
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger

Abgeltungssteuern im Konflikt mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen?
Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland als Beispiel

Dr. iur. Thierry Obrist

Changement de statut en société holding
La réalisation systématique est-elle un sacro-saint principe du droit fiscal suisse ?

Dr. iur. Gernot Zitter

Haftung und Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen

Dr. iur. Marco Duss

Markus Reich: Steuerrecht

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Gruppenanfragen und Fishing Expeditions
Fragen zur Zulässigkeit und gegenseitigen Abgrenzung im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Lic. iur. Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2012/3

2012/3

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, Varnbühlstrasse 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 424; Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonne-
mente; Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. Der Jahresord-
ner sowie die Inhaltsverzeichnisse sind im Preis enthalten. Einzelhefte:
CHF 106. Die Mehrwertsteuer ist in allen Preisen inbegriffen; hinzu kom-
men die effektiven Versandkosten.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

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 Vervielf-
ältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeiche-
rung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elek-
tronischen 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

2012/3

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	Abgeltungssteuern im Konflikt mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen? Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland als Beispiel	169
	Praxis-Forum	
Dr. iur. Thierry Obrist	Changement de statut en société holding La réalisation systématique est-elle un sacro-saint principe du droit fiscal suisse?	181
Dr. iur. Gernot Zitter	Haftung und Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen	199
	Literatur-Forum	
Dr. iur. Marco Duss	Markus Reich: Steuerrecht	218
	Judikatur-Forum	
Prof. Dr. iur. Pascal Hinny	Gruppenanfragen und Fishing Expeditions Fragen zur Zulässigkeit und gegenseitigen Abgrenzung im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen	227
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2012/3	238

Abgeltungssteuern im Konflikt mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen?

Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland als Beispiel

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger



*Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger,
Ordinarius für Steuerrecht an
der Universität St.Gallen;
Konsulent Bär & Karrer AG,
Zürich*

Inhalt*

1	Ausgangslage und Gegenstand dieses Beitrags	170	6	Versties Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens tatsächlich gegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen?	174
2	Problem der Diskriminierung von grenzüberschreitenden gegenüber landesinternen Zinszahlungen – Lösung im EU-Zinsbesteuerungsabkommen	171	6.1	Allgemeines.	174
2.1	Diskriminierungsproblem im Verhältnis zu Deutschland	171	6.2	Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland	175
2.2	Mechanismus der Vermeidung einer Diskriminierung im EU-Zinsbesteuerungsabkommen	171	6.3	Auslegung von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland gemäss Sinn und Zweck der Abkommen	175
3	Regelung des Verhältnisses zwischen EU-Zinsbesteuerungsabkommen und Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland und Mechanismus der Vermeidung einer Diskriminierung im ursprünglich unterzeichneten Abkommen	171	6.3.1	Im Allgemeinen	175
4	Stein des Anstosses für die EU-Kommission.	172	6.3.2	Sinn und Zweck von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland im Besonderen.	175
5	Herstellung der Kompatibilität mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen in den Nachverhandlungen	172	6.3.3	Sinn und Zweck der EU-Zinsbesteuerung im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten, die gemäss internem Steuerrecht eine Abgeltungssteuer erheben	177
5.1	Ausschluss der EU-Zinsbesteuerung vom Geltungsbereich des Abgeltungssteuerabkommens	172	6.4	Systematische Auslegung von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland	177
5.2	Ergänzung der Schlussakte betreffend Informationsaustausch über Zinszahlungen gemäss dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen	173	6.5	Auslegung von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland im Licht des Ablaufs der Verhandlungen zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen und dessen möglicher Weiterentwicklung	178
5.3	Niederschrift mit Verweis auf ein Erklärungs-memorandum Deutschlands	173	7	Ergebnis der Auslegung	179
5.3.1	Abgeltungswirkung des EU-Steuerrückbehalts.	173		Handbücher.	180
5.3.2	Mögliche künftige Verfahrenserleichterungen durch Erstattung des EU-Steuerrückbehalts	173		Rechtsquellen.	180
				Materialien	180

* Der Autor dankt Herrn Marco Rostetter, M.A. HSG, für seine wertvolle Mitarbeit.

1 Ausgangslage und Gegenstand dieses Beitrags

Die EU-Zinsbesteuerung, insoweit als diese in Form des Steuerrückbehalts durchgeführt wird,¹ und die von der Schweiz abgeschlossenen und noch angestrebten Abgeltungssteuerabkommen weisen konzeptionelle Gemeinsamkeiten, aber auch einen wesentlichen Unterschied auf. Gemeinsam ist beiden Instrumenten, dass die schweizerischen Zahlstellen von ihren Zahlungen an die betroffenen Personen einen Abzug vornehmen und diesen an die ESTV abliefern. Die ESTV aggregiert diese Beträge und leitet sie dann anonym – in unterschiedlicher Höhe² – an die Wohnsitzstaaten der Empfänger der Einkünfte weiter. Der konzeptionelle Unterschied ergibt sich bereits aus der Begrifflichkeit. Während bei den Abgeltungssteuern mit der Kürzung der Einkünfte die Einkommensteuerschuld des Einkünfteempfängers abgegolten ist und die Steuerbehörden der Wohnsitzstaaten keinerlei Funktionen gegenüber den Empfängern ausüben, handelt es sich beim Steuerrückbehalt gemäss ZBstA grundsätzlich nur um einen provisorischen Einbehalt durch die schweizerischen Zahlstellen, der an der Einkommensteuerpflicht der Empfänger in ihrem Ansässigkeitsstaat nichts ändert. Steuerehrlichen ausländischen Steuerpflichtigen werden die von den schweizerischen Zahlstellen einbehaltenen EU-Steuerrückbehaltsbeträge vom Fiskus ihres Wohnsitzstaats entweder erstattet oder auf die Einkommensteuer angerechnet. Ein weiterer – zwar nicht konzeptioneller, sondern quantitativer – Unterschied liegt in den unterschiedlichen Belastungen: Während das Abgeltungssteuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland – systemkonform – den für innerdeutsche Zahlungen anwendbaren Steuersatz (inkl. Solidaritätszuschlag) von 26.375 % anordnet, beträgt der Satz des EU-Steuerrückbehalts (seit dem 1.7.2011) 35 %.

