFP, LF sur les fonds de placement (du 18.3.1994, abrogée)

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

LPCC, LF sur les placements collectifs de capitaux (du 23.6.2006), RS 951.31

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

Travaux préparatoires

Rapport Révision totale de la LFP, Révision totale de la LF sur les fonds de placement (du 18.3.1994). Rapport explicatif et projet de loi de la Commission d'experts instituée par le Département fédéral des finances, Berne novembre 2003, www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/00732/index.html?lang=fr

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

Circulaires

Circ. CSI Imposition des trusts, Circ. 30 de la CSI – Imposition des trusts (du 22.8.2007)

Circ. Imposition des trusts, Circ. AFC n° 20 (1-020-DV-2008-f) – Imposition des trusts (du 27.3.2008)

Circ. PCC/LIFD, Circ. AFC n° 25 (1-025-D-2009-f) – Imposition des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs (du 5.3.2009)

Circ. Restructurations d'entreprises, circulaire AFC n° 5 (1-005-DVS-2004-f) – Restructurations d'entreprises (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)

Schweizer Steuerfolgen bei Geschäftsumstrukturierungen über die Grenze

Auswirkungen von Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 (Cross-border business restructurings) auf die schweizerische Steuerrechtspraxis

Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker/Dr. oec. HSG Kersten A. Honold



*Dr. iur. HSG et lic. rer. pol.
Raoul Stocker, dipl. Steuer-
experte, Leiter der Steuer-
abteilung von Bär&Karrer AG
und Lehrbeauftragter der
Universität St.Gallen für
Steuerrecht und Transfer
Pricing
raoul.stocker@baerkarrer.ch*



*Dr. oec. HSG Kersten A.
Honold, dipl. Steuerexperte,
C.P.A., Senior Manager
International Tax/Tax
Effective Supply Chain
Management, Ernst &
Young AG, Zürich/Zug
kersten.honold@ch.ey.com*

Inhalt*

1	Entwicklungen bei der steuerlichen Erfassung von Geschäftsumstrukturierungen	230	3.2.2	Rechtsgrundlagen der Besteuerung in der Schweiz	236
2	Massgebende Geschäftsumstrukturierungen	230	3.2.2.1	Im Allgemeinen	236
3	Steuerfolgen aus Geschäftsumstrukturierungen	231	3.2.2.2	Entschädigungsanspruch aufgrund geldwerter Vorteile	237
3.1	Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Geschäftsumstrukturierungen	231	3.2.2.2.1	Voraussetzungen	237
3.1.1	Auffassung der OECD	231	3.2.2.2.2	Unterpreisliche Übertragung von Vermögenswerten	239
3.1.2	Rechtsgrundlagen in der Schweiz: Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.	232	3.2.2.2.3	Verzicht auf Schadenersatz- und Herausgabeansprüche	240
3.2	Verlagerung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten als entschädigungspflichtiger Vorgang?	233	3.2.2.2.4	Unentgeltliche Übertragung einer Geschäftschance durch Verlagerung von Funktionen und Risiken.	241
3.2.1	Auffassung der OECD	233	3.2.2.3	Anwendung auf ausgewählte Verlagerungsvorgänge	242
3.2.1.1	Ausgangspunkt: Vergleichbarkeitsanalyse.	233	3.2.2.3.1	Vorgehensweise	242
3.2.1.2	Verlagerung von Geschäftschancen	233	3.2.2.3.2	Verlagerung von Produktionsfunktionen	242
3.2.1.3	Verlagerung von Funktionen	234	3.2.2.3.3	Verlagerung von Vertriebsfunktionen	244
3.2.1.4	Verlagerung von Risiken	234	3.2.2.3.4	Verlagerung von Forschung & Entwicklung sowie Dienstleistungsfunktionen.	246
3.2.1.5	Verlagerung von Vermögenswerten	234	4	Schlussfolgerungen	247
3.2.1.5.1	Übertragung von materiellen Vermögenswerten	234		Literatur	248
3.2.1.5.2	Übertragung von immateriellen Vermögenswerten	234		Dokumente und Berichte	249
3.2.1.5.3	Übertragung einer Unternehmenstätigkeit.	235		Rechtsnormen	249
3.2.1.5.4	Outsourcing	235		Praxisanweisungen	249
3.2.1.6	Abänderung von Verträgen	236		Handbücher	249

* Der vorliegende Artikel basiert auf dem IFA-Landesbericht 2011 zu den Steuerfolgen von Geschäftsumstrukturierungen (Honold/Stocker, Cross-border business restructuring. Landesbericht Schweiz), setzt aber teilweise andere Schwerpunkte. Die Auswirkungen von Geschäftsumstrukturierungen auf MWST und Zölle werden, wenn überhaupt, nur am Rande erwähnt.

1 Entwicklungen bei der steuerlichen Erfassung von Geschäftsumstrukturierungen

Geschäftsumstrukturierungen über die Grenze (cross-border business restructurings) sind keine neue Erscheinung. Im Zuge der immer weiter fortschreitenden Globalisierung und arbeitsteiligen Spezialisierung in der Wirtschaft hat die Anzahl der Geschäftsumstrukturierungen über die Grenze als Massnahme der internationalen Ausrichtung unternehmerischer Aktivitäten gerade im letzten Jahrzehnt rasant zugenommen. Zur Erschliessung neuer Märkte, zur Einsparung von Produktionskosten oder zur Optimierung der betrieblichen Wertschöpfungskette oder einzelner ihrer Funktionsbereiche (z. B. im Bereich Materialbeschaffung) werden Arbeitsprozesse in den Bereichen Vertrieb, Produktion, Forschung & Entwicklung oder konzerninterne Dienstleistungen an neue Standorte verlagert oder an bestehenden Orten zusammengefasst. Dabei erlangen neben betriebswirtschaftlichen zunehmend auch steuerliche Aspekte an Bedeutung. So werden Geschäftsumstrukturierungen auch als Instrument der Steuerplanung eingesetzt, indem mobile und wertschöpfungsstarke Funktionen in Länder mit einer attraktiven Besteuerung verlagert werden. Derartige Funktionsverlagerungen erfolgen keineswegs nur in eigentliche Niedrigsteuerrländer, sondern auch in Länder, welche für den mit der Funktionsverlagerung einhergehenden Mehrgewinn attraktive (niedrige) Besteuerungsmodalitäten bieten. In Staaten mit hoher Steuerbelastung verbleiben lediglich standortgebundene Aktivitäten, denen kein hoher Wertschöpfungsbeitrag und damit nur ein geringer Anteil am Unternehmenserfolg zuzuordnen ist. Dies hat zu einer zunehmenden Erosion der Steuerbemessungsgrundlage in den Hochsteuerrländern der OECD geführt, mit der Folge, dass eine breite Diskussion über die Steuerfolgen von Geschäftsumstrukturierungen eingesetzt hat.¹ Aus der Diskussion resultierte ein am 22.6.2010 vom Fiskalausschuss der OECD verabschiedeter Bericht, der schliesslich als Kap. IX in die Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen (OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010) integriert wurde.² Verschiedene Länder haben zudem eigene, unilaterale Besteuerungsgrundsätze zur Erfassung

von Geschäftsumstrukturierungen implementiert (allen voran Deutschland).³

Die OECD geht von 4 Kernproblemen im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen aus:

- Verlagerung von Risiken;
- fremdvergleichskonforme Entschädigung der Geschäftsumstrukturierung;
- fremdvergleichskonforme Entschädigung der nach der Geschäftsumstrukturierung verbliebenen Funktionen, Risiken und Vermögenswerte;
- steuerliche Akzeptanz von Geschäftsumstrukturierungen.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich im Wesentlichen auf die Frage der Entschädigungspflicht sowie der steuerlichen Akzeptanz von Geschäftsumstrukturierungen. Dabei wird in einem 1. Schritt die Auffassung der OECD dargestellt. In einem 2. Schritt wird untersucht, inwieweit und mit welchen Konsequenzen die bestehenden schweizerischen Steuerrechtsnormen auf Geschäftsumstrukturierungen Anwendung finden. Dabei beziehen sich die nachfolgenden Ausführungen ausschliesslich auf Geschäftsumstrukturierungen zwischen (Konzern-)Gesellschaften und nicht auf solche innerhalb einer Gesellschaft (d. h. zwischen Stammhaus und Betriebsstätten).⁴

2 Massgebende Geschäftsumstrukturierungen

Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 befasst sich mit «Geschäftsumstrukturierungen», die eine Neustrukturierung bzw. Umschichtung von betrieblichen Funktionen, Vermögenswerten und/oder unternehmerischen Risiken beinhalten.⁵ Beispielhaft werden folgende Massnahmen aufgelistet:⁶

- Umwandlung von Eigenproduzenten in Auftrags- oder Lohnfertiger;
- Umwandlung von Eigenhändlern in Kommissionäre, sog. risikoarme Eigenhändler oder Agenten;

1 Die Diskussion wurde innerhalb der OECD mit einem Roundtable im Jahr 2005 lanciert, an welchem sowohl Vertreter aus der Wirtschaft als auch der Verwaltung teilgenommen haben.

2 Das OECD-MA wie auch die Berichte der OECD stellen kein materielles schweizerisches Recht dar. Es handelt sich um eine bloss politische Verpflichtung der Schweiz, sich an die darin enthaltenen Grundsätze zu halten (sofern keine Vorbehalte angebracht wurden). Das Bundesgericht hat vereinzelt das OECD-MA und Berichte der OECD als Materialien bei der Auslegung von internationalen Steuerrechtsnormen herangezogen (s. z. B. BGer 2A.239/2005 [StR 2006, 217 ff.]).

3 Eine rechtsvergleichende Übersicht findet sich in WEHNER/SANO, Internationale Regelungen zu Funktionsverlagerungen, 53 ff.

4 Vgl. dazu die Ausführungen in STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 87 ff.

5 Vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.1. Damit wird klargestellt, dass eigentliche Konzernumstrukturierungen, d. h. Änderungen der rechtlichen Struktur eines Konzerns, nicht unter den Begriff der Geschäftsumstrukturierung und damit auch nicht in den Anwendungsbereich von Kap. IX der Verrechnungspreisgrundsätze 2010 fallen.

6 Vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.3.

- Rationalisierung und Spezialisierung von Geschäftsprozessen in den Bereichen Forschung & Entwicklung (bspw. Umwandlung von Eigenforschern in Auftragsforscher) und (konzerninterne) Dienstleistungen;
- Überführung von immateriellen Vermögenswerten in zentrale Verwertungsgesellschaften.

Der Begriff umfasst damit alle Fallkonstellationen, in denen im Rahmen einer Reorganisation der betrieblichen Wertschöpfungskette Funktionen, Risiken und/oder materielle oder immaterielle Vermögenswerte zwischen Konzerngesellschaften verlagert werden. Nicht darunter fallen hingegen grenzüberschreitende Restrukturierungen von rechtlichen Beteiligungsverhältnissen oder der Konzernfinanzierung.

3 Steuerfolgen aus Geschäftsumstrukturierungen

3.1 Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Geschäftsumstrukturierungen

3.1.1 Auffassung der OECD

Grundlage des international anerkannten Prinzips des Fremdvergleichs ist der Grundsatz, dass die Aufgabenteilung im Konzern der Verrechnungspreisfrage vorgelagert ist, d. h. nicht selbst am Fremdvergleichsgrundsatz zu messen ist. Die Entscheidung des Konzerns, welcher Gruppengesellschaft welche Geschäftstätigkeit, welche Vermögenswerte und welche Chancen und Risiken zugeordnet werden, ist jedenfalls dann bindend, wenn diese Aufteilung in vertraglichen Vereinbarungen niedergelegt ist. Diese Dispositionsfreiheit des Konzerns anerkennt auch die OECD. Konzerne dürfen sich organisieren, wie sie es für ökonomisch richtig halten.⁷

Die Frage nach der grundsätzlichen Anerkennung von Geschäftsumstrukturierungen dient als Ausgangspunkt für die Frage nach der Höhe einer fremdvergleichskonformen Entschädigung. In Abschn. 4 von Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 wird zunächst zwischen den jeweils nach nationalem Recht bestehenden Missbrauchsbestimmungen und den bereits im Rahmen der Verrechnungspreisgrundsätze diskutierten Möglichkeiten der Nichtanerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Konzerngesellschaften differenziert. Es wird unterstrichen, dass Konzerngesellschaften in

der Gestaltung und Strukturierung ihrer Geschäftsbeziehungen grundsätzlich frei seien.⁸ Vor diesem Hintergrund darf die Steuerverwaltung grundsätzlich nur die für Geschäftsbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften vereinbarten Verrechnungspreise hinterfragen und Geschäftsbeziehungen als solchen nicht die Anerkennung versagen. Von diesem Grundsatz gibt es folgende Ausnahmen: Die Steuerverwaltung darf den tatsächlich getätigten Geschäften dann die Anerkennung verweigern, wenn der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäfts von seiner äusseren Form abweicht oder Vereinbarungen vorliegen, die unabhängige Gesellschaften in wirtschaftlich vernünftiger Weise so nicht getroffen hätten. Unter Verweis auf die Tz 1.64 - 1.69 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 wird unterstrichen, dass die Nichtanerkennung eines tatsächlichen Geschäfts nicht die Regel, sondern einen Ausnahmefall darstelle.

In diesem Zusammenhang ist das Kriterium des «kaufmännischen Grunds» einer Geschäftsumstrukturierung entscheidend. Die nähere Umschreibung des Kriteriums des kaufmännischen Grunds soll von den realistischere vorhandenen Handlungsalternativen abhängig gemacht werden.⁹ So wird eine unabhängige Gesellschaft nicht in eine Geschäftsumstrukturierung einwilligen, wenn gleichzeitig andere, insbesondere lukrativere Angebote bzw. Möglichkeiten (bspw. auch: nicht in die Geschäftsumstrukturierung einzuwilligen) existieren. Zur Beurteilung dieser Frage sind die Gesamtumstände der Geschäftsumstrukturierung, die diesbezügliche Verteilung von Rechten und Rechtspositionen, allenfalls zu leistende Ausgleichs- bzw. Ersatzzahlungen sowie das Vergütungsschema für Geschäfte zwischen Konzerngesellschaften nach der Geschäftsumstrukturierung zu analysieren.¹⁰ Die Tatsache, dass Geschäftsvereinbarungen zwischen fremden Dritten nicht ausfindig gemacht werden können, führt nicht dazu, dass die Vereinbarung insgesamt als nicht fremdvergleichskonform zu qualifizieren ist.¹¹

8 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.163.

9 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.175.

10 Diese Aussagen sind sehr problematisch, wird den beteiligten Steuerverwaltungen so doch ein sehr weitgehender Beurteilungsspielraum hinsichtlich des kaufmännischen Grunds eröffnet. Die Grundaussage, wonach die Steuerverwaltung sich nicht als der «bessere Kaufmann» betätigen soll, wird kontaminiert. Es ist auch nicht klar, wer die Beweispflicht für die realistischere vorhandenen Handlungsalternativen trägt. Zudem sollten nachträgliche Erkenntnisse nicht in die Beurteilung einfließen, sondern nur solche, die im Zeitpunkt der Vornahme des Geschäfts vorhanden waren (vgl. BAUMHOFF/PULS, Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreis-Aspekten von «Business Restructurings». Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG, 73).

11 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.173.

7 WERRA, Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen. Zum Stand der Diskussion in der OECD, 82.

Ferner wird verdeutlicht, dass sog. group-level business reasons (Konzern- bzw. Gruppeneffekte) zwar als kaufmännischer Rechtfertigungsgrund herangezogen werden dürfen. Jedoch ist der Fremdvergleichsgrundsatz auf Stufe der involvierten Konzerngesellschaften – und nicht auf Gruppenebene – zu beachten. Es reicht damit nicht aus, dass eine Geschäftsumstrukturierung auf Gruppenebene Sinn macht. Sie muss dies auch auf Ebene der betroffenen Konzerngesellschaft tun.¹²

Präzisierung wird festgehalten, dass das Motiv, mit Geschäftsumstrukturierungen konzernweite Steuereinsparungen zu verfolgen, als kaufmännischer Grund anerkannt werde. Aus der Umstrukturierung muss aber tatsächlich eine Veränderung des Funktions- und Risikoprofils der beteiligten Konzerngesellschaften resultieren, auf deren Grundlage eine veränderte Gewinnsituation zu rechtfertigen ist.¹³

Die OECD stellt damit nicht auf die Vorteilhaftigkeit einer Geschäftsumstrukturierung aus Konzernsicht, sondern aus Einzelgesellschaftssicht ab. Klar nachteilige Geschäftsumstrukturierungen, bei denen einzelne Konzerngesellschaften realistischere bessere bzw. lukrativere Alternativen hatten, sollen nicht anerkannt werden.¹⁴

3.1.2 Rechtsgrundlagen in der Schweiz: Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Es liegt in der Natur einer Marktwirtschaft, dass sich deren Teilnehmer (natürliche und juristische Personen) frei organisieren und betätigen können (s. z. B. Art. 27 BV).¹⁵ Die verfassungsmässig garantierte Wirtschaftsfreiheit gewährleistet dabei u. a. auch die Freiheit unternehmerischer Betätigung, d. h. neben der freien Wahl der Mitarbeiter auch die freie Wahl der Organisation, der sachlichen Mittel, der Geschäftsbeziehungen sowie der

wirtschaftlichen Niederlassung. Dies ist auch vom Steuerrecht bzw. von den Steuerbehörden zu akzeptieren. So haben die Steuerbehörden strikte darauf zu achten, dass sie nicht ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Unternehmers setzen; der Fiskus darf also nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen und Unternehmensführung betreiben.¹⁶ Die geschäftsmässige Begründetheit einer Geschäftsumstrukturierung beurteilt sich damit allein nach dem in unternehmerischer Entscheidungsfreiheit gewählten Zweck; wirtschaftlicher Nutzen und Erfolg im konkreten Fall sind – grundsätzlich – nicht massgeblich.

Von diesem Grundsatz gibt es eine Ausnahme: Im Rahmen der steuerlichen Sachverhaltsanalyse ist zu prüfen, ob die gewählte Rechtsgestaltung dem wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts gerecht werde. Nach traditioneller schweizerischer Doktrin ist eine Steuerumgehung anzunehmen, wenn nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt wird. Laut Bundesgericht müssen für die Annahme einer Steuerumgehung die 3 folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:¹⁷

- Das von den beteiligten Personen gewählte Vorgehen erscheint als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen.
- Es ist anzunehmen, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären.
- Das gewählte Vorgehen würde tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Liegt eine Steuerumgehung vor, wird der Sachverhalt umqualifiziert, indem der Rechtsanwendung anstelle der zwecks Steuerumgehung gewählten Rechtsgestaltung der effektiv verwirklichte wirtschaftliche Sachverhalt zugrundegelegt wird.¹⁸

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Übertragung von betrieblichen Vermögenswerten auf eine andere Konzerngesellschaft ebenfalls danach zu überprüfen, ob eine solche Transaktion auch zwischen einander nicht nahestehenden Personen mit Sicherheit hätte realisiert werden können. Dabei ist darauf abzustellen, ob eine Transaktion aus geschäftspolitischen, betriebli-

12 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.178.

13 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.181 f.