Das Abgeltungssteuerabkommen, das die Regierungen der Schweiz und Deutschlands zunächst unterzeichnet hatten (StA-D vom 21.9.2011), enthielt einen Mechanismus, der diese unterschiedlichen Konzeptionen in Einklang brachte, indem das Abgeltungssteuerabkommen zwar die Anwendung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens (ZBstA) integral vorbehielt, aber gleichzeitig Verfahrensbestimmungen enthielt, die dazu führten, dass auch für die vom EU-Zinsbesteuerungsabkommen erfassten Erträge die alleinige Verantwortung bei der schweizerischen Zahlstelle angesiedelt war. Diese hatte die Auf-

gabe und damit auch die Kompetenz, alle vom Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland und vom EU-Zinsbesteuerungsabkommen erfassten Kapitaleinkünfte zu einem einheitlichen Satz direkt zu belasten. Damit konnte das Ziel erreicht werden, dass die schweizerischen Zahlstellen für sämtliche Kapitaleinkünfte (Kapitalerträge und Kapitalgewinne) exklusiv zuständig waren und dass die für innerhalb von Deutschland fließende Einkünfte resultierende Abgabebelastung hergestellt wurde. Gleichzeitig wurde die Abgeltungswirkung für sämtliche dieser Kapitaleinkünfte staatsvertraglich festgehalten (siehe dazu unten, Abschn. 3).

Dieser Mechanismus der verfahrens- und belastungsmässigen Gleichstellung aller Kapitaleinkünfte und damit auch der Zinsen, die im Geltungsbereich des EU-Zinsbesteuerungsabkommens liegen, wurde von der EU-Kommission als EU-rechtswidrig qualifiziert, und es wurde Deutschland für den Fall, dass das Abkommen in der zunächst unterzeichneten Form umgesetzt würde, mit einer Klage beim Europäischen Gerichtshof gedroht. Dies war einer der Gründe, die dazu geführt haben, dass das bereits von beiden Regierungen unterzeichnete Abkommen neu verhandelt wurde; aufgrund des Änderungsprotokolls (Protokoll StA-D vom 5.4.2012) enthält die Umschreibung des sachlichen Geltungsbereichs des Abgeltungssteuerabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland nun einen absoluten Vorbehalt für jene Einkünfte, welche in den Geltungsbereich des EU-Zinsbesteuerungsabkommens fallen. Damit stehen diese beiden Abkommen ohne Koordinationsmechanismus nebeneinander und müssen von den schweizerischen Zahlstellen je separat angewendet werden.

Einzig eine einseitige Erklärung Deutschlands zum neu ausgehandelten Abgeltungssteuerabkommen nimmt auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen Bezug, jedoch ohne die EU-Zinsbesteuerung mit dem Abgeltungssteuerabkommen in eine direkte Verbindung zu bringen.

Gegenstand dieses Beitrags ist es zu untersuchen, ob der Vorwurf der EU-Kommission, die ursprüngliche Regelung im Abgeltungssteuerabkommen hätte gegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen verstossen, gerechtfertigt war oder nicht.

1 Das System der freiwilligen Meldung ist weder für die EU-Zinsbesteuerung noch für die Abgeltungssteuerabkommen Gegenstand dieses Beitrags.

2 Bei der EU-Zinsbesteuerung behält die Schweiz 25 % der Erträge für sich ein, während beim Abgeltungssteuerabkommen nur 0,1 % einbehalten und 99,9 % der von den Zahlstellen einbezahlten Beträge ins Ausland weitergeleitet werden.

2 Problem der Diskriminierung von grenzüberschreitenden gegenüber landesinternen Zinszahlungen – Lösung im EU-Zinsbesteuerungsabkommen

2.1 Diskriminierungsproblem im Verhältnis zu Deutschland

Der Satz des EU-Steuerrückbehalts wurde in 3 Stufen erhöht und hat ab dem 1.7.2011 die maximale Höhe von 35 % erreicht. Dieser Satz gilt unabhängig vom Einkommen- oder Abgeltungssteuersatz, wie er für landesinterne Zinszahlungen im Land der Ansässigkeit der Empfänger der Kapitaleinkünfte gilt.

Gemäss aktueller Rechtslage sind Zinszahlungen, die von deutschen Zahlstellen an in Deutschland ansässige Steuerpflichtige bezahlt werden, mit einer Abgeltungssteuer von 26,375 % zu belasten. Ohne Korrekturmechanismus im EU-Zinsbesteuerungsabkommen würden gleiche Zinszahlungen, die von schweizerischen Zahlstellen ausgerichtet werden und im Geltungsbereich dieses Abkommens sind, mit 35 % belastet. Damit läge eine Diskriminierung der schweizerischen Zahlstellen gegenüber deutschen Zahlstellen – bzw. eine Diskriminierung der in Deutschland ansässigen Empfänger, die ihre Zahlungen von schweizerischen Zahlstellen erhalten – vor.

2.2 Mechanismus der Vermeidung einer Diskriminierung im EU-Zinsbesteuerungsabkommen

Das EU-Zinsbesteuerungsabkommen trägt der potentiellen Diskriminierung von grenzüberschreitenden, über schweizerische Zahlstellen laufenden Zinszahlungen gegenüber landesinternen Zinszahlungen Rechnung und eröffnet die Möglichkeit der belastungsmässigen Gleichbehandlung dieser beiden Zahlungsflüsse in Art. 2 Abs. 4 ZBstA:

Art. 2 Abs. 4 ZBstA: Optiert der Nutzungsberechtigte für dieses Verfahren der freiwilligen Offenlegung oder meldet er seine Zinserträge von einer schweizerischen Zahlstelle auf andere Weise den Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem er ansässig ist, werden die betreffenden Zinserträge in diesem Mitgliedstaat zu demselben Satz besteuert wie vergleichbare Erträge, die aus diesem Mitgliedstaat stammen.

Bezogen auf Zinszahlungen, die z. B. im Jahr 2012 über eine schweizerische Zahlstelle an eine in Deutschland ansässige natürliche Person ausgerichtet werden, bewirkt diese Bestimmung, dass diese Zinszahlungen beim deutschen Zinsempfänger trotz des Satzes des EU-Steuerrückbehalts von 35 % im Ergebnis nur mit 26,375 % besteuert werden dürfen und damit die Diskriminierung vermieden wird. Die verfahrensmässige Umsetzung dieser Nichtdiskriminierungsklausel ist in Art. 9 ZBstA geregelt. Dort ist in Abs. 1 als Regelfall die Anrechnung des Steuerrück-

behalts auf die Einkommensteuer des Empfängers und die Erstattung eines allfälligen, den Anrechnungsbetrag übersteigenden EU-Steuerrückbehalts festgelegt. Abs. 3 dieser Bestimmung eröffnet jedoch dem Wohnsitzstaat des Zinsempfängers auch die Möglichkeit, den Anrechnungsmechanismus durch ein System der vollständigen Rückerstattung des EU-Steuerrückbehalts zu ersetzen. Allerdings setzt dieser Mechanismus der Nichtdiskriminierung voraus, dass ein deutscher Steuerpflichtiger, der diese Anrechnung oder Erstattung erhalten und damit die Nichtdiskriminierung erreichen will, die entsprechenden Zinserträge gegenüber dem deutschen Fiskus offenlegt. Diese Offenlegungspflicht ergibt sich nicht nur aus Art. 2 Abs. 4 ZBstA, sondern sie folgt zwingend daraus, dass die Anrechnung bzw. Erstattung durch den Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen erfolgt. Nur wenn diesem Staat die entsprechenden Zahlungen offengelegt werden, kann der Anrechnungs- bzw. Erstattungsmechanismus überhaupt spielen.

3 Regelung des Verhältnisses zwischen EU-Zinsbesteuerungsabkommen und Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland und Mechanismus der Vermeidung einer Diskriminierung im ursprünglich unterzeichneten Abkommen

Die massgebliche Regelung des Verhältnisses des Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen fand sich in Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abkommens. Dort ist in Satz 1 festgelegt, dass der Steuerrückbehalt gemäss dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen unberührt bleibt. In den Sätzen 2 und 3 wird dann im Ergebnis festgelegt, dass:

1. dieser Steuerrückbehalt gemäss dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen bis zur Höhe von (heute) 26,375 % abgeltende Wirkung hat;
2. ein Betrag des Steuerrückbehalts, der den Betrag der Steuer gemäss dem Abgeltungssteuerabkommen übersteigt, der betroffenen (in Deutschland steuerpflichtigen) Person von der schweizerischen Zahlstelle erstattet wird; und
3. diese durch die schweizerische Zahlstelle vorgenommene Erstattung als durch die zuständige deutsche Behörde vorgenommene Erstattung gilt.

Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens war somit die «Scharnierbestimmung» zwischen diesem Abkommen und Art. 2 Abs. 4 und Art. 9 Abs. 1 und 3 ZBstA und hatte zur Folge, dass

die Nichtdiskriminierung von grenzüberschreitenden, von schweizerischen Zahlstellen ausgerichteten, im Geltungsbereich der EU-Zinsbesteuerung liegenden Zinszahlungen gegenüber landesinternen Zinszahlungen ausschliesslich durch die schweizerischen Zahlstellen – statt, wie im EU-Zinsbesteuerungsabkommen vorgesehen, durch die deutschen Steuerbehörden – zu bewerkstelligen war. Damit konnte das Ziel der Besteuerung der von den schweizerischen Zahlstellen ausgerichteten Zinszahlungen zum Satz der deutschen Abgeltungssteuer von zur Zeit 26,375 % unter Wahrung der Anonymität des deutschen Zinsempfängers erreicht werden.