14 Dieser Eingriff in die Dispositionsfreiheit des Konzerns wird zuweilen kritisiert. Nach Werra profitiert im Konzern letztlich jede Konzerngesellschaft von der Stärke des Verbunds durch Zentralisierung, Spezialisierung und Konkurrenzschutz. Ein Konzern, der diese Vorteile nicht mehr generieren kann, wird im Wettbewerb nicht bestehen und zusammen mit seinen Konzerngesellschaften untergehen. Es sollte daher ausreichen, dass die Geschäftsumstrukturierung aus Gruppensicht sinnvoll ist (vgl. WERRA, Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen. Zum Stand der Diskussion in der OECD, 82). Diese Auffassung verkennt jedoch, dass der Grundsatz des Fremdvergleichs jede Konzerngesellschaft so stellen will, wie wenn sie eben gerade nicht verbunden, d. h. unabhängig wäre; Konzerneffekte müssen deshalb isoliert werden.

15 S. zum verfassungsmässigen Recht der Freiheit der unternehmerischen Tätigkeit VALLENDER, Art. 27 BV N 20 ff.

16 LÜTHI/DIGERONIMO, Transfer Pricing in Switzerland, 7; BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 67; BRÜLISAUER/KUHN, Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern, 92 und 95.

17 Vgl. letztmals BGE 2A.470/2002 und 2A.473/2002 (22.10.2003) (StE 2004 A 12 Nr. 12) mwH auf die Bundesgerichtspraxis.

18 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 31 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 5 Rz 56 und Rz 73 ff.

chen oder andern unternehmerischen Gründen erfolgte bzw. notwendig war.¹⁹ Jedenfalls deutet ein Mangel an geschäftspolitischen, betrieblichen oder andern unternehmerischen Gründen darauf hin, dass eine Transaktion zur Hauptsache, wenn nicht sogar ausschliesslich, aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde und damit eine Steuerumgehung darstellt.²⁰

Nach der Praxis des Bundesgerichts zur Steuerumgehung gilt die reine Steuerersparnis nicht als kaufmännischer Grund, sondern als Tatbestandsmerkmal der Umgehung (dies im Gegensatz zur Auffassung der OECD). Dies bedeutet jedoch nicht, dass Geschäftsumstrukturierungen per se als Steuerumgehung zu qualifizieren sind, sofern sie einzig aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurden. Voraussetzung ist vielmehr, dass das gewählte Vorgehen zudem als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint, d. h. fremde Dritte untereinander ein solches Geschäftsgebaren nicht an den Tag legen würden, und dass effektiv eine Steuerersparnis resultieren würde. Damit scheint die schweizerische Praxis mit der Auffassung der OECD in Einklang zu stehen.

3.2 Verlagerung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten als entschädigungspflichtiger Vorgang?

3.2.1 Auffassung der OECD

3.2.1.1 Ausgangspunkt: Vergleichbarkeitsanalyse

Geschäftsumstrukturierungen zwischen fremden Dritten sind in der Praxis kaum zu beobachten. Dieser fehlende Fremdvergleich führt jedoch nach Auffassung der OECD, unter dem Vorbehalt der bereits dargestellten Ausnahmen, nicht dazu, dass konzerninterne Geschäftsumstrukturierungen per se steuerlich nicht akzeptiert werden.²¹ Es bleibt deshalb zu untersuchen, ob die im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen erfolgenden Transaktionen entschädigungspflichtig seien. Abschn. 2 von Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 setzt sich mit der Frage auseinander, unter welchen Voraussetzungen Geschäftsumstrukturierungen entschädigungspflichtige Transaktionen darstellen. Für deren Bepreisung wird nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs darauf abgestellt, was fremde Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten (hypothetischer Fremdvergleich). Kernelement dieser Untersuchung bildet eine Vergleichbarkeitsanalyse;²² in ihrem

Rahmen ist zu analysieren, ob fremde Dritte unter vergleichbaren Umständen zu den gleichen Bedingungen einer Geschäftsumstrukturierung zugestimmt hätten. Es sind insbesondere näher zu beurteilen:

- die im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen zu beobachtenden Transaktionen (Verlagerung von Funktionen, Risiken und/oder Vermögenswerten) sowie die wahrgenommenen Funktionen, die übernommenen Risiken und die eingesetzten Vermögenswerte der involvierten Konzerngesellschaften vor und nach der Geschäftsumstrukturierung (Funktionsanalyse);²³
- die kaufmännischen Gründe und erwarteten Vorteile (inkl. der zu erzielenden Synergieeffekte) der Geschäftsumstrukturierung;²⁴
- die vor der Geschäftsumstrukturierung für die involvierten Konzerngesellschaften realistischere vorhandenen Handlungsalternativen («options realistically available»);²⁵

Sind alle relevanten Informationen der Vergleichbarkeitsanalyse vorhanden, ist zu entscheiden, inwiefern im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen die Verlagerung von Geschäftschancen, Funktionen, Risiken, Vermögenswerten und die Änderung von Vertragsbedingungen zu entschädigungspflichtigen Vorgängen führen.

3.2.1.2 Verlagerung von Geschäftschancen

Zentral ist die Aussage der OECD, dass fremde Dritte nicht notwendigerweise eine Entschädigung erhalten, wenn sich aufgrund veränderter Geschäftsvereinbarungen ihre Chancen, Gewinne zu erzielen (Geschäftschancen), reduzieren. Der Fremdvergleichsgrundsatz fordert damit nicht unter allen Umständen eine Entschädigung für entgangene oder übertragene Geschäftschancen (d. h. für erwartete künftige Gewinne).²⁶

Eine Geschäftschance ist damit nicht als immaterieller Vermögenswert zu betrachten. Nur wenn die Verlagerung von Geschäftschancen im Zusammenhang mit dem Übergang bzw. der Aufgabe von beachtlichen Vermögenswerten und Rechten (bspw. durch Änderung von Vertragsbedingungen) steht, ist sie zu entschädigen. Die

19 Vgl. StE 1994 A 12 Nr. 4 E 4.

20 Vgl. StE 1994 A 12 Nr. 4 E 4.

21 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.52.

22 Unterschiede zwischen Markt- und Verrechnungspreis entstehen aufgrund von unterschiedlichen Produkt- und Dienst-

leistungseigenschaften, unterschiedlich wahrgenommenen Funktionen, Risiken und eingesetzten Vermögenswerten (Funktionsanalyse), unterschiedlichen Verhältnissen auf den Absatzmärkten, unterschiedlichen Vertragsbedingungen sowie unterschiedlichen Geschäftsstrategien. Grundgedanke der Vergleichbarkeitsanalyse ist es, diejenigen Unterschiede in den Bedingungen der Transaktion zu eruieren, die sich auf den Verrechnungspreis auswirken können.

23 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.53 ff.

24 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.57 f.

25 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.59 ff.

26 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.65.

damit übertragene Geschäftschance ist dann im Rahmen der Bewertung von übertragenen Vermögenswerten und Rechten zu berücksichtigen.²⁷

3.2.1.3 Verlagerung von Funktionen

Ob die bloße Verlagerung von Funktionen entschädigungspflichtig sei, lässt Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 offen. Es lassen sich lediglich Ausführungen dazu finden, wie die Übertragung von Unternehmenstätigkeiten bzw. Betrieben (transfer of activity, ongoing concern) zu bewerten bzw. entschädigen sei.²⁸ In solchen Fällen werden jedoch Funktionen nicht losgelöst, sondern immer in Verbindung mit immateriellen Vermögenswerten und Risiken übertragen.

3.2.1.4 Verlagerung von Risiken

Ob die Verlagerung von Risiken entschädigungspflichtig sei, kann den Ausführungen ebenfalls nicht abschliessend entnommen werden. Abschn. 2 von Kap. IX der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 begnügt sich mit der Aussage, dass die Neuverteilung von Risiken im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen häufig die Folge der Verlagerung von Vermögenswerten und/oder der Änderung von Verträgen zwischen den beteiligten Konzerngesellschaften sei. Ob solche Risikoverlagerungen entschädigungspflichtig sind, soll sich danach beurteilen, ob fremde Dritte im Einzelfall unter vergleichbaren Umständen bereit wären, dafür (und damit auch für eine höhere erwartete Rentabilität) eine Entschädigung zu entrichten.²⁹

Unter Hinweis auf 3 Beispiele vertritt die OECD die Auffassung, dass fremde Dritte im Einzelfall nicht ohne entsprechende Entschädigung ein gegebenes Risikoprofil mit einem gesicherten Gewinn gegen ein vermindertes Risikoprofil mit einem ebenfalls gesicherten, jedoch verminderten Gewinn eintauschen.³⁰ Die OECD ist hier offensichtlich der Auffassung, dass im Einzelfall die Chancen und Risiken bei einer Verlagerung nicht ausgeglichen seien und eine Entschädigung für die Übertragung des Risikos Platz greifen müsse.³¹

27 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.65.

28 Vgl. die nachfolgenden Ausführungen in Abschn. 3.2.1.5.3.

29 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.69 ff. Von der Frage der Entschädigungspflicht für Risikoverlagerungen ist die Frage zu unterscheiden, ob nach der Geschäftsumstrukturierung eine fremdvergleichskonforme Risikoallokation zwischen den involvierten Konzerngesellschaften vorliege (s. dazu OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.10 ff.).

30 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.72 f.

31 Diese Auffassung ist abzulehnen. Eine Entschädigungspflicht kann einzig aus der Übertragung von Vermögenswerten oder Rechten oder der ausserterminlichen Kündigung oder Änderung von Verträgen resultieren, nicht jedoch aus einer Übertragung von Risiken. Risiken stehen nämlich immer, wie die

3.2.1.5 Verlagerung von Vermögenswerten

3.2.1.5.1 Übertragung von materiellen Vermögenswerten

Die Übertragung von materiellen Vermögenswerten (bspw. Maschinen oder Warenlager) im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen stellt aus steuerlicher Sicht kein besonderes Problem dar. Materielle Vermögenswerte sind zum Verkehrswert auf andere Konzerngesellschaften zu übertragen. Für die Bestimmung des Verkehrswerts weist die OECD insbesondere bei der Übertragung eines Warenlagers im Rahmen der Umwandlung eines Eigenproduzenten und -vertreibers in einen Auftragsproduzenten und risikoarmen Vertreter auf die Anwendung der geschäftsfallbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) hin.³²

3.2.1.5.2 Übertragung von immateriellen Vermögenswerten

Die Übertragung von immateriellen Vermögenswerten wirft 2 Problemkreise auf, nämlich (i) wie immaterielle Vermögenswerte, die übertragen werden, identifiziert werden (da nicht alle immateriellen Vermögenswerte bilanziert sind) und (ii) wie diese zu bewerten sind. Bei der Bewertung ist eine Analyse aus Sicht sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Konzerngesellschaft vorzunehmen. Dabei sind Faktoren wie Betrag, Dauer und Wahrscheinlichkeit von aus immateriellen Vermögenswerten fliessenden Erträgen sowie deren Exklusivität und rechtlicher Schutz zu berücksichtigen.³³

Darüber hinaus werden 4 Sonderfälle näher betrachtet:

- Geschäftsumstrukturierungen, in welchen immaterielle Vermögenswerte auf *zentrale Lizenzverwertungsgesellschaften* übertragen werden, die je nach Fallkonstellation für den lokalen Weitergebrauch rücklizenzieren werden: Selbst wenn solche Übertra-

OECD selbst betont, in Verbindung mit der gleichzeitigen Übernahme von dazugehörigen Gewinnchancen (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.10). Fremde Dritte würden auf dem freien Markt für eine solche Risikoübernahme kein zusätzliches Entgelt entrichten (gl. M. WERRA, Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen. Zum Stand der Diskussion in der OECD, 84 f.). Beispiel: Angenommen, der Wert der Aktie der börsennotierten X.-AG stieg seit deren Gründung und Kotierung vor 10 Jahren um jährlich 5 %. Der Finanzinvestor Y. kauft nun diese Aktien zum geltenden Börsenkurs und setzt sich dabei dem Risiko steigender bzw. fallender Aktienkurse aus. Der Umstand, dass die Aktie der X.-AG seit 10 Jahren jährlich um 5 % gestiegen ist, bedeutet jedoch nicht, dass Y. bereit ist, dafür noch ein zusätzliches, über den Börsenpreis hinausgehendes Entgelt zu entrichten.

32 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.75 ff.

33 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.80 f.

gungen auf wirtschaftlichen Gründen basieren, bedeutet dies nach Auffassung der OECD noch nicht, dass diese steuerlich zu akzeptieren seien. Es ist nämlich aus Sicht der übertragenden und der übernehmenden Konzerngesellschaft zu untersuchen, ob fremde Dritte einer vergleichbaren Übertragung zugestimmt hätten.³⁴ Dabei ist von Bedeutung, welche Funktionen, Risiken und Vermögenswerte die involvierten Konzerngesellschaften nach der Übertragung in Zusammenhang mit dem immateriellen Vermögenswert erbringen bzw. übernehmen.³⁵ Werden übertragene immaterielle Vermögenswerte weiterhin lokal genutzt, ist für die Bewertung des immateriellen Wirtschaftsguts auch die künftige, lokal zu entrichtende Lizenzgebühr zu berücksichtigen.³⁶

- Immaterielle Vermögenswerte, denen *zum Zeitpunkt der Übertragung kein Wert* zukommt (z. B. weil sie noch keine Marktreife erlangt haben):³⁷ Sind Bewertungen aufgrund verschiedener Unsicherheiten zum Zeitpunkt der Übertragung nicht möglich, behilft sich die OECD mit dem Instrument von vertraglich vereinbarten nachträglichen Preisanpassungen. Wenn also im Zeitpunkt der Übertragung die künftige Wertentwicklung unsicher ist, sollen die Steuerverwaltungen berechtigt sein, Bewertungskorrekturen vorzunehmen. Hingegen sollen spätere Korrekturen durch die Steuerbehörden nicht zulässig sein, wenn die künftige Wertentwicklung im Zeitpunkt der Übertragung nicht vorhersehbar war.
- Lokale immaterielle Vermögenswerte, die *ihrer Natur nach nur lokal* eingesetzt werden können: Bei der Umwandlung bspw. eines Eigenhändlers in einen risikoarmen Händler oder einen Kommissionär stellt sich die Frage, ob wertvolle immaterielle Vermögenswerte, wie lokale Marken, Namen, Vertriebskanäle, Symbole, Bilder oder Kundenlisten, mit übertragen worden seien oder aber im Eigentum der lokalen Gesellschaft verbleiben. Ist Letzteres der Fall, muss dies einen Einfluss auf die Entschädigung der lokalen Gesellschaft haben (bspw. Lizenzzahlung der nutzenden Konzerngesellschaft an den Kommissionär).³⁸
- *Laufende und wertvolle Verträge* (bspw. langjährige Einkaufsverträge, Kundenverträge), die im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen ohne Entschädigung aufgehoben bzw. abgeändert werden: Die OECD vertritt die Auffassung, dass werthaltige Verträge immaterielle Vermögenswerte darstell-

ten, die nicht ohne Entschädigung abgeändert bzw. aufgehoben werden könnten. Der Wert der geänderten Verträge soll dabei aus Sicht sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Konzerngesellschaft untersucht werden, wobei der minimale Übertragungswert wohl dem Barwert der übertragenen Vorteile entspricht.³⁹

3.2.1.5.3 Übertragung einer Unternehmens-tätigkeit

Geschäftsumstrukturierungen können auch in der Übertragung von Unternehmenstätigkeiten (ongoing concern) bestehen. Solche Übertragungen beinhalten nach OECD-Terminologie die Verlagerung von Vermögenswerten in Verbindung mit Funktionen und Risiken.⁴⁰ Ob es sich dabei um einen wirtschaftlich eigenständigen (Teil-)Betrieb handeln müsse, ist offen. Es wird jedoch klargestellt, dass im Rahmen der Bewertung einer Geschäftsübertragung nicht allein auf die Summe der Einzelwerte der übertragenen Komponenten abzustellen sei, sondern auf in der Praxis beim Kauf und Verkauf von Unternehmen verwendete Methoden. Obwohl der Hinweis auf eine Berücksichtigung von Goodwill fehlt,⁴¹ muss aufgrund des Hinweises auf die Bewertungsmethoden beim Kauf und Verkauf von Unternehmen geschlossen werden, dass bei der Übertragung von Unternehmenstätigkeiten im Rahmen der Bewertung eine Goodwill-Komponente zu berücksichtigen sei. Werden verlustbringende Unternehmenstätigkeiten übertragen, kann unter Umständen eine Entschädigungspflicht der übertragenden an die übernehmende Konzerngesellschaft entstehen.⁴²

3.2.1.5.4 Outsourcing

Unter Umständen ergibt es für Konzerngesellschaften einen Sinn, gewisse Aktivitäten an andere Konzerngesellschaften zu übertragen, um von lokalen Standortvorteilen bzw. -einsparungen (sog. location savings) zu profitieren. In solchen Fällen kann oft selbst dann auf eine Entschädigung der Verlagerung von Aktivitäten verzichtet werden, wenn die übertragende Gesellschaft Restrukturierungskosten zu tragen hat.⁴³

34 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.84.

35 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.85.

36 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.86.

37 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.87.

38 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.89 f.

39 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.91 ff.

40 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.93 ff.

41 Der letzte publizierte Entwurf zu Geschäftsumstrukturierungen forderte noch explizit die Entschädigung für eine Goodwill-Komponente (vgl. dazu BAUMHOFF/PULS, Der OECD-Diskussionentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von «Business Restructurings». Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG, 79).

42 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.96 ff.

43 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.99. Dies vor dem Hintergrund, dass die outsourcende Gesellschaft letztlich von den location savings profitiert.

3.2.1.6 Abänderung von Verträgen

Im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen tritt häufig die Notwendigkeit ein, Verträge zwischen Konzerngesellschaften anzupassen oder aufzulösen. Ob Konzerngesellschaften für die Nachteile aus Vertragsanpassungen zu entschädigen seien, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Allein der Umstand, dass eine Vertragsanpassung für ein Konzernunternehmen nachteilig ist, begründet noch kein Recht auf Schadenersatz. Entsprechende Ansprüche können sich aus dem Gesetz und unabhängig von vertraglichen Regelungen auch dann ergeben, wenn eine betroffene Konzerngesellschaft von vornherein keine Chance hatte, eine ausreichende Rendite auf dem von ihr eingesetzten Kapital zu erzielen. Die OECD erwähnt den Fall, dass eine Investition, die ganz auf die Bedürfnisse einer anderen Konzerngesellschaft zugeschnitten ist, bei einer Vertragsänderung oder -aufhebung möglicherweise wertlos wird, noch bevor sie sich überhaupt amortisiert hat. Zusammenfassend sind für die Frage, ob aufgrund der Abänderung von Verträgen eine Entschädigungspflicht resultiere, folgende Faktoren zu prüfen:⁴⁴

- Gibt es schriftlich vereinbarte Verträge zwischen Konzerngesellschaften und beinhalten diese eine *Entschädigungsklausel* für Vertragsanpassungen? Ausgehend von den zwischen Konzerngesellschaften bestehenden Verträgen ist zu untersuchen, ob innerhalb der gesetzlichen bzw. vertraglich festgelegten Kündigungs- bzw. Abänderungsfristen Vertragsanpassungen vorgenommen worden seien. Eine gesetzes- bzw. vertragskonforme Vertragsanpassung bedeutet jedoch noch nicht per se, dass keine fremdvergleichskonforme Entschädigung zu entrichten sei, selbst wenn dies in einer Entschädigungsklausel so festgehalten wurde.⁴⁵
- Entspricht die vorhandene oder nicht vorhandene Entschädigungsklausel einem *Drittverhalten* oder hätten fremde Dritte in vergleichbaren Situationen eine ähnliche Klausel vorgesehen? Sowohl für den Fall, dass der bestehende Vertrag eine Entschädigungsklausel für Vertragsanpassungen vorsieht, als auch für den Fall, dass der bestehende Vertrag keine solche Klausel vorsieht, ist zu untersuchen, ob fremde Dritte in vergleichbaren Situationen in einen solchen Vertrag eingewilligt hätten. Ausschlaggebend ist dabei die Frage, ob fremde Dritte unter Kenntnis der realistischerweise vorhandenen Alternativen in einen solchen Vertrag bzw. dessen Anpassung eingewilligt hätten. Dabei sind insbesondere die laufende Entschädigung sowie die finanziellen Auswirkungen auf die involvierten Parteien zu berücksichtigen.