4 Stein des Anstosses für die EU-Kommission

Die EU-Kommission konnte sich nicht, wie in den Medien immer wieder kolportiert wurde, an der Tatsache stossen, dass das ursprünglich unterzeichnete Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland bewirkte, dass nicht der EU-Steuerrückbehalt von 35 %, sondern der Satz der deutschen Abgeltungssteuer als definitive Belastung verblieb. Wie oben (Abschn. 2.2) aufgezeigt, enthält auch das EU-Zinsbesteuerungsabkommen einen Mechanismus, der zum gleichen Ergebnis führt. Stein des Anstosses war vielmehr, wie dieses Ergebnis im ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland herbeigeführt wurde: Während der Mechanismus zur Reduktion des EU-Steuerrückhalts von 35 % auf den Satz der deutschen Abgeltungssteuer (inkl. Solidaritätszuschlag) von 26,375 % im EU-Zinsbesteuerungsabkommen nur durch die deutschen Steuerbehörden herbeigeführt werden kann und damit nur deutschen Steuerpflichtigen, welche die entsprechenden Zinszahlungen in Deutschland deklarieren, offensteht, sah das ursprünglich unterzeichnete Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland vor, dass diese Reduktion direkt durch die schweizerischen Zahlstellen und damit unter Wahrung der Anonymität der Zinsempfänger erfolgen konnte. Dies wurde von der EU-Kommission als Verstoss gegen Art. 2 Abs. 4 des ZBstA qualifiziert.

5 Herstellung der Kompatibilität mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen in den Nachverhandlungen

5.1 Ausschluss der EU-Zinsbesteuerung vom Geltungsbereich des Abgeltungssteuerabkommens

Die Vertragsstaaten waren offenbar bereit, die Position der EU-Kommission, wonach Art. 20 Abs. 1 des Abgeltungssteuerabkommens gegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen und damit gegen EU-Recht verstosse, zu akzeptieren und damit das Risiko zu vermeiden, dass gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof eingeleitet wird. Sie haben im Rahmen der von Deutschland im Hinblick auf die Probleme der Genehmigung des zunächst unterzeichneten Abkommens im deutschen Bundesrat³ verlangten Nachverhandlungen den Standpunkt der EU-Kommission übernommen und in das am 5.4.2012 unterzeichnete Änderungsprotokoll (Protokoll StA-D) zum am 21.11.2011 unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommen (StA-D) integriert. Am 17.4.2012 hat denn auch der für die Steuern zuständige EU-Kommissar Šemeta öffentlich erklärt, dass die EU-Kommission nun gegen das aufgrund des Änderungsprotokolls neu gefasste Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland keine Einwendungen aus EU-rechtlicher Sicht mehr habe.⁴

Vertragstechnisch ist die aus Sicht der EU-Kommission notwendige Kompatibilität mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen (abgesehen von der Neufassung der Präambel, die neu jeglichen Hinweis auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen vermeidet) dadurch erreicht worden, dass in Art. 1 des Abgeltungssteuerabkommens 2 neue Absätze (3 und 4) eingefügt wurden. Diese bestimmen, dass das Abgeltungssteuerabkommen, mit Ausnahme der im Teil 2 des Abkommens geregelten Nachversteuerung, für die Vergangenheit keine Anwendung auf jene Erträge findet, die im EU-Zinsbesteuerungsabkommen in seiner heutigen und in allen, allenfalls künftig geänderten Fassungen geregelt sind (sog. carve-out-Bestimmung). Durch diese radikale Lösung stehen diese Abkommen eigenständig nebeneinander, und dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen kommt in jedem Fall das Primat zu. Konsequenterweise wurde die Scharnierbestimmung, welche diese beiden Abkommen verbunden und koordiniert hatte (Art. 20 Abs. 1 StA-D), gestrichen.⁵

Damit enthält das Abkommen selbst, mit Ausnahme der carve-out-Regelung in Art. 1 Abs. 3 und 4, keine Bezugs-

3 Länderkammer, in welcher die Regierungskoalition zur Zeit über keine Mehrheit verfügt.

4 NZZ 18.4.2012, 11.

5 S. Art. XI Protokoll StA-D.

punkte mehr zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen. Entsprechende Bezüge werden jedoch in der im Rahmen des Änderungsprotokolls vom 5.4.2012 neu gefassten Schlussakte einerseits und in einer am gleichen Tag unterzeichneten Niederschrift, die auf 2 Memoranden verweist, andererseits hergestellt.

Die Auswirkungen dieser carve-out-Regelung sind oben in Abschn. 2.2 dargestellt worden und bedeuten im Ergebnis, dass gemäss der nun gefundenen Regelung deutsche Steuerpflichtige für Zinszahlungen, die in den Geltungsbereich des EU-Zinsbesteuerungsabkommens fallen und die sie gegenüber dem deutschen Fiskus nicht offenlegen wollen oder können, (weiterhin) eine definitive Belastung von 35 % zu tragen haben.

5.2 Ergänzung der Schlussakte betreffend Informationsaustausch über Zinszahlungen gemäss dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen

Im Änderungsprotokoll nimmt einzig die in Art. XXII Ziff. 2 genehmigte und in Art. XXIII formulierte, Teil der Schlussakte bildende gemeinsame Erklärung über die Sicherung des Abkommenszwecks (durch den Verweis auf Art. 1 Abs. 3 des Abkommens) Bezug zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen und erklärt, dass die in nArt. 32 und nArt. 42 unter dem Titel «Sicherung des Abkommenszweckes» stehenden, sehr weit gehenden Amtshilfebestimmungen auch auf die vom EU-Zinsbesteuerungsabkommen erfassten Zinszahlungen Anwendung finden.⁶

5.3 Niederschrift mit Verweis auf ein Erklärungsprotokoll Deutschlands

5.3.1 Abgeltungswirkung des EU-Steuerrückbehalts

Im Memorandum zu verfahrensrechtlichen Aspekten im Hinblick auf die Anwendung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens, auf welches die Vereinbarte Niederschrift anlässlich der Unterzeichnung vom 5.4.2012 im 2. Lemma verweist, erläutert Deutschland in Ziff. 1, dass mit der Erhebung des EU-Steuerrückbehalts durch eine schweizerische Zahlstelle unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt der Unterzeichnung (5.4.2012) geltenden Rechtslage für diese Zinserträge die deutsche Steuerpflicht er-

füllt sei. In dieser einseitigen Erläuterung – und damit auf einer sehr tiefen Stufe der Normenhierarchie – wird somit festgehalten, dass nicht nur die Kürzung der Einkünfte durch die schweizerischen Zahlstellen gemäss dem Abgeltungssteuerabkommen, sondern auch der EU-Steuer-rückbehalt Abgeltungswirkung für die deutsche Einkommensteuer habe.⁷

5.3.2 Mögliche künftige Verfahrenserleichterungen durch Erstattung des EU-Steuerrückbehalts

In Ziff. 2 des Memorandums zu verfahrensrechtlichen Aspekten im Hinblick auf die Anwendung des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU erläutert Deutschland, dass es zusammen mit der Schweiz und in Abstimmung mit der EU-Kommission im Verfahren gemäss Art. 12 ZBstA die Möglichkeit prüfen wird, ob gestützt auf Art. 9 Abs. 3 dieses Abkommens bezüglich des EU-Steuerrückbehalts das derzeit geltende Anrechnungsverfahren durch ein einfacheres System der Steuerrückerstattung ersetzt werden könne. Das Ergebnis dieser Prüfung wird 2 Jahre nach der Unterzeichnung im Rahmen von bilateralen Konsultationen zwischen den Vertragsstaaten überprüft, und es werden gegebenenfalls die erforderlichen Massnahmen ergriffen.

Eine rein juristische Analyse dieser einseitigen Erläuterung Deutschlands führt einerseits zur Erkenntnis, dass diese Regelung materiell überflüssig ist, weil Art. 9 Abs. 3 ZBstA bereits das Recht der EU-Mitgliedstaaten, das in Art. 9 Abs. 1 und 2 beschriebene Anrechnungsverfahren durch ein Rückerstattungsverfahren zu ersetzen, statuiert. Dazu braucht es weder die Anrufung des Schlichtungsverfahrens gemäss Art. 12 ZBstA noch formelle Konsultationen mit der Schweiz. Andererseits erscheint es als sehr ungewöhnlich, dass Deutschland in einer einseitigen Erläuterung die Schweiz zu einem gemeinsamen Vorgehen gegenüber der EU-Kommission und zu anschliessenden Konsultationen sowie zum Ergreifen von Massnahmen verpflichten kann.

Der Versuch, diese Erläuterungen der Bundesrepublik nicht juristisch, sondern politisch zu verstehen, könnte zu folgender Interpretation führen: Deutschland stand insbesondere wegen Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens unter dem Druck der Androhung eines Vertragsverletzungsverfah-

6 Es ist bemerkenswert, aber nicht wirklich überraschend, dass sich die EU-Kommission an diesem Eingriff des Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland in das EU-Zinsbesteuerungsabkommen nicht gestört hat. Dieser Eingriff führt nämlich – nicht nur, aber insbesondere –, was die Angaben zur Person des Informationsinhabers (idR eine schweizerische Bank) betrifft, weit über den Geltungsbereich des Informationsaustausches, wie er in Art. 10 ZBstA vereinbart wurde, hinaus.

7 Es ist davon auszugehen, dass die Abgeltungswirkung des EU-Steuerrückbehalts aus politischen Gründen nicht im Abkommen selbst oder in einem zugehörigen Protokoll geregelt worden ist. Nicht Gegenstand dieses Beitrags ist die Untersuchung, ob es nach deutschem Verfassungs- und Gesetzesrecht zulässig ist, diese Abgeltungswirkung auf einer so niedrigen Stufe in der Normenhierarchie vorzusehen.

rens durch die EU-Kommission. Die Schweiz ist in den Nachverhandlungen Deutschland sehr weit entgegengekommen. Sie hat durch den carve-out des EU-Zinsbesteuerungsabkommens aus dem Abgeltungssteuerabkommen Hand dazu geboten, dass für die im EU-Zinsbesteuerungsabkommen geregelten Zinszahlungen das Grundkonzept des Abgeltungssteuerabkommens ausgehebelt worden ist, wonach die schweizerischen Zahlstellen für sämtliche Kapitaleinkünfte direkt und auf anonymer Basis, d. h. ohne dass die deutschen Steuerpflichtigen diese Einkünfte gegenüber ihrem Fiskus offenlegen müssen, jene Steuerbelastung herstellen können, die bei einer entsprechenden landesinternen Zahlung (durch eine deutsche Zahlstelle) resultieren würde (siehe dazu oben, Abschn. 5.1).