Unterzeichnen bspw. fremde Dritte einen Produktionsauftrag mit einem bestimmten Auftragsvolumen während einer bestimmten Laufzeit und investiert der Auftragnehmer aufgrund dieses Auftrags in eine neue Anlage, wird er nicht in eine Vertragsklausel betr. frühzeitige Auflösung einwilligen, sofern dadurch nicht eine Mindestrendite für die Investition resultiert.⁴⁶

- Ist eine Entschädigungspflicht aufgrund *geltender Gesetze* oder der *Gerichtspraxis* in vergleichbaren Situationen angezeigt? Sofern geltende Gesetze oder die Gerichtspraxis eine Entschädigung in vergleichbaren Situationen vorsehen, ist eine solche auch bei Fehlen von spezifischen Entschädigungsklauseln im Vertrag geschuldet.⁴⁷
- Wäre ein fremder Dritter bei Vertragsanpassung *willens, eine Entschädigung zu entrichten*, um den Betroffenen des geänderten Vertrags schadlos zu halten? Die OECD stellt hier sicher, dass die Frage der Entschädigung aus Sicht beider involvierten Vertragsparteien beurteilt wird.⁴⁸

3.2.2 Rechtsgrundlagen der Besteuerung in der Schweiz

3.2.2.1 Im Allgemeinen

In der Schweiz existieren keine spezifischen Vorschriften für die steuerliche Behandlung von Geschäftsumstrukturierungen. Es ist deshalb im Weg der Auslegung zu prüfen, inwiefern die geltenden steuerlichen Grundsätze zur Besteuerung von Geschäftsumstrukturierungen herangezogen werden können. Zwecks Klärung dieser Frage sind 2 Aspekte zu unterscheiden:

- Die Übertragung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten auf eine andere Konzerngesellschaft ist zu Drittpreisen abzurechnen.
- Aufgrund der durch eine Geschäftsumstrukturierung notwendigen Abänderung von Verträgen zwischen den involvierten Konzerngesellschaften können zivilrechtliche Ansprüche bzw. Entschädigungspflichten entstehen.

Sowohl die erstmalige Zuweisung von Aufgaben im Konzern als auch später erfolgende Änderungen der Aufgabenzuweisung aufgrund von Geschäftsumstrukturierungen bleiben steuerlich unbeachtlich, solange seitens der verlagernden Konzerngesellschaft weder Vermögenswerte übertragen werden noch Ansprüche aufgrund von Vertragsänderungen entstehen. Im umgekehrten Fall ist zu prüfen, ob die geleisteten Entschädigungen

44 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.103.

45 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.104 f.

46 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.106 ff.

47 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.115.

48 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 Tz 9.116 ff.

dem Grundsatz des Fremdvergleichs standhalten oder ob geldwerte Vorteile an Anteilsinhaber oder diesen nahestehende Personen⁴⁹ geleistet wurden.

Resultieren aufgrund von Verlagerungen ins Ausland Entschädigungspflichten, die als solche nicht erfüllt werden, liegen die Steuerfolgen in der Schweiz auf der Hand: Geldwerte Leistungen an die Anteilsinhaber bzw. diesen nahestehende Personen unterliegen auf Stufe der leistenden Schweizer Gesellschaft gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b und c DBG sowie Art. 24 Abs. 1 lit. a und b StHG der Gewinnsteuer. Zusätzlich ist auf der Leistung aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG die Verrechnungssteuer in Höhe von 35 % geschuldet (die je nach Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von der Empfänger-gesellschaft zurückgefordert oder bereits an der Quelle ermässigt werden kann). Mehrwertsteuerrechtlich liegt ein steuerbefreiter Dienstleistungsexport vor (Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

Bei Verlagerungen aus dem Ausland in eine schweizerische Gesellschaft ist allenfalls zu prüfen, ob offene bzw. verdeckte Kapitaleinlagen der Anteilsinhaber, welche nach Art. 60a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 StHG gewinnsteuerfrei sind, keinen steuerbefreiten Umstrukturierungstatbestand nach Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG darstellten und zu einer Emissionsabgabepflicht führten. Mehrwertsteuerrechtlich liegt diesbezüglich ein Dienstleistungsimport vor, der steuerlich abzurechnen ist (Art. 8 Abs. 1 und Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG).

3.2.2.2 Entschädigungsanspruch aufgrund geldwerter Vorteile

3.2.2.2.1 Voraussetzungen

Nach der hier verwendeten Terminologie umfasst der Begriff «geldwerte Vorteile» sowohl Leistungen einer Konzerngesellschaft an ihre Anteilsinhaber und Schwes-tergesellschaft (sog. geldwerte Leistungen wie verdeckte Gewinnausschüttung und Gewinnvorwegnahmen) als auch offene bzw. verdeckte Kapitaleinlagen der Anteilsinhaber an ihre Gesellschaft.

Art. 57 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG umschreiben als Gegenstand der Gewinnsteuer den Reingewinn. Nach Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG besteht der steuerbare Reingewinn u. a. aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahrs. Als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung kom-

men damit nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit des Handelsrechts nur Jahresabschlüsse in Betracht, welche den Vorschriften des Handelsrechts entsprechen. In Abweichung zum Handelsrecht statuieren Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG eine steuerliche Korrektur für geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen und der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge (geldwerte Leistungen, d. h. Grundsatz des Fremdvergleichs).⁵⁰

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt die Gewährung eines geldwerten Vorteils an einen Aktionär bzw. eine diesem nahestehende Person vor, wenn kumulativ die folgenden 3 Voraussetzungen erfüllt sind:⁵¹

- Es wird eine Leistung ausgerichtet, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, so dass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt.
- Mit der Leistung wird ein Anteilsinhaber oder eine ihm nahestehende Person begünstigt, d. h. die Leistung wird direkt oder indirekt gewährt, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder unwesentlich wäre, sie also insofern ungewöhnlich ist und sich nicht mit sachgemäsem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt.
- Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war.

Aufgrund der Kasuistik können folgende Kategorien von geldwerten Vorteilen unterschieden werden:⁵²

1. Verdeckte Gewinnausschüttungen zulasten eines Aufwandkontos
 - Übersetztes Entgelt in Erfüllung eines Rechtsge-
schäfts (übersetzte Spesen und Saläre, hohe Gra-
tifikationen, unangemessene Sozialversiche-
rungsbeiträge, Provisions- und Kommissions-
zahlungen, übersetzte Dienstleistungsentgelte,
übersetzte Miet- und Pachtzinsen, überdimen-
sionierte Lizenzgebühren, unangemessene Ver-
zinsung);
 - Übernahme von Privataufwand und Schulden
(Sponsoring und Spenden, Finanzierung von Le-
bensaufwand).

49 Gemäss Praxis des Bundesgerichts ist eine Person dann nahestehend, wenn sie zum Anteilsinhaber in einer engen persönlichen oder wirtschaftlichen Verbindung steht (s. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 21 Rz 14 sowie die dort zitierten Entscheide). Als nahestehend gelten damit bspw. auch Schwes-tergesellschaften.

50 Zum Verhältnis von Art. 678 OR und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG s. die Hinweise in BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 237 ff.; LOCHER, Art. 58 DBG N 58 ff., sowie die dort zitierte Literatur.

51 S. bspw. BGE 82 I 291, 105 Ib 84, 107 Ib 331, 113 Ia 25; StE 1990 B 24.4 Nr. 24, StE 1991 B 72.13.22 Nr. 21.

52 Vgl. LOCHER, Art. 58 DBG N 108 ff., 133 ff. und 143; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 155 ff.

2. Verdeckte Gewinnausschüttungen zulasten eines Bestandeskontos
 - Überpreislicher Erwerb von Aktiven (Erwerb minderwertiger Aktien, Erwerb einer Beteiligung über dem Verkehrswert, übersetzter Preis für Kauf von Maschinen oder Liegenschaften);
 - simulierte Darlehensgewährung.
3. Gewinnvorwegnahmen zulasten eines Ertragskontos
 - Unangemessene Konditionen bei Rechtsgeschäften mit Anteilshabern (nicht marktconformes Entgelt bei Miete, Pacht, Darlehen, Lizenzen, Warenlieferungen, Dienstleistungen);
 - Verzicht auf Einnahmen aus Drittgeschäften;
 - Verzicht auf Geltendmachung von Schadenersatz- und Herausgabeansprüchen.
4. Gewinnvorwegnahmen zulasten eines Bestandeskontos
 - Nichtverbuchen eines Rechtsgeschäfts;
 - Veräusserungsgeschäft zu Vorzugskonditionen.

Geldwerte Vorteile können auch in offenen oder verdeckten, direkten oder indirekten Zuwendungen von Anteilshabern an ihre Gesellschaft bestehen. Im Unterschied zu Leistungen an einen Aktionär tritt bei Kapitaleinlagen beim (direkt oder indirekt) leistenden Anteilshaber (im vorliegenden Fall eine Muttergesellschaft) keine Entreichung ein. Die Leistung des Anteilshabers erfolgt wirtschaftlich betrachtet immer gegen ein angemessenes Entgelt. Denn im Umfang, in welchem die empfangene Leistung wertmässig unter der erbrachten Leistung liegt, erhöht sich der Wert der Beteiligung.⁵³ Zwar sind die Steuerfolgen einer innerhalb der Schweiz erfolgenden verdeckten Kapitaleinlage umstritten,⁵⁴ jedoch scheinen Lehre und Praxis im internationalen Verhältnis von einer echten Realisierung und damit einer Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven auf Stufe der leistenden Gesellschaft auszugehen.⁵⁵

Ziel des Fremdvergleichsgrundsatzes ist es, ein allfälliges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung steuerlich zu berichtigen, wobei das DBG (mit Ausnahme von Art. 58 Abs. 3) keine allgemeinen Grundsätze für die Bestimmung des angemessenen Vergleichspreises enthält. Seit dem Fall *Bellatrix*⁵⁶ ist die Lehre der Auf-

fassung, dass das Bundesgericht als Bewertungsmassstab von einer Soll-Besteuerung (Ausweis eines angemessenen Gewinns) zu einer objektiven Ist-Besteuerung (Bemessung der Leistung nach dem «Preis, den Dritte auf einem freien und offenen Markt zu erlegen bereit wären»⁵⁷) übergegangen sei. Mit diesem Entscheid hat das Bundesgericht für das schweizerische Steuerrecht den tatsächlichen Fremdvergleich als Bewertungsmassstab bestätigt und die (pauschale) Minimalbesteuerungspraxis auch bei Gesellschaften, die im ausschliesslichen Interesse der Anteilshaber tätig sind, aufgegeben.⁵⁸ Danach sind die Leistungen nach dem wirklichen Wert der Zuwendungen, welche die Anteilshaber tatsächlich erhalten haben, zu bemessen.

Im internationalen Verhältnis stellen die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 einen Minimalstandard für eine solche Bewertung dar. Obschon die Schweizer Gesetzgeber darauf verzichtet haben, spezifische Verrechnungspreisbestimmungen in die Steuergesetzgebung aufzunehmen (mit Ausnahme von Art. 58 Abs. 3 DBG, der aber ausschliesslich auf gemischtwirtschaftliche, im öffentlichen Interesse tätige Unternehmen beschränkt ist), weist das KS OECD-Verrechnungspreisgrundsätze die Kantone an, bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen international tätiger Konzerne die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zu berücksichtigen.⁵⁹

Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bestimmt, was nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand zählt. Art. 59 DBG führt im Sinne einer Ergänzung bzw. Präzisierung von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG in nicht abschliessender Aufzählung Aufwendungen auf, welche steuerlich als geschäftsmässig begründet oder nicht begründet qualifiziert werden. Die Abzugsfähigkeit geschäftsmässig begründeter Aufwendungen ergibt sich jedoch bereits aufgrund des Handelsrechts.⁶⁰ Art. 59 DBG ist deshalb als Spezialnorm zu Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG anzusehen und statuiert, wenn überhaupt, für einzelne Positionen eine geschäftsmässige Begründetheit, die aufgrund von Art. 58 DBG nicht gegeben wäre. Aufwendungen, die gemäss Art. 58 DBG nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand zählen und auch nicht in Art. 59 DBG explizit aufgeführt sind, können nicht vom steuerbaren Gewinn in Abzug gebracht werden. Damit können im Ausland zu entrichtende Entschädigungen aufgrund von Geschäftsumstrukturierungen, die nach schweizerischer Auffassung nicht fremdvergleichskonform sind, weder

53 Vgl. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 218 f. und die dort zitierte Literatur.

54 Ein Teil der Lehre und Praxis will durch Erhöhung der Gesteuerungskosten der die Leistung empfangenden Beteiligung einen möglichen Verlust von Steuersubstrat verhindern (s. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 230 ff. und die dort zitierte Literatur), ein anderer Teil der Lehre geht in jedem Fall von einer echten Realisierung stiller Reserven aus (LOCHER, Art. 58 DBG N 164).

55 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 630 f.

56 BGE 107 Ib 325.

57 LOCHER, Art. 58 DBG N 103.

58 Vgl. NEUHAUS, Die Besteuerung des Aktienersparnis, 129; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 102 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 103.

59 Vgl. dazu STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 386 ff.

60 LOCHER, Art. 59 DBG N 1.

als immaterieller Vermögenswert in den Büchern der Schweizer Gesellschaft aktiviert noch als geschäftsmässig begründeter Aufwand steuerlich abgezogen werden.⁶¹

3.2.2.2 Unterpreisliche Übertragung von Vermögenswerten

Ob durch die Verlagerung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten von einer schweizerischen auf eine ausländische Konzerngesellschaft eine Realisation vorliege, bestimmt sich gemäss dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Art. 58 Abs. 1 DBG) nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten.⁶² Danach führt aufgrund eines formalisierten Realisationsbegriffs jedes entgeltliche Ausscheiden, jeder entgeltliche Subjektwechsel von Vermögenswerten zur Aufdeckung von aktiv- oder passivseitig vorhandenen stillen Reserven.⁶³ Die durch den Vermögensabfluss verursachte Auflösung stiller Reserven ist ertragswirksam zu verbuchen und entspricht der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert.⁶⁴ Im Verhältnis zu den Anteilsinhabern liegt eine echte Realisierung zudem bei unentgeltlicher Übertragung von Vermögenswerten vor, vorausgesetzt, ein unabhängiger Dritter hätte für das Wirtschaftsgut ein Entgelt entrichtet (Art. 58 Abs. 1 lit. b und c).⁶⁵

Voraussetzung für die echte Realisierung stiller Reserven ist die Übertragung von Vermögenswerten. Bei den materiellen Vermögenswerten des Anlage- und Umlaufvermögens steht die Qualifikation als Vermögenswert nicht in Frage.⁶⁶ Daher sind insbesondere Produktionsanlagen, Maschinen und sonstige Geschäftsausstattungen sowie Rohstoffe, Halb- und Fertigprodukte, die auf eine ausländische Konzerngesellschaft übertragen werden, zum Marktwert zu verrechnen.

Hinsichtlich der Beurteilung, ob immaterielle Vermögenswerte übertragen werden, bestehen, im Unterschied zu materiellen Vermögenswerten, jedoch erhebliche Schwierigkeiten. So ist mitunter unklar, wann ein imma-

terieller Vermögenswert vorliegt und ob dieser im Rahmen einer Geschäftsumstrukturierung übertragen wird.

Immaterielle Vermögenswerte sind nach Zivilrecht bestehende Ausschliesslichkeitsrechte, die gegenüber jedermann wirken.⁶⁷ Es handelt sich in einem weiten Sinn um geistige Schöpfungen, die auf Grund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung von der Rechtsordnung einem besonderen Schutz unterstellt werden. Nach schweizerischem Verständnis werden die folgenden Rechte als Immaterialgüterrechte anerkannt und geschützt:⁶⁸

- Urheberrechte und verwandte Schutzrechte;
- Rechte an Topographien von Halbleitererzeugnissen;
- Markenrechte bzw. Firmenbezeichnungen und Rechte an geographischen Herkunftsangaben;
- Designrechte;
- Patentrechte;
- Sortenschutzrechte.

Im geltenden Handelsrecht lässt sich keine Definition von immateriellen Vermögenswerten finden. Die herrschende Lehre wie auch das HWP gehen von einem weiten Begriff aus. Dieser umfasst neben den rechtlich geschützten auch zahlreiche andere Werte wie Konzessionen, Patente, besondere Fabrikationsverfahren, Rezepte, Lizenzen, Verlagsrechte, Marken, Muster, Modelle, Urheberrechte, Kartellquoten, Kontingente, den separat bezahlten Geschäftswert (Goodwill),⁶⁹ produktbezogene Forschungs- und Entwicklungskosten, Know-how- und IT-Programme.⁷⁰ Das HWP verlangt für deren Aktivierung (wobei es sich dabei um ein Wahlrecht handelt) kumulativ das Vorhandensein folgender Voraussetzungen:⁷¹

- es sind klar zuordenbare Fremdleistungen und/oder Eigenaufwendungen erbracht worden;
- dem immateriellen Vermögenswert kommt ein feststellbarer Nutzen zu; und
- falls es sich um einen Vermögenswert in der Entwicklungsphase handelt: wenn mit der Finanzierung der Entwicklungskosten gerechnet werden kann.

Im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen ist die Frage von Bedeutung, ob die Übertragung einer Geschäftschance als Übertragung eines immateriellen Ver-

61 Eine internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung kann in einem solchen Fall, wenn überhaupt, nur über eine Verständigungslösung vermieden werden.

62 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, 37.

63 Es wird in diesem Zusammenhang auch von echter Realisierung gesprochen (s. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 18 Rz 44).

64 Vgl. REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 27.

65 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 18 Rz 44.

66 Die Übertragung von materiellen Vermögenswerten des betrieblichen Anlagevermögens wie auch von (Teil-)Betrieben auf eine andere schweizerische Konzerngesellschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen (Art. 61 Abs. 3 DBG) steuerneutral, d. h. ohne Auflösung der übertragenen stillen Reserven, möglich.

67 VON BÜREN U. A., Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht, Rz 2 f.

68 KAISER/RÜETSCHI, Immaterialgüterrecht in a nutshell, 1 f.

69 Dieser ist auf die überdurchschnittliche Ertragskraft, den guten Ruf der Unternehmung, eine besonders rationelle und effiziente Organisation, ein schlagkräftiges Vertriebssystem, den guten Ausbildungsstand des Personals, den günstigen Standort etc. zurückzuführen (BOEMLE, Der Jahresabschluss, 335 f.).