Ziel der einseitigen Erläuterungen Deutschlands in den Ziff. 2 und 3 des Memorandums könnte es sein, der Schweiz für dieses weit gehende Entgegenkommen eine Gegenleistung anzubieten und in Aussicht zu stellen, ohne Zeitdruck und gemeinsam mit der Schweiz zu versuchen, in Verhandlungen mit der EU-Kommission eine Lösung zu erreichen, welche auf die eine oder andere Weise die nun weitergeführte Diskriminierung⁸ mindert oder ganz beseitigt. Dazu ist allerdings kritisch anzumerken, dass einerseits der Streitbeilegungsmechanismus in Art. 12 ZBstA den Fall von Meinungsverschiedenheiten zwischen einem EU-Mitgliedstaat und/oder der Schweiz mit der EU-Kommission nicht abdeckt, sondern einzig auf Meinungsverschiedenheiten zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und einem EU-Mitgliedstaat ausgerichtet ist. Andererseits beschlägt der von Deutschland in seiner einseitigen Erklärung erwähnte Art. 9 Abs. 3 ZBstA einzig das Verfahren der Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Wohnsitzstaat des Empfängers der Zinszahlungen, vorliegend also das Verfahren in Deutschland. Eine Rückerstattung, die durch die deutschen Steuerbehörden erfolgt, vermag jedoch – anders als dies in Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens vorgesehen war – nie das Ergebnis einer durch die schweizerischen Zahlstellen, auf anonymer Basis, vorgenommenen Reduktion des EU-Steuerrückhalts von 35 % auf den landesinternen deutschen Steuersatz von 26,375 % herbeizuführen. Eine Rückerstattung durch Deutschland und die Wahrung der Anonymität schliessen sich von vorneherein gegenseitig aus. Nur eine, wie immer auch technisch ausgestaltete, Reduktion des EU-Steuerrückhalts direkt durch die schweizerische Zahlstelle kann die Anonymität der Zins-

empfänger wahren. Zumindest der Wortlaut von Art. 9 Abs. 3 ZBstA gibt jedoch eine Rückerstattungsmöglichkeit durch die schweizerischen Zahlstellen nicht her. Zudem erscheint es als sehr fraglich, ob die EU-Kommission ihre heutige Position im Rahmen künftiger Verhandlungen – sofern sie zu solchen Verhandlungen auf der Basis von Art. 12 ZBstA, entgegen dem Wortlaut dieser Bestimmung, überhaupt bereit ist – ändern wird.

Erst die Zukunft wird weisen, ob die einseitige Erläuterung Deutschlands in den Ziff. 2 und 3 des Memorandums einen tatsächlichen Wert für die Schweiz darstellt oder ob diese Erläuterungen nur den Charakter einer Beruhigungspille für die schweizerischen Akteure haben.

6 Verstieß Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens tatsächlich gegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen?

6.1 Allgemeines

Die carve-out-Regelung in Art. 1 Abs. 3 des nachverhandelten Abgeltungssteuerabkommens und die sich als Konsequenz daraus ergebende Streichung der Scharnierbestimmung von Art. 20 Abs. 1 dieses Abkommens ist nur dann notwendig und sachgerecht, wenn es sich erweist, dass diese im ursprünglichen Abkommen getroffene Regelung tatsächlich einen Verstoß gegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen darstellte.

Dieser Frage wird im Folgenden durch Auslegung von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens einerseits und der allein massgeblichen Bestimmung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens, dem oben (Abschn. 2.2) dargestellten Art. 2 Abs. 4 ZBstA,⁹ nachgegangen. Diese, in der Zinsbesteuerungs-RL nicht enthaltene, Bestimmung ist das Ergebnis eines Kompromisses mit dem schweizerischen Begehren, wonach Zinszahlungen über eine schweizerische Zahlstelle nicht schlechter behandelt werden dürfen als Zinszahlungen, die innerhalb des betreffenden EU-Mitgliedstaats, d. h. über eine Zahlstelle in diesem Staat, fließen.

8 Bei landesinternen Zinszahlungen können die deutschen Zahlstellen die Abgeltungssteuer zum Satz von heute 26,375 % anonym abführen, und die deutschen Steuerpflichtigen haben keinerlei Deklarationspflichten zu erfüllen.

9 Der von Deutschland in seiner einseitigen Erläuterung in Ziff. 2 des Memorandums (s. dazu oben, Abschn. 5.3.2) angerufene Art. 9 Abs. 3 ZBstA ist im Zusammenhang mit einer im Licht des Nichtdiskriminierungsgrundsatzes notwendigen Reduktion des in Art. 1 dieses Abkommens festgelegten Satzes des EU-Steuerrückhalts nicht einschlägig, weil dieser Artikel lediglich als Verfahrensbestimmung einer durch den Steuerrückhalt und die Besteuerung im Wohnsitzstaat potentiell eintretenden Doppelbesteuerung Rechnung trägt.