70 BOEMLE, Der Jahresabschluss, 335 f.; HWP I, 207.

71 HWP I, 207 f.

mögenswerts zu betrachten sei.⁷² Im schweizerischen Steuerrecht findet sich keine gesetzliche Umschreibung, was unter immateriellen Vermögenswerten zu verstehen ist. Aufgrund der Massgeblichkeit des Handelsrechts ist im Steuerrecht auf die weite Umschreibung des Begriffs abzustellen, weshalb ein identifizierbares Vermögenobjekt vorzuliegen hat.⁷³ Soweit sich hinter der Geschäftschance die bloss unsichere Möglichkeit verbirgt, Gewinne zu realisieren, dürfte der erwartete Vermögensvorteil für die Annahme eines immateriellen Wertes jedoch nicht hinreichend konkretisiert sein. Werden im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen nicht Geschäftschancen übertragen, die zur sicheren und damit risikolosen Erzielung von Übergewinnen führen, ist von der Annahme eines immateriellen Vermögenswerts Abstand zu nehmen.⁷⁴

Bezüglich der Bewertung der übertragenen materiellen und immateriellen Vermögenswerte ist aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b und c DBG auf den Grundsatz des Fremdvergleichs abzustellen. Als Bewertungsmethoden steht nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen 2010 die Preisvergleichsmethode im Vordergrund. Die Berücksichtigung eines Geschäfts- oder Firmenwerts ist nur dann angezeigt, wenn die Übertragung von Vermögenswerten (Teil-)Betriebscharakter aufweist.⁷⁵ Der Geschäfts- oder Firmenwert haftet an der organisatorischen Einheit des (Teil-)Betriebs und kann daher weder einzeln übertragen noch – mangels Teilbarkeit – durch mehrere Unternehmen genutzt werden.⁷⁶

Ein Betrieb stellt nach der herrschenden Lehre einen organisatorisch-technischen Komplex von Vermögenswerten dar, welcher im Hinblick auf die Leistungser-

stellung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet.⁷⁷ Die geltende Praxis fordert für das Vorliegen eines (Teil-)Betriebs die Erfüllung folgender kumulativer Voraussetzungen:

- Die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen.
- Die Unternehmung verfügt über Personal.
- Der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.⁷⁸

3.2.2.3 Verzicht auf Schadenersatz- und Herausgabeansprüche

Der Verzicht auf Schadenersatz- und Herausgabeansprüche stellt nach der Praxis des Bundesgerichts eine geldwerte Leistung dar. Damit ist zu untersuchen, inwiefern im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen solche Ansprüche aufgrund der Beendigung oder Abänderung von Verträgen resultieren.

In einem 1. Schritt ist festzustellen, ob die bestehenden Verträge (v. a. in Bezug auf Laufzeit, Kündigungsfristen und Entschädigungsklauseln) dem entsprechen, was fremde Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten. Soweit die Verträge fremdvergleichskonform sind, ist in einem 2. Schritt zu untersuchen, ob eine ausserterminliche Kündigung bzw. Abänderung der Verträge zu vertraglichen oder gesetzlichen Entschädigungsansprüchen führe.

Im Allgemeinen werden im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen Lizenz-, Produktions-, Vertriebs- sowie Forschungs- & Entwicklungsverträge gekündigt oder abgeändert. Es resultieren in der Folge neue buy-sell-, Kommissions- sowie Agenturverträge oder andere Formen von einfachen Aufträgen. Mitunter kann auch ein Werk- bzw. Werklieferungsvertrag vorliegen.

Gewöhnlich werden Verträge für eine bestimmte Zeitperiode abgeschlossen. Sie enden ohne Kündigung nach Ablauf der vereinbarten Laufzeit. Bei Verträgen mit einer unbeschränkten Laufzeit sind die vertraglich oder gesetzlich festgehaltenen Kündigungsfristen einzuhalten, ausser es liege ein ausserordentlicher Kündigungsgrund⁷⁹ vor. Beinhaltet ein Vertrag keine Kündigungsfristen, ist auf die gesetzlichen Regelungen abzustellen. Das schweizerische Zivilrecht erlaubt grundsätzlich jeder Vertragspartei, Verträge zu kündigen. So stellte das Bundesgericht in einem obiter dictum fest, dass Verträ-

72 Ablehnend: OECD (s. die Ausführungen in Abschn. 3.2.1.2); BRÜLSAUER/KUHN, Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern, 101 (jedoch mit anderer Begründung); EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 300 (für Deutschland). Nach Borstell/Wehnert liegt ein immaterieller Vermögenswert vor, wenn die Geschäftschance soweit konkretisiert ist, dass die künftige Gewinnerzielung als gesichert erscheint (BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, Q Rz 123).

73 BOEMLE, Der Jahresabschluss, 335.

74 Eine zu entschädigende Geschäftschance liegt wohl dann vor, wenn die übernehmende Gesellschaft höhere (bzw. mit hoher Wahrscheinlichkeit sichere) Gewinne erzielt, als wenn sie die Geschäftschance selbst aufbauen müsste.

75 Gl. M. EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 281; ablehnend BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, Q Rz 130, 286 (jedoch in Zusammenhang mit der entschädigungspflichtigen Übertragung einer Geschäftschance; hier soll darauf abgestellt werden, wie viel ein fremder Dritter für die Geschäftschance entrichten würde).

76 EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 280 f.

77 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, 49 f.

78 KS Umstrukturierungen, 61 f.

79 Als ausserordentlicher Grund, welcher die Vertragserfüllung als unzumutbar erscheinen lässt, kommt bspw. bei einer Miete der Tod des Mieters in Betracht. Eine Geschäftsumstrukturierung stellt jedoch regelmässig keinen solchen Grund dar.

ge nicht für die Ewigkeit gälten.⁸⁰ In einem anderen Entscheid hat das Bundesgericht festgehalten, dass ein für die Ewigkeit geltender Vertrag nach 20 Jahren ohne Entschädigungspflicht gekündigt werden könne.⁸¹ Obwohl das Schweizer Zivilrecht keine allgemeinen Regeln zur Kündigung von Verträgen enthält, gilt in der Praxis typischerweise eine Kündigungsfrist von 6 Monaten. Dabei gilt es jedoch, spezifische Kündigungsfristen für einzelne Vertragstypen zu berücksichtigen.

Betreffend Kündigung von sog. Innominatverträgen (wie bspw. Lizenzverträgen) gelten, soweit die Verträge keine besonderen Kündigungsfristen vorsehen, die allgemeinen gesetzlichen Regelungen des Zivilrechts. Zwar kann eine Kündigung unter 6 Monaten von den Vertragsparteien vorgesehen werden, ein fremder Dritter würde dazu jedoch nicht ohne entsprechende Entschädigung einwilligen. Es ist diesbezüglich auf die zivilrechtlichen Folgen der Nichterfüllung von Verträgen abzustellen (Art. 97 OR). Nach herrschender Lehre ist dem Beschwerten das Erfüllungsinteresse (positives Vertragsinteresse, d. h. inkl. entgangener Gewinn) zu ersetzen. Im gegenseitigen Vertrag kann der Gläubiger auch vom Vertrag zurücktreten und Ersatz des negativen Vertragsinteresses (Vertrauensschaden, d. h. Ersatz der Kosten) verlangen.⁸²

Der einfache Auftrag kann nach Art. 404 Abs. 1 OR jederzeit, und zwar ohne Angabe von Gründen, gekündigt werden. Allerdings ist bei Kündigung zur Unzeit der Vertrauensschaden zu ersetzen (Art. 404 Abs. 2 OR). Ebenso kann von einem Werkvertrag zurückgetreten werden, solange das bestellte Werk noch nicht vollendet ist (Art. 377 OR). Hier ist der Unternehmer für die bereits geleistete Arbeit schadlos zu halten. Beim Kaufvertrag nach Art. 190 Abs. 1 OR ist das positive Vertragsinteresse zu entschädigen. Bei Kündigung bzw. Aufhebung von Exklusivvertriebsverträgen hat das Bundesgericht neu erkannt, dass in Anlehnung an Art. 418u OR eine Entschädigung in der Höhe eines Nettojahresverdienstes zu entrichten sei. Diese Regelung gilt dann, wenn der Exklusivvertreiber verpflichtet ist, den Kundstamm nach Vertragsende auf den Auftraggeber zu übertragen.⁸³

3.2.2.2.4 Unentgeltliche Übertragung einer Geschäftschance durch Verlagerung von Funktionen und Risiken

Im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen können durch Verlagerung von Funktionen und Risiken Geschäftschancen übertragen werden. Die übernehmende Konzerngesellschaft führt nämlich künftig diejenigen Geschäfte weiter, die ursprünglich in den Tätigkeitsbereich der funktionsübertragenden Gesellschaft fielen. Obwohl eine Geschäftschance nach der hier vertretenen Auffassung regelmässig keinen immateriellen Vermögenswert darstellt, ist zu klären, ob dessen Übertragung auf eine ausländische Konzerngesellschaft nicht doch entschädigungspflichtig sein könne. Zu prüfen ist insbesondere, ob durch die Übertragung eine entschädigungspflichtige Leistung im Sinne der Praxis zu den geldwerten Vorteilen vorliege.

Das Bundesgericht hat, soweit ersichtlich, den Begriff «Leistung» im Zusammenhang mit geldwerten Vorteilen nie näher umschrieben. Das Bedeutungswörterbuch von Duden bezeichnet eine Leistung als Produkt einer körperlichen oder geistigen Arbeit.⁸⁴ Das schweizerische Privatrecht umschreibt eine Leistung als Übereignung einer Sache oder ein anderes positives Tun; sie kann aber auch in einem Unterlassen oder einem Dulden bestehen. Innerhalb der Schranken der Rechtsordnung kann die Leistung jeden beliebigen Inhalt aufweisen (Art. 19 OR). Es genügt, dass der Gläubiger ein Interesse an der Leistung hat.⁸⁵ Art. 3 lit. c MWSTG umschreibt eine Leistung als das Einräumen eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts.

Nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs beinhaltet die Leistung damit ein Produkt körperlicher oder geistiger Arbeit, dem ein fremder Dritter einen Wert beimisst und für dessen Übernahme er ein Entgelt entrichten würde. Die Übertragung einer Geschäftschance im Rahmen der Verlagerung von Funktionen und Risiken stellt damit eine Leistung dar, deren Entschädigung davon abhängt, ob ein fremder Dritter dieser einen Wert beimisst.

Grundsätzlich besteht für jede Funktion und jedes Risiko, die im Wirtschaftsleben ausgeübt werden, eine Geschäftschance. Dies gilt gleichermaßen für eine Produktions- wie für eine Vertriebs-, Forschungs- & Entwicklungs- oder Dienstleistungsfunktion. Eine Ausnahme stellen Hilfsfunktionen dar, da hier die Möglichkeit, einen eigenständigen Gewinn zu erzielen, erst durch

80 BGE 113 II 210.

81 BGE 114 III 159 (Art. 27 ZGB).

82 KOLLER, in: Guhl u. a., Das Schweizerische Obligationenrecht, § 31 N 3.

83 BGE 134 III 497.

84 Duden, Das Bedeutungswörterbuch. Wortschatz und Wortbildung, 4. A., Mannheim 2011, Stichwort «Leistung».

85 KOLLER, Das Schweizerische Obligationenrecht. Allgemeiner Teil, § 2 Rz 12 f.

die Auslagerung aus der bisherigen Konzerngesellschaft einseitig ermöglicht wird.⁸⁶ Wertvoll ist die Übernahme einer Geschäftschance durch Verlagerung von Funktionen und Risiken für einen fremden Dritten dann, wenn diese zu einer höheren Ertragserwartung (bzw. tieferen Implementierungskosten) führt, als wenn die Funktionen und Risiken selbst aufgebaut würden. Nur wenn mit einer hohen Wahrscheinlichkeit feststeht, dass ein Gewinnpotential übertragen wird, welches vom Empfänger praktisch risikolos realisiert werden kann und zu einem Übergewinn (gemessen am Branchenüblichen) führt, kann von einer zu entschädigenden Leistung ausgegangen werden. Dies wird bei der blossen Übertragung von Funktionen und Risiken regelmässig nicht der Fall sein.⁸⁷

3.2.2.3 Anwendung auf ausgewählte Verlagerungsvorgänge

3.2.2.3.1 Vorgehensweise

In der Folge ist zu prüfen, welche schweizerischen Steuerfolgen bei ausgewählten Verlagerungsvorgängen der Produktion, des Vertriebs, der Forschung & Entwicklung sowie von konzerninternen Dienstleistungen resultieren. Dazu sind im Rahmen einer Funktionsanalyse in einem 1. Schritt die für typische Ausprägungen der Produktion, des Vertriebs, der Forschung & Entwicklung sowie der Erbringung von Dienstleistungen wahrgenommenen Funktionen, übernommenen Risiken sowie eingesetzten Vermögenswerte darzustellen. In einem 2. Schritt ist zu analysieren, welche Funktionen, Risiken und Vermögenswerte im Rahmen einer Geschäftsumstrukturierung auf eine andere Gesellschaft übergehen. Im Anschluss daran ist zu bestimmen, ob und, wenn ja, wie hoch die verlagerten Funktionen, Risiken und Vermögenswerte zu entschädigen sind.

3.2.2.3.2 Verlagerung von Produktionsfunktionen

In der Praxis lassen sich 2 grundlegende Produktionsausprägungen beobachten: die Eigen- und die Lohnfertigung (sowie eine Zwischenform, die Auftragsproduktion).⁸⁸

Der Eigenproduzent trägt die Produktion in vollem Umfang, einschliesslich aller Risiken. Er trifft die Auswahl der zu produzierenden Produkte, ist verantwortlich für

die notwendige Forschung & Entwicklung, verfügt über die Produktionsverfahren und trägt das Absatzrisiko seiner Produkte.⁸⁹ Im Vergleich zum Auftrags- bzw. Lohnfertiger verfügt der Eigenproduzent regelmässig über eigene immaterielle Marketingwerte (Namen, Marken, Vertriebskanäle) und über einen eigenen Kundenstamm. Verfügt der Eigenproduzent nicht über eigene immaterielle Marketingwerte, werden ihm diese über einen Lizenzvertrag zur Nutzung überlassen. Zivilrechtlich handelt es sich dabei um einen Innominatvertrag.

Dem Eigenproduzenten steht der Lohnfertiger gegenüber, der als Auftragnehmer eines Produzenten einzelne Produktions- oder Montagetätigkeiten als Dienst- oder Werkleistung erbringt. Kennzeichen des Lohnfertigers ist, dass er idR entsprechend seinem Auftrag nur ausgewählte Produktionsschritte nach engen Vorgaben übernimmt. Die zu bearbeitenden Produkte werden ihm vom Auftraggeber überlassen, ohne dass der Lohnfertiger daran Eigentum erwerben würde. Erforderliche Materialien werden ihm häufig bereitgestellt, wie auch Produktionsanlagen und Know-how. Der Auftraggeber nimmt dem Lohnfertiger die gesamten bearbeiteten Produkte ab, so dass dieser kein Absatzrisiko trägt. Der Lohnfertiger ist zudem meist ausschliesslich gegenüber seinem Auftraggeber tätig und erbringt keine Leistungen an Dritte.⁹⁰ Je nach Ausprägung liegt zivilrechtlich ein einfacher Auftrag nach Art. 394 ff. OR oder aber ein Werkvertrag nach Art. 363 ff. OR vor.

Sofern ein Eigenproduzent das Vermarktungsrisiko an Konzerngesellschaften abgibt, von diesen für die gesamte Produktion Abnahmegarantien erhält, aber nach wie vor die Forschung & Entwicklung hinsichtlich der Produkte und des produktionsbezogenen Know-hows betreibt, wird von einem Auftragsproduzenten gesprochen. Im Unterschied zum Lohnfertiger ist der Auftragsproduzent Eigentümer der produzierten Ware und auch für die Beschaffung der Rohmaterialien zuständig. Er verfügt damit über ein eigenes Warenlager.⁹¹ Zivilrechtlich liegt regelmässig ein Kaufvertrag nach Art. 184 ff. OR vor.

Zwischen den 3 Ausprägungen des Eigen-, Auftrags- und Lohnproduzenten sind wiederum zahlreiche Abstufungen denkbar. Der Übergang ist daher weitgehend fließend, so dass im konkreten Einzelfall eine klare Zuordnung zu einem der 3 Typen nicht möglich ist.

86 BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, Q Rz 38.

87 Vgl. auch EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 301, und BRÜLISAUER/KUHN, Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern, 97 f. (jedoch mit anderer Begründung); ähnlich BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, Q Rz 122.

88 Vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1033 ff.; ENGLER/FREYTAG, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 173 ff.

89 Vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1037; ENGLER/FREYTAG, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 174.

90 Vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1034 f.; ENGLER/FREYTAG, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 174 und 179.

91 Vgl. ENGLER/FREYTAG, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 174; EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 46 f.

Übersicht 1: Funktions-, Risiko- und Vermögenswerteprofil nach Produzententyp

Eigenproduzent	Auftragsproduzent	Lohnproduzent
Funktionen		
Forschung & Entwicklung	Forschung & Entwicklung (evt. Produktions-Know-how)	Forschung & Entwicklung (evt. Produktions-Know-how)
Rohwareneinkauf	Rohwareneinkauf	–
Produktion	Produktion	Produktion
Vertrieb	–	–
Kundendienst	–	–
Risiken		
Einkaufsrisiko	Einkaufsrisiko	–
Gewährleistungsrisiko	Gewährleistungsrisiko (beschränkt)	Gewährleistungsrisiko (beschränkt)
Warenlagerrisiko	Warenlagerrisiko (beschränkt)	–
Wechselkursrisiko	–	–
Kreditrisiko	–	–
Absatzrisiko	Absatzrisiko (beschränkt)	Absatzrisiko (beschränkt)
Vermögenswerte		
Produktions-Know-how	Produktions-Know-how	Produktions-Know-how
Warenlager	Warenlager (beschränkt)	–
Marken, Namen, Kunden	–	–
Übrige Aktiven	Übrige Aktiven	Übrige Aktiven

Im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen können Eigenproduzenten in Auftrags- oder Lohnproduzenten sowie Auftragsproduzenten in Lohnproduzenten transformiert werden. Ebenso ist die vollständige Verlagerung der Tätigkeit eines Eigenproduzenten auf eine andere Konzerngesellschaft möglich.

Bei der Übertragung einer kompletten Eigenproduktion kann wirtschaftlich von einem (Teil-)Unternehmensverkauf gesprochen werden. Bei einer solchen Übertragung der vollständigen Produktionsfunktion einschliesslich der Vermarktungsmöglichkeiten hat die Bewertung der übertragenen Vermögenswerte nicht auf Basis der Einzelvermögenswerte zu erfolgen; diese ist vielmehr wie beim Unternehmensverkauf als Ganzes auf Basis des ongoing-concern-Konzepts vorzunehmen.⁹² Insoweit erfolgt die Bewertung durch Orientierung am zukünftigen Ertragswert der Produktion, wenn auch der Substanzwert der Produktionsanlagen die Preisuntergrenze darstellen dürfte.⁹³ Bei der Verlagerung einer Verlustproduktion dürfte keine Entschädigungspflicht vorliegen, sofern nicht anderweitige Gründe (Produkt dient als Komplementärprodukt für eine andere, gewinnträchtige Produktion) für eine Entschädigung sprechen. Ebenso sollte solange keine Entschädigungspflicht gegenüber dem Übernehmer resultieren, als nicht spezielle Grün-

de eine solche rechtfertigen (bspw. Übernahme von Restrukturierungskosten der übertragenden Gesellschaft).

Wird ein Eigenproduzent in einen Auftrags- oder Lohnproduzenten umgewandelt, finden umfangreiche Änderungen im Funktions-, Risiko- und Vermögenswerteprofil statt. Verfügt der Eigenproduzent über eigene immaterielle Vermögenswerte,⁹⁴ führt die Umwandlung in einen Auftrags- oder Lohnproduzenten unweigerlich zu einer entgeltspflichtigen Verlagerung von Vermögenswerten.⁹⁵ Werden gleichzeitig die für die Entwicklung von immateriellen Vermögenswerten notwendigen Funktionen und Risiken verlagert (im Wesentlichen die Funktionen und Risiken im Zusammenhang mit der Forschung & Entwicklung), weist die Geschäftsumstrukturierung alle Voraussetzungen eines (Teil-)Betriebs auf. Damit ist für die Bewertung der Entschädigung eine Goodwill-Komponente zu berücksichtigen. Diese müsste jedoch bei einer fremdvergleichskonformen Bewertung der übertragenen immateriellen Produktionswerte schon enthalten sein.⁹⁶

92 Vgl. HELBLING, Unternehmensbewertung und Steuern, 214 ff.

93 BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, O Rz 865 ff.

94 Diese können sowohl gewerbliche Werte (Patente, Know-how, Muster und Modelle) als auch immaterielle Marketingwerte (Namen, Marken, Kundenlisten, Vertriebskanäle etc.) umfassen.

95 Mit Ausnahme des Produktions-Know-hows, welches beim Auftrags- bzw. Lohnproduzenten verbleibt.

96 Für die Bewertung von immateriellen Vermögenswerten ist nämlich regelmässig auf die Preisvergleichs- und, in Ermangelung einer solchen, auf die royalty-relief-Methode (vgl. dazu JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1061 ff.) abzustellen. Diese berücksichtigt bei der Bewertung die künftig erzielbaren Lizenzerträge bzw. die Gewinnerwartungen.

Verfügt der Eigenproduzent über keine eigenen immateriellen Vermögenswerte, sondern wird er über einen Lizenzvertrag ermächtigt, diese auf einem bestimmten Markt zu nutzen, ist zu prüfen, ob die Änderung bzw. Aufhebung des Vertrags einerseits gesetzlich- bzw. vertragskonform erfolgt sei und ob andererseits ein fremder Dritter für die Vertragsänderung eine Entschädigung verlangt hätte. Insbesondere ist zu prüfen, ob die im Lizenzvertrag enthaltenen Kündigungsfristen gesetzlichkonform seien bzw. von einem fremden Dritten so vereinbart worden wären und ob bei aussservertraglicher Kündigung eine Entschädigung gesetzlich oder vertraglich vereinbart worden wäre. Sofern die Kündigung des Lizenzvertrags gesetzlich-, vertrags- und fremdvergleichskonform erfolgte sowie aus demselben Grund auch keine Entschädigungspflicht vorliegt, resultieren keine Steuerfolgen. Andernfalls ist nach den allgemeinen Vorschriften des Zivilrechts das Erfüllungsinteresse zu entschädigen.

Bei der Umwandlung eines Eigen- in einen Lohnproduzenten ist über das Warenlager abzurechnen. Bei der Ermittlung des Übertragungswerts ist grundsätzlich vom Endverkaufspreis auszugehen, unter Abzug einer fremdvergleichskonformen Brutto- oder Nettomarge für die nachfolgende Vertriebsfunktion. Zudem ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass gewisse Güter des Warenlagers allenfalls nicht mehr verkaufbar sind. Daneben führt die Geschäftsumstrukturierung zu einer Verlagerung des Rohmaterialeinkaufs. Soweit hier nicht Beschaffungsverträge mit vergleichsweise hohen Rabatten übertragen werden, handelt es sich nicht um eine entschädigungspflichtige Leistung. Ein fremder Dritter kann eine solche Beschaffungsfunktion ohne Weiteres selbst aufbauen.

Wird ein Auftragsproduzent in einen Lohnproduzenten umgewandelt, stellt sich (i) die Frage nach einer gesetzlich-, vertrags- und fremdvergleichskonformen Änderung der Verträge und (ii) der Entschädigungspflicht für die Übertragung des Warenlagers (inkl. der dazugehörenden Funktionen und Risiken) sowie der Übertragung des Rohmaterialeinkaufs (Funktionen und Risiken). Soweit aufgrund der Vertragsänderung keine Entschädigungspflicht resultiert, treten in Bezug auf das Warenlager die gleichen Entschädigungsfolgen ein wie bei der Umwandlung eines Eigen- in einen Lohnproduzenten.

3.2.2.3.3 Verlagerung von Vertriebsfunktionen

In der Praxis sind vorwiegend 4 Ausprägungen für die Ausübung der Vertriebsfunktion beobachtbar:⁹⁷ Eigenhändler, stripped buy-sell-Händler (risikoarme Vertriebs-

händler), Kommissionär sowie Agent.⁹⁸ Insbesondere in den angelsächsischen Ländern, deren Recht (common law) den in Kontinentaleuropa gesetzlich definierten Kommissionär nicht kennt, sind die risikoarmen Vertriebshändler gängig, die mittels buy-sell-Verträgen arbeiten. Derartige Verträge sind angebracht, wenn die Vertriebsgesellschaft formell Eigentümer der verkauften Ware bleiben soll.⁹⁹ Allgemein gilt mit Blick auf die Verrechnungspreisproblematik, dass der Umfang auszuführender Funktionen und die Übernahme von Risiken in folgender Reihenfolge zunimmt: Agent, Kommissionär, stripped buy-sell-Händler, Eigenhändler.¹⁰⁰

Der *Eigenhändler* erwirbt die Ware von anderen Konzerngesellschaften oder Dritten und veräussert sie anschliessend an den Kunden. Insofern geht er einer vollumfänglichen Handelstätigkeit nach, einschliesslich aller zugehörigen Aufgaben (v. a. Lagerung, Marketing, Rechnungsstellung, Inkasso). Da der Eigenhändler Eigentum an der Ware erwirbt, trägt er insbesondere das Absatzrisiko. Der Eigenhändler trägt zudem das Gewährleistungs- und Forderungsausfallrisiko.¹⁰¹ Aufgrund der eigenständigen Vermarktung von Produkten auf dem dafür vorgesehenen Markt (eigenes Marketing, Werbung) verfügt der Eigenhändler über entsprechende immaterielle Marketingwerte (bspw. Kundenstamm und -liste, Distributionskanal). Oft führen die Eigenhändler sogar ihre eigene Handelsmarke; sie können aber vom Produktionsunternehmen auch eine Lizenz zum Vertrieb erhalten.¹⁰² Der Eigenhändler schliesst zivilrechtlich einen Kaufvertrag, mitunter auch noch einen Lizenzvertrag mit einer oder mehreren anderen Konzerngesellschaften (Prinzipal, Eigenproduzent, Inhaber der Lizenzen etc.) ab. Auf dieser Vertragsbasis geht der Eigenhändler wiederum mit den Kunden Verträge in eigenem Namen und auf eigene Rechnung ein, d. h., die Kunden können idR nicht erkennen, in welcher Beziehung der Eigenhändler zum Hersteller steht.¹⁰³

JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1031; ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, M 474 ff.

98 In der Praxis werden vereinzelt auch Repräsentanzen getroffen. Diese erbringen lediglich Tätigkeiten zur Unterstützung des Vertriebs (bspw. Marktforschung, Öffentlichkeitsarbeit, Werbung, Ausstellung, Kundeninformation und -betreuung). Diese Form der Unterstützung stellt aus rechtlicher Sicht einen einfachen Auftrag gemäss Art. 394 ff. OR dar. Repräsentanzen sind nicht unmittelbar mit dem Abschluss von Verkaufsverträgen betraut; deshalb wird hier auf eine eingehendere Beschreibung verzichtet.

99 BRÜLISAUER/KUHN, Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern, 91.

100 S. auch ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, M Rz 474 ff.

101 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1032; ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, M Rz 475, EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 49.

102 VÖGELE/FÜGEMANN, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, G Rz 290.

103 VÖGELE/FÜGEMANN, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, G Rz 289.

97 BRÜLISAUER/KUHN, Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern, 91;

Kommissionär ist nach Art. 425 OR, wer gegen eine Kommissionsprovision in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung den Verkauf von beweglichen Sachen besorgt. Zweck der Kommission ist die Erfüllung eines Auftrags, nämlich der Abschluss von Kaufverträgen mit fremden Dritten. Der Kommissionär wird nicht Eigentümer der abzusetzenden Ware und trägt damit geringere Risiken (v. a. kein Absatzrisiko). Im Unterschied zum Eigenhändler führt der Kommissionär weniger Funktionen aus, nämlich regelmässig nur noch Akquisition, Werbung, Auftragsmanagement, Bereitstellung von Dienstleistungen an den Kunden, Warenannahme sowie Inkassomanagement. Weitere unternehmerische Funktionen übernimmt eine andere Konzerngesellschaft, d. h. entweder ein Eigenproduzent oder Prinzipal. Die beim Kommissionär verbleibenden Risiken erstrecken sich auf die Auslastungsschwankungen und das Forderungsrisiko. Normalerweise führen Kommissionäre keine eigenen Markenzeichen, sondern verwenden diejenigen des Prinzipals.¹⁰⁴ Sie verfügen jedoch über eine eigene Vertriebsstruktur bzw. Kundenliste/Kundenstamm.¹⁰⁵

Agent ist nach Art. 418a OR, wer die Verpflichtung übernimmt, gegen Entgelt (Vermittlungs- oder Abschlussprovision) dauernd für einen oder mehrere Auftraggeber Geschäfte zu vermitteln oder in deren Namen und für deren Rechnung abzuschliessen, ohne zu den Auftraggebern in einem Arbeitsverhältnis zu stehen. Der Agent vermittelt lediglich den Vertragsabschluss zwischen den

von ihm erworbenen Kunden und seinem Auftraggeber. Da der Agent nicht in eigenem Namen auftritt, unterliegt er geringeren Haftungsrisiken. Der Agent erwirbt kein Eigentum an der zu verkaufenden Ware und ist meist nicht in den Transportweg oder die Lagerhaltung eingeschaltet. Ihm steht gegenüber seinem Auftraggeber lediglich ein Provisionsanspruch zu. Die Funktionen des Agenten beschränken sich auf Akquisition, Bewerbung und Auftragsmanagement.¹⁰⁶ Im Vergleich zum Eigenhändler führt der Agent keine eigenen Marken, keine eigene Kundenliste bzw. keinen eigenen Kundenstamm, verfügt jedoch über eine Vertriebsstruktur, mittels derer der Kundenstamm des Auftraggebers gepflegt wird.¹⁰⁷

Der *stripped buy-sell-Händler* übernimmt normalerweise die gleichen Funktionen wie der Eigenhändler, mit Ausnahme der Aktivitäten zur Erschliessung des Neugeschäfts (bspw. Marktforschung, Auswahl neuer lokaler Vertriebspartner, eigenes Marketing). Allerdings können diese Funktionen nur im Rahmen der ihm vom Prinzipal gemachten Vorgaben ausgeübt werden (insbesondere was die Preisgestaltung, die Höhe der lokalen Werbeaufwendungen usw.) angeht. Die im Vergleich zum Eigenhändler eingegangenen Risiken sind um die Risiken der Gewährleistungs- und Garantieansprüche sowie der Lagerhaltung reduziert. Im Vergleich zum Eigenhändler führt der *stripped buy-sell-Händler* keine eigenen Marken, verfügt jedoch wie dieser über eine Vertriebsstruktur bzw. Kundenliste/Kundenstamm.¹⁰⁸

Übersicht 2: Funktionen, Risiken und Vermögenswerte nach Vertriebsmodellen

Eigenhändler	Risikoarmer Händler	Kommissionär	Agent
Funktionen			
Verkauf	Verkauf (eigener Name, eigene Rechnung)	Verkauf (eigener Name, fremde Rechnung)	Verkauf (fremder Name, fremde Rechnung)
Preispolitik	–	–	–
Marktforschung/Werbung	Marktforschung/Werbung (lokal)	Marktforschung/Werbung (lokal)	Marktforschung/Werbung (lokal)
Kundendienst	Kundendienst	Kundendienst	–
Inkasso	Inkasso	Inkasso	–
Auftragsbearbeitung	Auftragsbearbeitung	Auftragsbearbeitung	Auftragsbearbeitung
Risiken			
Einkaufsrisiko	–	–	–
Gewährleistungsrisiko	–	–	–
Wechselkursrisiko	Wechselkursrisiko (evt.)	–	–
Kreditrisiko	Kreditrisiko (evt.)	–	–
Absatzrisiko	Absatzrisiko (beschränkt)	Absatzrisiko (beschränkt)	Absatzrisiko (beschränkt)
Vermögenswerte			
Kundenstamm/Kundenliste	Kundenstamm/Kundenliste	Kundenstamm/Kundenliste	–
Debitoren	Debitoren	–	–
Übrige Aktiven	Übrige Aktiven	Übrige Aktiven	Übrige Aktiven

104 ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, M Rz 475, 481 f.

105 Vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1032 f.; ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, M Rz 476 ff.

106 ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, M Rz 475, 488.

107 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1033; EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 50 f.

108 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1031; ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, M Rz 47, 488.

Im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen kann ein Eigenhändler in einen Eigenhändler mit limitiertem Funktions- und Risikoprofil, in einen Kommissionär oder Agenten umgewandelt werden. Ebenso ist die vollständige Verlagerung der Tätigkeit eines Eigenhändlers auf eine andere Konzerngesellschaft möglich.

Bei der Übertragung eines kompletten Handelsgeschäfts eines Eigenhändlers kann wirtschaftlich von einem (Teil-) Unternehmensverkauf gesprochen werden. Bei einer solchen Übertragung der vollständigen Vertriebsfunktion einschliesslich der Vermarktungsmöglichkeiten hat die Bewertung der übertragenen Vermögenswerte nicht auf Basis der Einzelvermögenswerte zu erfolgen; diese ist vielmehr wie beim Unternehmensverkauf als Ganzes auf Basis des ongoing-concern-Konzepts vorzunehmen.¹⁰⁹ Insoweit erfolgt die Bewertung durch Orientierung am zukünftigen Ertragswert des Vertriebs, wenn auch der Substanzwert die Preisuntergrenze darstellen dürfte.¹¹⁰

Wird ein Eigenhändler in einen Händler mit limitiertem Funktions- und Risikoprofil umgewandelt, stellt sich zunächst die Frage nach der gesetz-, vertrags- und fremdvergleichskonformen Änderung bzw. Kündigung eines allfällig bestehenden Lizenzvertrags.¹¹¹ Bei der Umwandlung eines Eigen- in einen risikoarmen Händler oder Kommissionär stellt sich zudem die Frage, ob die verlagerten Funktionen (dabei handelt es sich vorwiegend um strategische Funktionen des Verkaufs wie auch des Marketings im Allgemeinen) und Risiken (Einkaufs-, Gewährleistungs-, Absatz- und evt. Wechselkurs- sowie Kreditrisiko) eine Geschäftschance darstellten, die entweder als immaterielles Wirtschaftsgut oder aber als geldwerte Leistung entschädigungspflichtig würde.¹¹² Beides kann nach der hier vertretenen Auffassung verneint werden. Die hier übertragene Geschäftschance stellt keine Übertragung einer mit hoher Wahrscheinlichkeit gesicherten Gewinnerzielung dar, noch kann relativ risikolos ein Übergewinn erzielt werden. Ebenso wenig handelt es sich um Funktionen bzw. Risiken, für die ein fremder Dritter ein Entgelt entrichten würde.

Wird ein Eigenhändler mit vollem oder limitiertem Funktions- und Risikoprofil oder ein Kommissionär in einen

Agenten umgewandelt, stellt sich zunächst die Frage einer entschädigungspflichtigen Vertragsänderung bzw. -kündigung. Einfache Aufträge sind grundsätzlich unter Ersatz des Vertrauensschadens jederzeit kündbar. Daneben werden jedoch immaterielle Vermögenswerte (Kundenliste/Kundenstamm und Vertriebskanäle) übertragen, die nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu entschädigen sind.

3.2.2.3.4 Verlagerung von Forschung & Entwicklung sowie Dienstleistungsfunktionen

Im Rahmen der Forschung & Entwicklung werden in der Praxis die grundlegenden Formen der Eigen- und Auftragsforschung unterschieden.¹¹³

Eigenforschung charakterisiert sich dadurch, dass eine einzelne Konzerngesellschaft (Lizenzmodell) oder ein Verbund von Konzerngesellschaften (Kostenumlagemodell) für die Forschung & Entwicklung verantwortlich ist und sämtliche damit in Zusammenhang stehenden Risiken trägt. Die aus der Forschung resultierenden immateriellen Wirtschaftsgüter stehen damit im rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Eigenforscher, und die daraus resultierenden Ertragschancen stehen diesen vollumfänglich zu.¹¹⁴

Bei der *Auftragsforschung* sind grundsätzlich die Vorschriften über den einfachen Auftrag gemäss Art. 394 ff. OR anwendbar. Die Rechtsbeziehungen sind regelmässig derart gestaltet, dass der Auftraggeber laufend das Eigentum bzw. die Nutzungsberechtigung an den entwickelten Immaterialgüterrechten erwirbt. Die forschende Gesellschaft erbringt damit gegenüber dem Auftraggeber eine reine Dienstleistung. Die konzerninterne Forschung & Entwicklung setzt also voraus, dass:

- der Auftraggeber dem Auftragnehmer einen konkreten Forschungsauftrag erteilt;
- der Auftraggeber das Verwertungsrecht für die Forschungsergebnisse erhält; und
- der Auftraggeber dem Auftragnehmer ein angemessenes Leistungsentgelt zahlt.¹¹⁵

Im Gegensatz zum Eigenforscher trägt der Auftragsforscher praktisch keine eigenen Risiken, da üblicherweise alle Kosten (inkl. eines angemessenen Gewinnaufschlags) vom Auftraggeber erstattet werden, und zwar unabhängig vom Erfolg der Forschung & Entwicklung. Ebenso besitzt der Auftragsforscher kein rechtliches und

109 Vgl. HELBLING, Unternehmensbewertung und Steuern, 214 ff.

110 BORSTEL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, O Rz 865 ff.

111 Regelmässig verfügen Eigenhändler aufgrund von Lizenzverträgen über das Recht, immaterielle Vermögenswerte auf einem bestimmten Gebiet zu nutzen. Sofern der Eigenhändler über eigene immaterielle Vermögenswerte (neben Kundenstamm/Kundenliste, Vertriebskanäle) verfügt, ergeben sich die gleichen Entschädigungsfolgen wie bei der Umwandlung eines Eigen- in einen Auftrags- oder Lohnproduzenten (s. die Ausführungen in Abschn. 3.2.2.3.3).

112 Immaterielle Vermögenswerte wie Kundenstamm/Kundenliste oder Vertriebskanäle werden nicht übertragen.

113 ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 64.

114 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1050; ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 64.