6.2 Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland

Für die Fälle, in denen deutsche Steuerpflichtige nicht für die freiwillige Offenlegung durch die schweizerische Zahlstelle gemäss Art. 2 Abs. 1 - 3 ZBstA optiert haben, kann die in Art. 2 Abs. 4 ZBstA vorgesehene Nichtdiskriminierung bei wörtlicher Auslegung dieser Bestimmung technisch nur so durchgeführt werden, dass der Wohnsitzstaat dem Steuerpflichtigen die Differenz zwischen dem EU-Steuerrückbehalt und dem sich aufgrund der Anwendung des internrechtlichen Steuersatzes ergebenden Steuerbetrag erstattet.

Wie oben (Abschn. 3) ausgeführt, bestimmt Art. 20 Abs. 1 letzter Satz des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens, dass diese in Art. 2 Abs. 4 ZBstA vorgesehene Erstattung nicht durch die deutschen Steuerbehörden, sondern durch die schweizerische Zahlstelle erfolgt.

Gemäss dem Wortlaut dieser beiden Abkommensbestimmungen kann geltend gemacht werden, dass Art. 20 Abs. 1 des Abgeltungssteuerabkommens in 2 Punkten gegen Art. 2 Abs. 4 ZBstA verstosse:

1. Für die Erstattung der Differenz zwischen dem Steuerrückbehalt von 35 % und dem Satz des Abgeltungssteuerabkommens mit Deutschland von (ohne Kirchensteuer) 26,375 % muss die betroffene Person die Zinszahlungen in Deutschland nicht melden.
2. Die Erstattung erfolgt nicht durch die deutschen Steuerbehörden, sondern durch die schweizerische Zahlstelle.

6.3 Auslegung von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland gemäss Sinn und Zweck der Abkommen

6.3.1 Im Allgemeinen

Sinn und Zweck der Zinsbesteuerungs-RL und damit auch des EU-Zinsbesteuerungsabkommens besteht darin, dafür zu sorgen, dass grenzüberschreitende Zinszahlungen (aus Sicht des Ansässigkeitsstaats der EU-Steuerpflichtigen) steuerlich nicht besser behandelt werden – d. h. in vielen Fällen unbesteuert bleiben, weil nur eine Minderheit der EU-Mitgliedstaaten Zinsen mit einer Quellensteuer belegt – als landesinterne Zinszahlungen.

Die im ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland getroffene Regelung steht mit diesem Sinn und Zweck in vollem Einklang.

Schweizerische Zahlstellen sorgen dafür, dass die grenzüberschreitenden Zinsen steuerlich genau gleich behandelt werden wie Zinsen, die innerhalb von Deutschland fliessen. Bei Sparzinsen, d. h. bei Zinsen auf Privatvermögen, wird in beiden Fällen eine Abgeltungssteuer zum Steuersatz gemäss deutschem Steuerrecht erhoben. Dies bewirkte Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens auch für jene Zinsen, die in den Geltungsbereich des EU-Zinsbesteuerungsabkommens fallen.

Die Regelung im ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland entsprach somit vollständig dem Sinn und Zweck des EU-Zinsbesteuerungsabkommens.

6.3.2 Sinn und Zweck von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland im Besonderen

Das EU-Zinsbesteuerungsabkommen ist mit der EG abgeschlossen worden und gilt deshalb gegenüber allen EU-Mitgliedstaaten. Es kann den speziellen Gegebenheiten in den Steuerordnungen der einzelnen EU-Mitgliedstaaten nicht Rechnung tragen. Damit den jeweiligen Verhältnissen in den Ansässigkeitsstaaten der Zinsempfänger Rechnung getragen werden kann, wird die Nichtdiskriminierung in Art. 2 Abs. 4 ZBstA nicht durch die schweizerischen Zahlstellen bewerkstelligt, sondern es findet der Mechanismus der Meldung der Zinszahlungen an den Ansässigkeitsstaat mit anschliessender Erstattung einer allfälligen Differenz zwischen dem EU-Steuerrückbehalt und dem Satz für landesinterne Zinsen Anwendung.

Diese Regelung weist jedoch 2 Ungereimtheiten auf:

1. Wenn der Ansässigkeitsstaat, wie dies nach geltendem deutschem Steuerrecht für landesinterne private Zinszahlungen der Fall ist, eine anonym erhobene Abgeltungssteuer erhebt, führt der Mechanismus von Art. 2 Abs. 4 ZBstA zu einer verfahrensmässigen Diskriminierung der schweizerischen Zahlstellen. Diese Regelung widerspricht eigentlich dem Sinn und Zweck des Abkommens. Das EU-Zinsbesteuerungsabkommen verfolgt das Ziel, dass eine Vereinnahmung der Zinsen über eine schweizerische Zahlstelle nicht zu einem Vorteil gegenüber einer Zahlung durch eine deutsche Zahlstelle führt. Es ist aber sinnwidrig, wenn das EU-Zinsbesteuerungsabkommen im Vergleich zu landesinternen Zinszahlungen zu einer Benachteiligung von Zinszahlungen über schweizerische Zahlstellen führt.
2. Der Fiskus des Wohnsitzstaats muss dem Steuerpflichtigen die volle Differenz zwischen dem EU-

Steuerrückbehalt und dem Steuersatz gemäss eigenem Recht erstatten; die Schweiz liefert aber nur 75 % des Ertrags des zusätzlichen Steuerrückhalts an den Wohnsitzstaat ab. Damit erleidet der Wohnsitzstaat einen Verlust.