115 ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 111.

wirtschaftliches Eigentum an den erforschten immateriellen Wirtschaftsgütern.¹¹⁶

In der Praxis lassen sich Geschäftsumstrukturierungen beobachten, in welchen ein Eigen- in einen Auftragsforscher umgewandelt wird. Der umgekehrte Fall ist zwar theoretisch möglich, in der Praxis jedoch selten anzutreffen. Die Umwandlung eines Eigen- in einen Auftragsforscher führt insbesondere zu einer Verlagerung aller immateriellen Vermögenswerte, die sich im Eigentum des Eigenforschers befinden. Deren Verkehrswert ist, sofern möglich, mittels Preisvergleichs oder aber mittels der royalty-relief-Methode zu bewerten, wobei bei letzterer die künftig erzielten Lizenzeinnahmen in die Bewertung einzufließen haben. Ob darüber hinaus aufgrund der gleichzeitig verlagerten, vorwiegend strategischen Funktionen und Risiken im Forschungs- & Entwicklungsbereich eine Entschädigungspflicht besteht, hängt einerseits davon ab, ob ein fremder Dritter für solche Leistungen bereit wäre, eine Zahlung zu entrichten. Dies wird regelmässig dann der Fall sein, wenn mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit durch die Übernahme von Funktionen und Risiken ein Übergewinn realisiert werden kann, d. h., höhere Gewinne oder tiefere Kosten aus der Übernahme von Funktionen und Risiken resultieren, als wenn diese selbst aufgebaut würden. In einem solchen Fall ist zusätzlich zu untersuchen, ob die im Zusammenhang mit der Übertragung der immateriellen Vermögenswerte übernommenen Funktionen und Risiken einen (Teil-)Betrieb darstellen. Trifft dies ausnahmsweise zu,¹¹⁷ ist innerhalb der Bestimmung der Entschädigung eine Goodwill-Komponente zu berücksichtigen.

Daneben werden innerhalb eines Konzerns mitunter auch *unterstützende Funktionen* des Managements verlagert. In der Praxis werden bspw. zentrale Koordinations- oder Stabsfunktionen für Konzerndienstleistungen (Koordinationszentren) wie auch Finanzierungsfunktionen verlagert.¹¹⁸

Bei der Verlagerung von konzerninternen *Dienstleistungen* handelt es sich aus Sicht des Konzerns um die Verlagerung von Hilfsfunktionen, die regelmässig auf der Grundlage der Kostenaufschlagmethode mit einem Gewinnaufschlag entschädigt werden. Es handelt sich damit nicht um wesentlich wertbestimmende Funktionen im Wertschöpfungsprozess des Konzerns.¹¹⁹ Erst deren

Auslagerung führt zu einer entgeltspflichtigen Funktion, weshalb im Rahmen der Verlagerung auf eine Entschädigung zu verzichten ist. Ein fremder Dritter würde nur dann im Rahmen der Übernahme eine Entschädigung entrichten, wenn er dadurch einen höheren Gewinn erzielen könnte, als wenn er diese selbst aufbauen würde. Gleiches gilt bei der Verlagerung von Finanzierungsfunktionen auf Konzernfinanzierungsgesellschaften, Treasury Centers oder Factoring-Gesellschaften. Auch hier handelt es sich aus Sicht des Konzerns um die Verlagerung von Hilfsfunktionen, die regelmässig auf der Grundlage der Kostenaufschlagmethode mit einem Gewinnaufschlag entgolten werden.¹²⁰ Eine Entschädigungspflicht entfällt damit aus demselben Grund wie bei der Übertragung von anderen konzerninternen Dienstleistungen.

4 Schlussfolgerungen

Die Frage der Entschädigungspflicht aufgrund von Geschäftsumstrukturierungen erlangt auch aus Schweizer Sicht zunehmend an Bedeutung. Stellte sich bis anhin eher die Frage, ob in Deutschland oder anderen Ländern entrichtete Entschädigungen in der Schweiz als immaterieller Vermögenswert aktiviert und über die Laufzeit abgeschrieben oder sonst zum Abzug zugelassen werden dürfen, ist vermehrt auch zu untersuchen, ob Verlagerungen aus der Schweiz zu einer Entschädigungspflicht führen. Eine Entschädigungspflicht kann einerseits aufgrund der Übertragung von materiellen oder immateriellen Vermögenswerten resultieren, andererseits aufgrund einer notwendigen Vertragsanpassung oder -auflösung. Da in der Schweiz weder spezifische Verrechnungspreisbestimmungen noch Vorschriften zur Besteuerung von Geschäftsumstrukturierungen existieren, ist anhand der bestehenden Praxis zu den geldwerten Vorteilen zu analysieren, ob entschädigungspflichtige Verlagerungsvorgänge vorliegen. Wie gezeigt wurde, hängt dies vorwiegend davon ab, welche Funktionen, Risiken oder Vermögenswerte im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen übertragen werden, ob die übertragenen Funktionen, Risiken oder Vermögenswerte einen (Teil-)Betrieb darstellen oder aber sonst geeignet sind, bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem mit hoher Wahrscheinlichkeit realisierbaren Übergewinn zu führen.

Wie gezeigt wurde, verfügt auch das schweizerische Steuerrecht über die notwendigen Instrumente, Geschäftsumstrukturierungen einer sachgerechten Besteuerung zuzuführen. Diese entsprechen weitgehend den

116 ENGLER, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, N Rz 117.

117 Da es sich regelmässig um die Übernahme von strategischen Funktionen handelt, wird regelmässig kein (Teil-)Betrieb vorliegen.

118 BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, Q Rz 1001 f.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1081 ff.

119 BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, Q Rz 1001.

120 BORSTELL/WEHNERT, in: Vögele u. a., Verrechnungspreise, Q Rz 401, 1021.

Auffassungen der OECD, gehen aber nicht so weit wie bspw. die deutschen Vorschriften zur Funktionsverlagerung. Werden materielle oder immaterielle Vermögenswerte von einer schweizerischen auf eine ausländische Konzerngesellschaft übertragen, ist über die stillen Reserven abzurechnen. Die reine Verlagerung einer Geschäftschance durch Verlagerung von Funktionen und Risiken stellt jedoch nach der Praxis zu den geldwerten Vorteilen nur dann einen entschädigungspflichtigen Vorgang dar, wenn ein fremder Dritter für die übernommenen Leistungen ein Entgelt entrichten würde. Dies ist regelmäßig nur dann der Fall, wenn durch die Übernahme der Funktionen und Risiken mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ein Übergewinn realisiert werden kann. Ansonsten würde die übernehmende Gesellschaft die Funktionen und Risiken selbst aufbauen, ohne eine Entschädigung entrichten zu müssen.

Infolge der unterschiedlichen Konzepte ist bei Geschäftsumstrukturierungen über die Grenze vermehrt mit wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen zu rechnen, die, wenn überhaupt, nur mittels Verständigungsverfahren oder aber Anrufung eines Schiedsverfahrens vermieden werden können.

Literatur

- BARTHOLET OLIVER, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, Diss., Basel 1995
- BAUMHOFF HUBERTUS/PULS MICHAEL, Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von «Business Restructurings». Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG, iStR 2009, 73
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BOEMLE MAX, Der Jahresabschluss, 4. A., Zürich 2001
- BORSTELL THOMAS/WEHNERT OLIVER, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler (Hrsg.), Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft – Steuerrecht, 3. A., München 2011
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern, FStR 2002, 81
- EISELE FLORIAN, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung. Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, Herne u. a. 2003
- ENGLER GERHARD, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler (Hrsg.), Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft – Steuerrecht, 3. A., München 2011
- ENGLER GERHARD/FREYTAG ULF, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler (Hrsg.), Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft – Steuerrecht, 3. A., München 2011
- HELBLING CARL, Unternehmensbewertung und Steuern, 9. A., Düsseldorf 1998
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern u. a. 2001
- HONOLD KERSTEN A./STOCKER RAOUL, Cross-border business restructuring. Landesbericht Schweiz, CDFI 96a (2011), 699
- JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 6. A., München 2007
- KAISER MARKUS/RÜETSCHI DAVID, Immaterialgüterrecht in a nutshell, Zürich u. a. 2009
- KOLLER ALFRED, Das Schweizerische Obligationenrecht. Allgemeiner Teil, 3. A., Bern 2009
- in: Theo Guhl/Alfred Koller/Anton K. Schnyder/Jean Nicolas Druey (Hrsg.), Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. A., Zürich 2000
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil: Art. 49 - 101 DBG, Therwil-Basel 2004
- LÜTHI DANIEL/DIGERONIMO ANGELO, Transfer Pricing in Switzerland, in: John G. Rienstra/Hubert Hamaekers/Maurice H. Collins/Wilhelmina A. Comello (eds.), The Tax Treatment of Transfer Pricing, Amsterdam 1987, n. 2.3
- NEUHAUS MARKUS, Die Besteuerung des Aktienetrags, Diss., Zürich 1988
- REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel 2000
- Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996
- Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609
- STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten. Der neue Betriebsstättenbericht der OECD, FStR 2007, 87
- STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis, ST 2009, 386

VALLENDER KLAUS A., in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008

VÖGELE ALEXANDER/FÜGEMANN HENDRIK, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler (Hrsg.), Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft – Steuerrecht, 3. A., München 2011

VON BÜREN ROLAND/MARBACH EUGEN/DUCREY PATRIK, Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht, 3. A., Bern 2008

WEHNERT OLIVER/SANO YUKIKA, Internationale Regelungen zu Funktionsverlagerungen, iStR 2010, 53

WERRA MATTHIAS, Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen. Zum Stand der Diskussion in der OECD, iStR 2009, 81

Dokumente und Berichte

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 17

OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (8-18-2010), Paris 2010, www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

Rechtsnormen

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

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

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 12.6.2009), SR 641.20

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

StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10

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

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Praxisanweisungen

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

KS OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, KS der ESTV – OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (vom 4.3.1997) (nicht publiziert)

Handbücher

HWP, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1 – Buchführung und Rechnungslegung, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Zürich 2009

Gesetzgebungs-Agenda 2011/3

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Eric Hess, Fürspr.***

Inhalt

1	Bund	251	2.5	Bern	260
1.1	Unternehmenssteuerreform II – Kapitaleinlageprinzip	251	2.6	Genf	260
1.2	Unternehmenssteuerreform III	252	2.7	Glarus	261
1.3	Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum.	252	2.8	Luzern	261
1.4	Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen	253	2.9	Neuenburg	261
1.5	Steuerabzüge bei Aus- und Weiterbildungskosten	253	2.10	Obwalden	262
1.6	Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen	253	2.11	Schaffhausen	262
1.7	Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwert- besteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)	255	2.12	Schwyz	262
1.8	Mitarbeiterbeteiligungen	256	2.13	St.Gallen	262
1.9	Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds	256	2.14	Tessin	263
1.10	Besteuerung nach dem Aufwand	257	2.15	Thurgau	263
1.11	Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte	257	2.16	Zug	263
1.12	Änderungen des Straf- und Verfahrensrechts bei den direkten Steuern	257	2.17	Zürich	264
1.13	Teilrevision des Kollektivanlagengesetzes	258	3	Doppelbesteuerungsabkommen	265
1.14	Allfällige Abschaffung der Stempelabgaben	258	3.1	Informationsaustausch	265
1.15	In der Sommersession 2011 behandelte Motionen und Initiativen	259	3.2	Global Forum	265
2	Kantone	259	3.3	Steueramtshilfegesetz	266
2.1	Aargau	259			
2.2	Appenzell Ausserrhoden	259			
2.3	Appenzell Innerrhoden	260			
2.4	Basel-Stadt	260			

* 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 Kapitaleinlagereserven aufgebraucht sind. Hinzu kommen einmalige Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer im Jahr 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 Wirtschaftsstandorts 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. - 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 Agio (und allenfalls von Grundkapital) würde demgemäss nur gewährt, wenn keine frei verfügbaren Reserven und kein Gewinnvortrag vorhanden sind.⁵

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. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, Abschn. 1.13, FStR 2011, 171.

5 www.parlament.ch/d/suche/seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20113189.

In einer ausserordentlichen Session zur Unternehmenssteuerreform II, die innerhalb der Sommersession 2011 durchgeführt wurde, schloss sich der Ständerat dem Nationalrat an und beschloss im Rahmen der Behandlung zweier Interpellationen ebenfalls, nicht auf die Unternehmenssteuerreform II zurückzukommen.

Weitere Vorstösse sind noch hängig. So wurden namentlich 3 Abstimmungsbeschwerden beim Bundesgericht eingereicht, auf die dieses entgegen dem Antrag des Bundesrats eintreten will. Es hat dementsprechend den Bundesrat aufgefordert, seine Stellungnahme innert einer zusätzlichen Frist, nämlich bis zum 15.8.2011, zu ergänzen.

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 Neuenburg), 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 unterschiedlicher 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

In der Sommersession 2010 stimmte der Nationalrat trotz ablehnendem 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 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.⁸

In der Frühjahrssession 2011 hielt der Nationalrat gleichwohl an seinem Beschluss aus der Sommersession 2010 fest. In der Sommersession 2011 hielt der Ständerat indessen ebenfalls an seinem Nichteintretensbeschluss fest. Damit ist die parlamentarische Initiative gemäss Art. 95 Bst. a des Parlamentsgesetzes⁹ endgültig abgelehnt.

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 S. Medienmitteilung der WAK-S (vom 22.10.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-s-2010-10-22.aspx.

9 SR 171.10.

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 Wirtschaftsstandorts Schweiz sowie mehr Wachstum und Wohlstand.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 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 lehnte in der Frühjahrsession 2011 den Rückweisungsantrag des Nationalrats jedoch knapp ab. Der Rückweisungsantrag liegt nun wieder beim 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 Zweirat 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 Gesetzesänderung für Bund und Kantone durch, die vom 14.4. bis zum 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.

In der Sommersession 2011 beriet der Ständerat die Vorlage als Erstrat. Auf Antrag seiner WAK beschloss er, 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, d. h. auf Fr. 12 000 festzulegen.

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, wel-

10 AS 2009, 5203; für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/4, Abschn. 1.4, FStR 2009, 306 f.

11 BBI 2010, 5397.

12 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, Abschn. 1.3, FStR 2011, 71 f.

13 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 1.5, FStR 2010, 313.

14 BBI 2011, 2607.

che 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 18.9.2009¹⁵ 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 komplizieren.

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, hatte 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 Hauseigentümerverbands Schweiz zur Abstimmung zu bringen. Da die erste Initiative nur eine fakultative Regelung vorsieht, die zweite aber eine zwingende Regelung, würde bei Annahme beider Initiativen an der Urne die fakultative Regelung für Ersterwerbende 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 aus-

zuarbeiten. Dieser soll die Stossrichtung der Initiative (Einführung einer Bausparabzugs) 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 wird, die Volksinitiative der Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens zeitlich vor der Volksinitiative des Hauseigentümerverbands 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 öffnen 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.¹⁶ Zu diesem Entwurf führte die WAK-S ein Vernehmlassungsverfahren durch, das vom 1.11. bis zum 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 Gegenvorschlag seiner WAK zu. Beide Räte beschliessen in der Frühjahrssession 2011 zudem, die Frist zur Behandlung der Bauspar-Initiativen um je 1 Jahr, d. h. bis zum 29.3. bzw. 23.7.2012, zu verlängern.

15 BBI 2009, 6975 ff., und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.9.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112.

16 S. Medienmitteilung der WAK-S (vom 22.10.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-s-2010-10-22.aspx.

In der Sommersession 2011 stimmte auch der Nationalrat dem indirekten Gegenentwurf der WAK-S zu. In der Schlussabstimmung wurde dieser indessen nur vom Nationalrat angenommen; der Ständerat lehnte ihn ab. Damit steht nur noch die Differenzbereinigung zu den beiden Volksinitiativen an, zu denen der Nationalrat in der Frühjahrsession 2010 den Beschluss fasste, sie Volk und Ständen zur Annahme zu empfehlen, währenddem der Ständerat in der Sommersession 2010 und in der Frühjahrsession 2011 beschlossen hatte, beide Initiativen zur Ablehnung zu empfehlen.

1.7 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümergebund Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der Volksinitiative zum Bausparen¹⁷ 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 bis zum 15.2.2010 dauerte, verabschiedete der Bundesrat am 23.6.2010 seine Botschaft zur Volksinitiative.¹⁸ 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 Vernehmlassungsentwurf 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 Frühjahrsession 2011 beschloss der Ständerat, 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 nun-

17 S. Abschn. 1.6.

18 BBl 2010, 5303.

mehr in Zusammenarbeit mit der WAK-N eine entsprechende Formulierung ausarbeiten und alsdann dem Plenum zur Beschlussfassung vorlegen. In der Frühjahrssession 2011 beschlossen zudem beide Räte, die Frist zur Behandlung der Volksinitiative um 1 Jahr, d. h. bis zum 23.7.2012, zu verlängern.

In der Sommersession 2011 entschied sich der Nationalrat indessen gerade gegensätzlich zu den Beschlüssen des Ständerats. So trat er auf den indirekten Gegenentwurf gemäss Antrag des Bundesrats nicht ein und beschloss, die Volksinitiative Volk und Ständen zur Annahme zu empfehlen.

1.8 Mitarbeiterbeteiligungen

Am 17.12.2010 erliessen die eidg. Räte das BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.¹⁹ Diesem Gesetz ging eine langwierige parlamentarische Beratung voraus,²⁰ die rund 6 Jahre dauerte und in deren Verlauf die Vorlage des Bundesrats vom 17.11.2004²¹ 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 anteilmässig 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 anteilmässigen 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.

Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist hat der Bundesrat beschlossen, das Gesetz auf den 1.1.2013 in Kraft zu setzen.²² Die Kantone haben ihre Gesetze auf diesen Zeitpunkt anzupassen; eine zusätzliche Anpassungsfrist ist nicht vorgesehen.

1.9 Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds

Am 17.6.2011 erliessen die eidg. Räte das BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes.²³ Mit diesem Gesetz wird der Sold der Milizfeuerwehrleute gesetzlich und einheitlich für die ganze Schweiz für steuerfrei erklärt und damit dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für Zivildienst gleichgestellt. Steuerfrei ist der Sold für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr. Pauschalzulagen für Kader, Funktionszulagen sowie Entschädigungen für administrative Arbeiten und für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt, bleiben demgegenüber einkommenssteuerpflichtig.²⁴

Bei der direkten Bundessteuer ist der Abzug auf Fr. 5000 begrenzt; für die kantonalen Steuern haben die Kantone den Höchstbetrag festzulegen.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 6.10.2011. Das Inkrafttreten bestimmt anschliessend der Bundesrat. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren nach Inkrafttreten anzupassen.

19 S. BBI 2010, 8987.

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 1.8, FStR 2010, 315 f.

21 S. BBI 2005, 575; Gesetzgebungs-Agenda 2005/1, Abschn. 1.6, FStR 2005, 73 f.

22 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 10.06.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=39572.

23 BBI 2011, 4921.

24 Für Einzelheiten der Gesetzesberatung s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, Abschn. 1.9, FStR 2011, 169 f.

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 Volksentscheids 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 Regelungen von Bund und Kantonen harmonisiert werden.

Am 30.6.2011 verabschiedete der Bundesrat dementsprechend eine Botschaft zu einem BG über die Besteuerung nach dem Aufwand.²⁵ Mit dieser Botschaft, der ein Vernehmlassungsverfahren vorangegangen war,²⁶ beantragt der Bundesrat, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung im DBG und im StHG wie folgt zu modifizieren:

- Klarstellung, dass der weltweite Aufwand massgeblich ist.
- Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand sollen bei der direkten Bundessteuer und bei der kantonalen Steuer das 7-Fache des Mietzinses bzw. des Mietwerts 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 jährlich dem Landesindex der Konsumentenpreise angepasst wird; die Kantone sollen ebenfalls eine minimale Bemessungsgrundlage festlegen, sind aber bei deren Höhe frei.
- Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide alle Voraussetzungen erfüllen, damit eine Besteuerung nach dem Aufwand möglich ist.
- Keine Aufwandbesteuerung mehr für Schweizerinnen und Schweizer im Zuzugsjahr.