Beispiel: Der zusätzliche Steuerrückbehalt auf Zinsen von Fr. 100 000 zum Satz von 35 % ergibt Fr. 35 000. Davon behält die Schweiz 25 % = Fr. 8 750 ein und leitet Fr. 26 250 an den Wohnsitzstaat des Zinsempfängers weiter.

Angenommener Steuersatz im Wohnsitzstaat: 26,375 %. Bei einem landesintern fließenden Zins erhält der Wohnsitzstaat (umgerechnet) Fr. 26 375. Bei einem aus der Schweiz stammenden Zins erhält der Wohnsitzstaat aus der Schweiz Fr. 26 250, muss aber dem Steuerpflichtigen, der die Zinszahlung von Fr. 100 000 offenlegt, die Differenz zwischen Fr. 35 000 und 26 375 = Fr. 8 625 (jeweils umgerechnet) erstatten. Dem Wohnsitzstaat verbleiben somit nur Fr. 17 625 (26 250 ./. 8 625). Die Differenz zu den Fr. 26 375, die sich nach seinem internen Recht ergeben würden, entspricht genau dem Betrag, den die Schweiz einbehalten hat (Fr. 8 750). Der Ansässigkeitsstaat finanziert also den schweizerischen Anteil am EU-Steuerrückbehalt. Diese Regelung ist zwar so im EU-Zinsbesteuerungsabkommen vorgesehen, aber sie widerspricht eigentlich dem Sinn und Zweck des EU-Zinsbesteuerungsabkommens. Für die ehrlichen Steuerpflichtigen wäre das Verfahren der freiwilligen Meldung gemäss Art. 2 Abs. 1 - 3 vorgesehen. Bei diesem Verfahren würde Deutschland (umgerechnet) die vollen Fr. 26 375 erhalten.

Der Mechanismus von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens beseitigte die Ungereimtheit Nr. 1 vollständig. Deutsche Steuerpflichtige werden – auch verfahrensmässig – in keiner Weise mehr diskriminiert, wenn sie Zinszahlungen, die dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen unterliegen, von einer schweizerischen Zahlstelle vereinnahmen.

Die Ungereimtheit Nr. 2 wurde zwar nicht durch das Zusammenwirken des Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen beseitigt. Sie erfolgte jedoch durch die Ergänzung der Abkommensregelung in Art. 15 Abs. 2 des Vernehmlassungs-Entwurfs zum BG über die internationale Quellenbesteuerung (VE-IQG), bevor der Bundesrat die Konsequenzen aus den carve-out-Regelungen des gesamten EU-Zinsbesteuerungsabkommens gezogen und diese Bestimmung aus dem Gesetzesvorschlag entfernt hat. Art. 15 Abs. 2 VE-IQG lautete wie folgt:

Art. 15 Abs. 2 VE-IQG: Sie¹⁰ überweist der zuständigen Behörde des Partnerstaates den auf der Grundlage des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EG (Zinsbesteuerungsabkommen) und des anwendbaren Abkommens von den schweizerischen Zahlstellen erhaltenen Betrag ohne Abzug des nach Artikel 8 des Zinsbesteuerungsabkommens der Schweiz zustehenden Anteils. Diese Bestimmung geht Artikel 11 des Zinsbesteuerungsgesetzes vom 17. Dezember 2004 vor.¹¹

Ohne die Regelung von Art. 15 Abs. 2 VE-IQG ergibt sich in Fortführung des Beispiels das folgende Ergebnis:

Beispiel (Forts.): Die Schweizer Zahlstelle liefert nicht 35 %, sondern 26,375 %, d. h. Fr. 26 375 an die ESTV ab. Die ESTV behält 25 % von Fr. 26 375 = Fr. 6 593.75 ein und überweist Fr. 19 781.25 an Deutschland. Deutschland muss dem Steuerpflichtigen nichts erstatten. Der deutsche Steuerverlust ist deshalb dank dem Mechanismus von Art. 20 Abs. 1 des Abgeltungssteuerabkommens um Fr. 2156.25 geringer, als er ohne dieses Abkommen (bei einer ausschliesslichen Anwendung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens) wäre.

Sofern der carve-out des EU-Zinsbesteuerungsabkommens nicht erfolgt wäre und wenn Art. 15 Abs. 2 VE-IQG zu geltendem Recht geworden wäre, hätte die Kombination von Art. 20 Abs. 1 StA-D mit dieser Bestimmung dazu geführt, dass auch die sich aus Art. 2 Abs. 4 ergebende Unstimmigkeit Nr. 2 vollständig behoben worden wäre. Im Beispiel würde nämlich Deutschland den vollen Betrag der Abgeltungssteuer (abzüglich der schweizerischen Bezugsprovision von 0,1 %) erhalten.

Die Regelung in Art. 20 Abs. 1 letzter Satz des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens, wonach die Erstattung der Differenz zwischen dem