- Die Kantone sollen explizit verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen.
- Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von 5 Jahren festgelegt werden.

1.11 Formelle Bereinigung der Gesetzestexte

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.²⁷ Nachdem sämtliche Kantone für die natürlichen Personen die 1-jährige Gegenwartsbesteuerung kennen, sind die Bestimmungen zur 2-jährigen Vergangenheitsbemessung überflüssig geworden. Mit dieser Vorlage will der Bundesrat die Gesetzestexte entsprechend bereinigen.

1.12 Änderungen des Straf- und Verfahrensrechts bei den direkten Steuern

Im DBG und im StHG sind verschiedene Revisionen anderer Gesetze noch nicht übernommen worden. Diese Änderungen wirken sich ungünstig auf die Rechtssicherheit aus. In einer Anhörungsvorlage schlägt das Eidg. Finanzdepartement vor, die beiden Gesetze zu aktualisieren, um sie transparenter und lesbarer zu machen.

Die Verfolgungsverjährungsordnung im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuchs (StGB) wurde bereits vor Jahren revidiert und gilt seit dem 1.10.2002 aufgrund der Einföhrungsbestimmung von Art. 333 StGB auch für das DBG und das StHG. Wer sich über die Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht ins Bild setzen will, muss somit noch heute das StGB zu Rate ziehen. Im DBG und im StHG sollen deshalb die Regeln der Verfolgungsverjährung von Steuerdelikten nachträglich an Art. 333 StGB angeglichen werden. Massgebend bei den Verjährungsfristen ist die Schwere des Steuerdelikts. Gleichzeitig sollen auch die Sanktionen der Tatbestände des Steuerbetrugs sowie der Veruntreuung von Quellensteuern den Bestimmungen des revidierten StGB angepasst werden. Schliesslich sollen auch Anpassungen, die aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts im Bereich der Justizorganisation notwendig geworden sind, im DBG und im StHG vorgenommen werden. Um beide Gesetze transparenter und lesbarer zu machen, schlägt das Eidg. Finanzdepartement zudem weitere kleinere und rein formelle Bereinigungen vor.

Die Anhörungsfrist dauert bis zum 31.08.2011.²⁸

25 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 30.6.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&print_style=yes&msg-id=39966.

26 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 1.9, FStR 2010, 316.

27 BBI 2011, 3593.

28 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 15.6.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=39609.

1.13 Teilrevision des Kollektivanlagengesetzes

Die Ende Mai dieses Jahres verabschiedete EU-Richtlinie über die Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFMD) muss von den EU-Mitgliedstaaten bis Mitte 2013 umgesetzt werden. Die AIFMD setzt unter anderem für die Delegation der Vermögensverwaltung in Drittstaaten eine gleichwertige Aufsicht sowie eine Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Aufsichtsbehörden voraus. Ohne Änderung des Kollektivanlagengesetzes (KAG) würde damit den Schweizer Vermögensverwaltern ab Mitte 2013 die Tätigkeit für europäische kollektive Kapitalanlagen erschwert oder sogar verunmöglicht. Eine gezielte Anpassung des schweizerischen Rechts an das europäische Recht soll dies vermeiden.

In einer Vernehmlassungsvorlage, die der Bundesrat am 6.7.2011 verabschiedet hat, schlägt er eine Teilrevision des KAG vor. So soll die Aufsicht auf sämtliche Vermögensverwalter von schweizerischen und ausländischen kollektiven Kapitalanlagen ausgedehnt werden. Gleichzeitig sollen die Anforderungen an die Verwahrstelle erhöht und die Vorschriften über den Vertrieb an qualifizierte Anleger wie auch an Publikumsanleger verstärkt werden. Für die Schweizer Finanzmarktdienstleister und deren Produkte soll dadurch der Zugang zu den europäischen Finanzmärkten sichergestellt werden. Gleichzeitig soll die Zuwanderung ausländischer Marktteilnehmer, die sich keiner Regulierung unterstellen wollen, verhindert werden.

Die Vernehmlassung dauert bis zum 7.10.2011.²⁹

1.14 Allfällige Abschaffung der Stempelabgaben

Die ESTV hat die Abschaffung der Stempelabgaben evaluiert und eine Studie veröffentlicht, worin die einzelnen Kategorien der Stempelabgaben aufgrund ihrer Wirkungen auf die Standortattraktivität und die Effizienz beurteilt werden. Unter diesen Aspekten schneidet die Emissionsabgabe schlechter ab als die Umsatzabgabe und sollte daher zuerst abgeschafft werden, falls dazu der politische Wille besteht. Die Versicherungsabgabe wird in der Studie differenziert beurteilt: Die ersatzlose Abschaffung drängt sich nur insoweit auf, als sie Versicherungen der Unternehmen belastet.

Die Studie zeigt, wie und innert welchem Zeitraum die Stempelabgaben abgeschafft werden könnten. Sie geht dabei auch auf die Gegenfinanzierung der damit ver-

bundenen Mindereinnahmen ein. Sie setzt damit auch eine Massnahme der Finanzmarktstrategie des Bundesrats um und nimmt verschiedene parlamentarische Vorstösse zum Thema auf.

Die Studie zeigt 2 Varianten, wie die Stempelabgaben abgeschafft werden könnten. Diese unterscheiden sich in der zeitlichen Abfolge voneinander. Die 1. Variante sieht vor, die Abgaben gestaffelt bis ins Jahr 2018 abzuschaffen. Gegenfinanziert werden könnte die Abschaffung ab 2017 mit der Unterstellung aller Kommissionen für Finanzdienstleistungen unter die Mehrwertsteuer, was steuersystematisch konsequent wäre, sowie mit der Weiterführung der Mehrwertsteuer-Erhöhung, die temporär zu Gunsten der IV beschlossen wurde und deren Zweckbindung zu Gunsten der IV dann ausläuft. Zudem bräuhete es zusätzliche Massnahmen bei den Ausgaben, damit die Vorgaben der Schuldenbremse eingehalten werden können. In einer 2. Variante würden die einzelnen Stempelabgaben bis 2015 abgeschafft. Diese vergleichsweise rasche Abschaffung würde allerdings einen politischen Entscheid zum Umbau des Steuersystems des Bundes voraussetzen. Zur Gegenfinanzierung würden sich unter dem Aspekt der Effizienz Massnahmen wie die Erhöhung der CO₂-Steuer auf Treibstoffen oder eine Erhöhung der Mehrwertsteuer anbieten. Ansonsten kämen auch die Einführung von Bundes-Erbschafts-, Schenkungs- und Vermögenssteuern sowie die Erhöhung der direkten Bundessteuer für natürliche Personen in Frage. Eine ausgabenseitige Gegenfinanzierung würde sich in diesem Fall erübrigen.

Die Empfehlungen der Arbeitsgruppe dienen als Orientierungshilfe und stellen kein Präjudiz für weitere Entscheidungen des Bundesrats dar. Sie stehen aber im Einklang mit den vom Bundesrat bereits eingeleiteten Massnahmen, wie etwa dem Vorschlag zur Abschaffung der Emissionsabgabe auf Fremdkapital im Rahmen der «Too-big-to-fail»-Vorlage und der Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, welche im Rahmen einer weiteren Unternehmenssteuerreform geprüft werden soll.³⁰

29 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.7.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=&msg-id=40082.

30 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.7.2011), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=39998.

1.15 In der Sommersession 2011 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Revision des Erbschaftssteuerabkommens von 1951 zwischen der Schweiz und den USA;

abgelehnt:

- eine Motion betr. Informationsaustausch gemäss EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie und Marktzugang;
- eine Motion betr. Rückbehaltung der deutschen Gelder aus der Zinsbesteuerung;
- eine Motion betr. Rückbehaltung der italienischen Gelder aus der Zinsbesteuerung;
- eine Motion betr. Steuerbefreiung für Luftrettungsgesellschaften.

Der Ständerat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Befreiung der elektronischen Zigaretten von der Tabaksteuer;
- eine Motion betr. ersatzlose Streichung von Art. 89 Abs. 5 MWSTG;

abgelehnt:

- eine Motion betr. Befreiung der Wandelanleihen von der Verrechnungssteuer und der Stempelabgabe;

keine Folge geben:

- einer Standesinitiative betr. Einführung eines Aus- und Weiterbildungsabzugs für Kinder und Jugendliche;
- einer Standesinitiative betr. Wahrung der Steuerhoheit.

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 anstelle des bisherigen Skontos für Vorauszahlungen von natürlichen Personen;
- Einführung eines Ausgleichszinses anstelle des bisherigen Skontos für Vorauszahlungen von juristischen Personen;
- Einführung eines gesetzlichen Grundpfandrechts.

Wird die Revision wie vorgesehen umgesetzt, so ergeben sich bei dynamischer Betrachtungsweise im Durchschnitt über die Jahre Steuer mindererträge 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 wurde am 6.4.2011 publiziert.³¹ Die 1. Beratung im Parlament wird voraussichtlich anfangs November 2011 abgeschlossen. Die 2. Beratung erfolgt ab März 2012.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Kantonsrat hat an seiner Sitzung vom 6.6.2011 die Volksinitiative «Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!» abgelehnt und dem Gegenvorschlag des Regierungsrats zugestimmt. Die Vorlage wurde bis zum 8.7.2011 der Volksdiskussion unterstellt. Der Gegenvorschlag sieht vor, dass bei der Aufwandbesteuerung das steuerbare Einkommen neu mind. dem 7-fachen Betrag des Mietzinses oder Eigenmietwerts bzw. dem 3-fachen Betrag des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung entsprechen muss, mind. aber Fr. 600 000. Das steuerbare

31 www.ag.ch/grossrat/iga_grw_ges.php?GesNr=806560&AbfDetailNew=1.

Vermögen soll dem 20-Fachen des steuerbaren Einkommens entsprechen, soll also neu mind. Fr. 12 Mio. betragen. Für bereits nach dem Aufwand besteuerte Personen ist eine Übergangsfrist von 3 Jahren geplant. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.³²

2.3 Appenzell Innerrhoden

Zurzeit wird in der Standeskommission (Regierung) eine Teilrevision des Steuergesetzes ausgearbeitet, die hauptsächlich Anpassungen an das Bundesrecht zum Inhalt hat (begriffliche Anpassung aufgrund einer Änderung des ZGB betreffend Erwachsenenschutz, Personenrecht und Kindesrecht;³³ Neuregelung für konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;³⁴ Einführung eines Abzugs für Zuwendungen an politische Parteien;³⁵ Anpassung des Abzugs für die Fremdbetreuung von Kindern;³⁶ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen³⁷).

Die Vorlage wird im Herbst dem Grossen Rat zur Beurteilung vorgelegt werden. Die Landsgemeinde wird voraussichtlich nächsten Frühling über die Vorlage, welche per 1.1.2013 in Kraft treten soll, befinden können.

2.4 Basel-Stadt

Gegen die vom Grossen Rat am 2.3.2011 beschlossene Teilrevision betreffend Neuregelung des Kinder- und Kinderbetreuungskostenabzugs³⁸ ist das Referendum nicht ergriffen worden. Die Gesetzesänderung ist deshalb mit Wirkung ab dem 1.1.2011 in Kraft getreten.

Mit Beschluss vom 17.5.2011 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine Gesetzesvorlage unterbreitet. Es geht dabei um folgende Punkte:

- Verlängerung der Frist bis zum 30. September für Anträge auf Berücksichtigung individueller Abzüge bei der Quellensteuer (sog. Tarifkorrekturen);
- Anpassungen an das Bundesrecht: Einführung eines Parteispendenabzugs von Fr. 10 000;³⁹ Steuerbefreiung von konzessionierten Transportunternehmen

analog StHG und DBG;⁴⁰ Verwendung der neuen AHV-Nummer für Steuerzwecke.⁴¹

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁴²

2.5 Bern

Die zustande gekommene Volksinitiative «Faire Steuern – Für Familien» richtet sich insbesondere gegen die vom Grossen Rat am 23.3.2010 verabschiedete Teilrevision des Steuergesetzes, welche Steuersenkungen brachte.⁴³ 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 %.

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat im April 2011 einen Gegenvorschlag unterbreitet. Dieser sieht ebenfalls ein Rückkommen auf die beschlossenen Steuersenkungen im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuertarife und die Erhöhung des Kinderabzugs vor. Der Regierungsrat lehnt jedoch die verlangte Abschwächung der Vermögenssteuerbremse und die geforderte Aufhebung der Aufwandbesteuerung aus standortpolitischen Gründen ab. Anstelle einer Aufhebung hat der Regierungsrat eine Verschärfung der Aufwandbesteuerung vorgeschlagen.

Die vorberatende Kommission hat an ihrer Sitzung vom 12.5.2011 beschlossen, dem Grossen Rat einen eigenen Gegenvorschlag zu unterbreiten. Dieser sieht anstelle der Abschaffung eine Verschärfung der Aufwandbesteuerung vor und enthält wie die Initiative eine Erhöhung der Kinderabzüge. Auf eine Abschwächung der Vermögenssteuerbremse möchte die Kommission verzichten. Anders als der Regierungsrat will die Kommission keine Aufhebung der vom Grossen Rat mit der Steuergesetzrevision 2011/12 beschlossenen Steuersenkungen.

2.6 Genf

In der Volksabstimmung vom 15.5.2011 haben die Genfer Stimmberechtigten die folgenden 2 Änderungen des Gesetzes über die Besteuerung der natürlichen Personen angenommen:

32 www.ar.ch/fileadmin/user_upload/Volksrechte/Amtsblatt/2011/Abl_110610.pdf (ABI Nr. 23 vom 10.6.2011).

33 Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 19.12.2008), AS 2011, 725.

34 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

35 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

36 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

37 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), BBl 2010, 8987.

38 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, Abschn. 2.4, FStR 2011, 172.

39 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

40 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

41 Art. 39 Abs. 4 StHG.

42 www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm.

43 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.5, FStR 2010, 318 f.

- Das Gesetz Nr. 10 756, das die Abzugsfähigkeit der Grundsteuer bei der Einkommenssteuer ermöglicht; damit wird eine Harmonisierung mit Art. 34 Bst. e DBG erreicht.
- Das Gesetz Nr. 10 616, das in Anpassung an das Bundesrecht⁴⁴ ab dem Steuerjahr 2011 die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zugunsten politischer Parteien bis zu einem Betrag von Fr. 10 000 einführt.

Der Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Gesetzesänderungen wurde noch nicht bestimmt.

2.7 Glarus

Die Landsgemeinde hat am 1.5.2011 den Memorialsantrag der Grünen des Kantons zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländerinnen und Ausländer abgelehnt. Ferner hat die Landsgemeinde einer Teilrevision des Steuergesetzes, bei der es sich hauptsächlich um den Nachvollzug von Bundesvorgaben handelt, wie folgt zugestimmt:

- 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 die 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 %.

Die Teilrevision trat rückwirkend per 1.1.2011 in Kraft.

2.8 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 vom 29.3.2011,⁴⁵ die Initiative abzulehnen und den Stimmberechtigten einen Gegenentwurf in einer Doppelabstimmung zu unterbreiten. Der Gegenentwurf sieht vor, dass das steuerbare Einkommen mind. dem 7-fachen Betrag des jährlichen Mietzinses oder Mietwerts bzw. dem 3-fachen Betrag des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung entsprechen muss, im Minimum jedoch Fr. 600 000. Das steuerbare Vermögen soll mind. auf das 20-Fache des steuerbaren Einkommens festgelegt werden und somit neu im Minimum Fr. 12 Mio. betragen.

Zustande gekommen ist ferner eine Initiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer», welche die Aufhebung der entsprechenden Bestimmungen des Steuergesetzes verlangt.

2.9 Neuenburg

Die Stimmberechtigten haben am 19.6.2011 einer Teilrevision des Steuergesetzes⁴⁶ zugestimmt. Bei der Gesetzesrevision geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Einführung der Teilbesteuerung: Bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen sind Gewinnausschüttungen und Veräusserungsgewinne neu lediglich zu 50 % steuerbar, wenn die Beteiligungsquote mind. 10 % ausmacht. Bei Beteiligungen im Privatvermögen sind die Gewinnausschüttungen neu lediglich zu 60 % steuerbar, wobei ebenfalls eine Beteiligungsquote von mind. 10 % vorausgesetzt wird.
- Steuererleichterungen für Unternehmen, die neu eröffnet werden oder die ihre betriebliche Tätigkeit wesentlich ändern, werden nur noch in besonderen Fällen gewährt.
- Der Gewinnsteuersatz von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie von Vereinen, Stiftungen und anderen juristischen Personen (mit Ausnahme von kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz) wird in den Jahren 2012 bis 2016 schrittweise von heute 10 % auf 5 % gesenkt.
- Der Kapitalsteuersatz von Holding- und Domizilgesellschaften wird von 0,5 ‰ auf 0,005 ‰ gesenkt.
- Die Gewinnsteuer wird neu an die Kapitalsteuer angerechnet.

Die Teilrevision tritt grundsätzlich per 1.1.2011 in Kraft. Die Senkung des Kapitalsteuersatzes für Holding- und Domizilgesellschaften tritt rückwirkend per 1.1.2010 in Kraft, und die Teilbesteuerung auf massgeblichen Beteiligungen wird am 1.1.2013 in Kraft treten.

44 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

45 www.steuern.lu.ch/b_003.pdf.

46 www.ne.ch/neat/site/jsp/rubrique/rubrique.jsp?StyleType=bleu&CatId=4957.

2.10 Obwalden

Der Kantonsrat hat an seiner Sitzung vom 1.7.2011 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. 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;
- Grundstückgewinnsteuer: Senkung der einfachen Grundstückgewinnsteuer von 2 % auf 1,8 % des Grundstückgewinns. Die Ermässigungen der Grundstückgewinnsteuer bei einer Eigentumsdauer ab 5 Jahren fallen weg.

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.

Die Teilrevision des Steuergesetzes unterliegt gemäss Kantonsratsbeschluss der Volksabstimmung. Die Abstimmung ist auf den 23.10.2011 vorgesehen. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2012 geplant.

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 II⁴⁷ etc.).

Aufgrund von Einnahmenausfällen hat der Regierungsrat am 19.4.2011 eine Ergänzungsvorlage zur Vorlage vom 1.3.2011 verabschiedet, mit welcher die Vorlage vom

1.3.2011 in 2 Teile aufgetrennt werden soll.⁴⁸ Ein Teil umfasst die Entlastungen im Bereich der Steuertarife (Einkommens-, Vermögens-, Gewinnsteuer, Kapitalsteuer der Holdinggesellschaften), während der andere Teil alle übrigen Gesetzesänderungen enthält. Die Behandlung des Teils, welcher die Tarifänderungen umfasst, soll nach dem Willen des Regierungsrats aufgeschoben und nach Kenntnis des Finanzplans 2012 - 2015 erfolgen.

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 Pauschalsteuer)» 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 Eigenmietwerts 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 Schwyz

Der Regierungsrat hat das Vernehmlassungsverfahren zur Totalrevision der kantonalen Schadenwehrverordnung eröffnet. In diesem Rahmen soll nebenbei auch das kantonale Steuergesetz an das BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehresoldes⁴⁹ angepasst werden. Vorgesehen wird wie im Recht der direkten Bundessteuer eine Obergrenze von Fr. 5000.

2.13 St.Gallen

Der Kantonsrat hat in der Februarsession 2011 in 2. Lesung den Gegenvorschlag der Regierung⁵⁰ zur Gesetzesinitiative «Schluss mit den Steuervorteilen für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» genehmigt. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵¹ Die Gesetzesinitiative kommt demzufolge mit einer Nein-Empfehlung vors Volk. Die Abstimmung findet am 27.11.2011 statt.

47 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

48 www.sh.ch/fileadmin/Redaktoren/Dokumente/Medienmitteilung/2011/2011-04-19-I.pdf.

49 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehresoldes (vom 17.6.2011), BBl 2011, 4921.

50 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.12, FSr 2010, 322 f.

51 www.sg.ch/home/publikationen___services/publikationen/amtsblatt.html (ABI Nr. 34 vom 23.8.2010, 2607).

2.14 Tessin

Die Vorlage betr. eine Steueramnestie für natürliche und juristische Personen, mit einer entsprechenden Änderung des Steuergesetzes,⁵² ist im Parlament immer noch hängig.

Momentan werden von der Steuer-Kommission des Parlaments weitere Änderungen diskutiert, welche einerseits den Datenschutz (Einführung eines Informationssystems und eines Abrufverfahrens), andererseits Anpassungen an das Bundesrecht betreffen (Bahnreform 2,⁵³ steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern⁵⁴).

Die Lega-Partei hat am 22.2.2011 eine Volksinitiative betr. 3 Änderungen des Steuergesetzes eingereicht. Es geht dabei um folgende Punkte:

- Senkung des Gewinnsteuertarifs für juristische Personen von 9 % auf 6 % innerhalb von 3 Jahren;
- Verzicht auf die Kapitalsteuer von 1,5 ‰ bei den juristischen Personen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften), unter der Bedingung, dass Gewinnsteuer bezahlt wird;
- Änderung des Einkommenssteuertarifs durch eine Reduktion der Anzahl Tarifstufen von heute 14 auf neu 7 Stufen, eine Senkung der Einkommenssteuersätze und eine Erhöhung der Nullstufe für Ehegatten von Fr. 19 300 auf Fr. 22 500 und für die anderen Steuerpflichtigen von Fr. 11 800 auf Fr. 14 000.

2.15 Thurgau

An der Volksabstimmung vom 15.5.2011 haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger die Volksinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung abgelehnt. Angenommen wurde mit 60,9 % der Stimmen der Gegenvorschlag des Grossen Rats. Neu haben Aufwandbesteuerte mind. Fr. 150 000 Steuern zu zahlen. Mit der direkten Bundessteuer sind es rd. Fr. 190 000.

Der Regierungsrat wird die neuen gesetzlichen Grundlagen voraussichtlich auf den 1.1.2012 in Kraft setzen. Dann beginnt für bereits ansässige Aufwandbesteuerte eine 3-jährige Übergangsfrist, welche das bisherige Regime bis zum 31.12.2014 weiter zulässt.

2.16 Zug

Am 21.12.2010 hat der Regierungsrat Bericht und Antrag für die 4. Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Am 26.5.2011 hat die

1. Lesung im Kantonsrat stattgefunden. Die wichtigsten Punkte sind:

Natürliche Personen:

- Erhöhung des Maximalabzugs für die Fremdbetreuung von Kindern⁵⁵ auf Fr. 6000 pro Kind;
- Erhöhung des Eigenbetreuungsabzugs auf Fr. 6000 pro Kind;
- Erhöhung des allgemeinen Kinderabzugs um Fr. 6000 ab dem 15. Altersjahr;
- Einführung eines Abzugs von bis zu Fr. 20 000 für Zuwendungen an politische Parteien;⁵⁶
- Ausdehnung des Mietzinsabzugs auf den Mittelstand (Fr. 2000 für Ledige mit einem Reineinkommen bis zu Fr. 90 000 und Fr. 4000 für Verheiratete mit einem Reineinkommen bis zu Fr. 180 000) 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 $\frac{1}{3}$ 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 Pacht⁵⁷ angepasst werden, damit die heutige Ertragswertbesteuerung beibehalten werden kann;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression.

Juristische Personen:

- Senkung des einfachen unteren Gewinnsteuersatzes (d. h. für die ersten Fr. 100 000 Gewinn) von 4 % auf 3 %;
- 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 Unternehmenssteuerreform II,⁵⁸ Abschaf-

52 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.13, FStR 2010, 323.

53 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

54 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

55 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

56 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

57 BG über die landwirtschaftliche Pacht (LPG) (vom 4.10.1985), SR 221.213.2.

58 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

fung der Dumont-Praxis⁵⁹ (Umsetzung durch Verordnungsänderung bereits per 1.1.2010); Gaststaatgesetz;⁶⁰ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige;⁶¹ Bundesgerichtsgesetz⁶² und Verwaltungsgerichtsgesetz.⁶³

Diverses: Schaffung der gesetzlichen Grundlage, damit die Steuerverwaltung die Verlustscheinbewirtschaftung zentral für die kantonalen Ämter und Gerichte übernehmen kann.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2012 geplant.

2.17 Zürich

Am 15.5.2011 haben die Stimmberechtigten des Kantons Zürich mit einem Neinstimmen-Anteil von 50,8 % die Änderung des Steuergesetzes vom 30.3.2009 betreffend Steuerentlastungen der natürlichen Personen äusserst knapp verworfen. Diese Änderung sah, neben dem Ausgleich der kalten Progression, Entlastungen bei den tiefen und sehr hohen Einkommen sowie bei den hohen Vermögen vor; weitere Entlastungen betrafen die Familien. Mit der Änderung des Steuergesetzes vom 30.3.2009 wurden auch die beiden Gegenvorschläge von Stimmberechtigten abgelehnt, die von der Grünliberalen Partei und der Sozialdemokratischen Partei eingereicht worden waren. Das ganze Verfahren von der Vorlage des Regierungsrats vom 12.6.2008 bis zur Volksabstimmung am 15.5.2011 dauerte damit rd. 35 Monate. Einen wesentlichen Grund für die lange Dauer des Verfahrens bildet der Umstand, dass der Kantonsrat einen der beiden Gegenvorschläge – wegen Verletzung des Grundsatzes der Einheit der Materie – für ungültig erklärt hatte, worauf dieser Beschluss beim Bundesgericht angefochten wurde; dieses hielt den betreffenden Gegenvorschlag nur für teilweise ungültig.

Inzwischen hat der Regierungsrat am 22.6.2011 von der im Steuergesetz vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, wonach er bei einem Anstieg des Landesindex der Konsumentenpreise um 4 % seit dem Inkrafttreten des letzten Ausgleichs der Teuerung fakultativ einen Ausgleich vornehmen kann. Nachdem beim letzten Ausgleich – der am 1.1.2006 in Kraft trat – die Teuerung bis

Ende 2001 ausgeglichen worden war, wird nunmehr die (mutmassliche) Teuerung für den Zeitraum von Ende 2001 bis Ende 2011 ausgeglichen. Dies bedeutet, dass die Beträge für die Progressionsstufen der Einkommens- und der Vermögenssteuer sowie für die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge um 8,5 % angehoben werden. Der Ausgleich tritt auf den 1.1.2012 in Kraft.

Weiter war für den 4.9.2011 die Volksabstimmung über die Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 zum Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes⁶⁴ vorgesehen. Nachdem der Bund im März 2011 neue Zahlen zu den Steuerausfällen aus der Einführung des Kapitaleinlageprinzips bekannt gegeben hatte, wurde beim Regierungsrat eine Abstimmungsbeschwerde gegen dessen seinerzeitigen Erwahrungsbeschluss über das kantonale Ergebnis der eidg. Volksabstimmung vom 24.2.2008 über das Unternehmenssteuerreformgesetz II eingereicht. Der Regierungsrat trat zwar auf diese Abstimmungsbeschwerde nicht ein; er beschloss jedoch, die Beschwerde als Gesuch um Wiedererwägung des die Volksabstimmung vom 24.2.2008 betreffenden Erwahrungsbeschlusses an den Bundesrat weiterzuleiten.⁶⁵ Zudem reichte der Beschwerdeführer, der beim Regierungsrat die Abstimmungsbeschwerde eingereicht hatte, gegen den Entscheid des Regierungsrats beim Bundesgericht eine Beschwerde ein. In der Folge entschied der Regierungsrat, auch mit der kantonalen Volksabstimmung über die erwähnte Änderung des Steuergesetzes zuzuwarten, bis ein Entscheid des Bundesrats vorliegt und auch das Bundesgericht über die Beschwerde entschieden hat.⁶⁶ Es bleibt zu ergänzen, dass die zwingenden Vorgaben des StHG gemäss dem Unternehmenssteuerreformgesetz II im Kanton Zürich seit dem 1.1.2011 direkte Anwendung finden.⁶⁷

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass am 4.9.2011 die Volksabstimmung über die kantonale Volksinitiative «Für einen wettbewerbsfähigen Kanton Zürich» stattfindet. Mit dieser Initiative wird eine Änderung des Steuergesetzes verlangt, gemäss der die Vermögenssteuer halbiert werden soll. Regierungsrat und Kantonsrat lehnen die Initiative als zu weit gehend ab.

59 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

60 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

61 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

62 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110.

63 BG über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32.

64 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

65 Entscheid des Regierungsrats (vom 6.4.2011) (RRB Nr. 391/2011), einsehbar unter www.zhentscheide.zh.ch.

66 Antwort des Regierungsrats (vom 18.5.2011) auf die dringliche Anfrage KR-Nr. 122/2011, einsehbar unter www.kantonsrat.zh.ch.

67 S. dazu auch die V des Regierungsrats vom 3.11.2010 über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes, ZH ABI 2010, 2518.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Informationsaustausch

Im 2. Quartal 2011 konnten am 13.5.2011 mit *Peru* ein neues Doppelbesteuerungsabkommen und am 28.6.2011 mit *Irland* ein Protokoll zur Änderung des bestehenden Abkommens von 1966 paraphiert werden. Beide enthalten eine Amtshilfebestimmung gemäss international anerkanntem Standard und berücksichtigen die Vorhalte des Global Forum betreffend die Identifikation der betroffenen Person und des Informationsinhabers.⁶⁸

Doppelbesteuerungsabkommen oder Änderungsprotokolle zu bestehenden Abkommen mit einer neuen Amtshilfebestimmung sind in dieser Periode weder unterzeichnet worden noch in Kraft getreten.

3.2 Global Forum

Anfangs Juni hat das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes den Peer Review-Bericht der Schweiz verabschiedet.⁶⁹

In diesem Bericht bemängelt das Global Forum, dass das schweizerische Recht die Identifikation der Eigentümer von Inhaberaktien nicht in jedem Fall erlaubt.

Im Weiteren stellt es fest, dass die von der Schweiz nach dem 13.3.2009 ausgehandelten Amtshilfebestimmungen, soweit sie nicht eine Bestimmung enthalten, wonach die im Abkommen umschriebenen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch so auszulegen sind, dass sie einen effektiven Informationsaustausch nicht behindern, dem international anerkannten Standard nicht entsprechen. Diejenigen Abkommen, die eine solche Bestimmung enthalten, werden zwar vom Wortlaut her als standardkonform beurteilt. Indessen wird der Schweiz vorgeworfen, dass diese Abkommen gemäss den entsprechenden Ausführungen in den Botschaften des Bundesrats in einer Weise ausgelegt werden sollen, die zu einer zu restriktiven Anwendung führe. Das Global Forum kommt somit zum Schluss, dass von den bereits in Kraft stehenden neuen Amtshilfebestimmungen in den Abkommen mit Dänemark (einschliesslich der Ausdehnung auf die Färöer-Inseln), Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich sowie (aufgrund der Meistbegünstigungsklausel im bestehenden Abkommen) mit Spanien keines vollumfänglich dem international anerkannten Standard entspricht.

Ausserdem kritisiert das Global Forum, dass die Bestimmungen über den Rechtsschutz der von einem Amtshilfegesuch betroffenen Person keine Ausnahmen vom Anspruch auf Benachrichtigung und Akteneinsicht vorsehen.

Schliesslich wurde die Schweiz auch aufgefordert, mit Jurisdiktionen, mit denen der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht in Betracht kommt, ein auf den Informationsaustausch beschränktes Tax Information Exchange Agreement (TIEA) abzuschliessen.

Trotz dieser Mängel wird die Schweiz zu der für die 2. Jahreshälfte 2012 vorgesehenen Phase 2 des Peer Review-Prozesses, in welcher die Effizienz und Effektivität des Informationsaustausches geprüft werden, zugelassen. Voraussetzung ist jedoch, dass die Schweiz eine signifikante Anzahl von Abkommen mit einer standardkonformen Amtshilfebestimmung in Kraft setzt und die geeigneten Vorkehrungen trifft, um sicherzustellen, dass alle neuen Abkommen in einer Weise ausgelegt werden, die diesem Standard entspricht.

Um dieses Ziel zu erreichen, hat der Bundesrat folgende Massnahmen ergriffen:

- Für die Abkommen mit Deutschland, Griechenland, Indien, Japan, Kanada, Kasachstan, den Niederlanden, Polen, der Türkei und Uruguay, die der Bundesrat den eidg. Räten mit Botschaften vom 25.8.2010 bzw. vom 3.12.2010 zur Genehmigung unterbreitet hatte, beantragte er eine Ergänzung der betreffenden Bundesbeschlüsse.
- In Bezug auf die Abkommen mit Griechenland, Japan, Kasachstan und Uruguay sei das Eidg. Finanzdepartement zu ermächtigen, in geeigneter Form bilateral zu vereinbaren, dass die Anforderungen an ein Amtshilfegesuch, die wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» darstellen, nicht so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern. Ausserdem soll die ESTV ermächtigt werden, mit den zuständigen Behörden dieser Staaten sowie mit denjenigen von Deutschland, Indien, Kanada, den Niederlanden, Polen und der Türkei, deren Abkommen bereits eine solche Bestimmung enthalten, auf eine gegenseitige Anerkennung hinzuwirken, dass der ersuchte Staat einem Amtshilfegesuch, bei dem es sich nicht um eine «fishing expedition» handelt, entspricht, auch wenn die betroffene Person auf andere Weise als durch Name und Adresse identifiziert wird und auch wenn Name und Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers nicht angegeben werden, weil sie dem ersuchten Staat nicht bekannt sind.

68 S. Abschn. 3.2.

69 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.6.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=39453.

Die Bundesversammlung hat die entsprechenden Bundesbeschlüsse am 17.6.2011 genehmigt. Sofern bis zum 6.10.2011 hiergegen kein Referendum ergriffen wird, sollten diese Abkommen, die nunmehr vollumfänglich standardkonform sind, vor Jahresende in Kraft treten können.

Am 6.4.2011 verabschiedete der Bundesrat ausserdem eine Botschaft zur Ergänzung der im vergangenen Jahr von der Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen. Wie hinsichtlich der Abkommen mit den vorher genannten Staaten soll das Eidg. Finanzdepartement ermächtigt werden, in Ergänzung der Abkommen mit Dänemark, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen und Österreich in geeigneter Form bilateral zu vereinbaren, dass die im Abkommen enthaltenen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch nicht so auszulegen sind, dass ein wirksamer Informationsaustausch behindert wird. Wiederum soll die ESTV ermächtigt werden, mit den zuständigen Behörden dieser Staaten sowie der USA, deren Abkommen mit der Schweiz bereits eine solche Bestimmung aufweist, auf eine gegenseitige Anerkennung dieser Bedeutung hinzuwirken.⁷⁰

3.3 Steueramtshilfegesetz

Die Voraussetzungen für die Gewährung von Amtshilfe aufgrund der neuen, nach dem 13.3.2009 ausgehandelten Bestimmungen über den Informationsaustausch und der Vollzug dieser Amtshilfe werden gegenwärtig in der Verordnung des Bundesrats über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (vom 1.9.2010) (ADV)⁷¹ geregelt. Mit dem Erlass dieser ADV wurde sichergestellt, dass eine Regelung der Verfahrensfragen vor dem Inkrafttreten der Abkommen mit einer neuen Amtshilfebestimmung vorliegt. Diese ADV sollte indessen so rasch als möglich durch ein Bundesgesetz abgelöst werden.

Am 6.7.2011 hat nun der Bundesrat die Botschaft zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuer-sachen (Steueramtshilfegesetz, StAG) verabschiedet.⁷²

Zahlreiche Grundsätze der ADV wurden weitgehend unverändert in den Entwurf für das StAG übernommen. Dies gilt beispielsweise für die Beschränkung der Amtshilfe auf Ersuchen im Einzelfall (Art. 4 Abs. 1 StAG). Ausgeschlossen sind also die automatische oder spontane Amtshilfe sowie die Leistung von Amtshilfe aufgrund von Gruppensuchen betreffend eine unbestimmte An-

zahl von Personen aufgrund eines bestimmten Verhaltens. Allerdings wird in der Botschaft darauf hingewiesen, dass der Kommentar zu Art. 26 OECD-MA gegenwärtig einer Revision unterzogen werde, in deren Rahmen auch gewisse Gruppensuchen, die keine «fishing expedition» darstellen, als zulässig bezeichnet werden dürften. Dies könne bereits in absehbarer Zeit eine Anpassung des StAG erfordern.

Festgehalten wird auch an Einschränkungen hinsichtlich der Verwendung von für ausländische Staaten beschafften Informationen für die Durchsetzung des schweizerischen Rechts (Art. 21 Abs. 2 StAG) und in Bezug auf die Stellung schweizerischer Amtshilfeersuchen betreffend Bankinformationen (Art. 22 Abs. 6 StAG).

Das StAG enthält indessen auch wesentliche Neuerungen:

- Der Geltungsbereich des StAG umfasst sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen sowie weitere Abkommen mit einem auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch, also auch allfällige künftige TIEA und das Zinsbesteuerungsabkommen vom 26.10.2004 mit der EU (Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAG). (Die ADV ist demgegenüber nur anwendbar auf die Amtshilfebestimmungen in den seit dem 13.3.2009 ausgehandelten neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen.)
- Art. 6 Abs. 2 StAG umschreibt für den Fall, dass das anwendbare Abkommen selbst keine Bestimmungen über den Inhalt eines ausländischen Amtshilfegesuchs aufweist, die Anforderungen an ein solches Gesuch. Hinsichtlich der Identifikation der betroffenen Person und des Informationsinhabers stehen diese nunmehr im Einklang mit den entsprechenden Grundsätzen des international anerkannten Standards.
- Für Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wird die Möglichkeit eines Weiterzugs an das Bundesgericht geschaffen (Art. 23 StAG und Ziff. 1 des Anhangs zum StAG). Um das Gebot der zügigen Behandlung von Amtshilfegesuchen (Art. 4 Abs. 2 StAG) zu respektieren, wird die Beschwerdefrist auf 10 Tage begrenzt und ist das Bundesgericht gehalten, innert 15 Tagen nach Abschluss des Schriftenwechsels über die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde zu entscheiden.

70 BBI 2011, 3749.

71 SR 672.204.

72 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.7.2011), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=40091.

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, Varnbuelstrasse 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:
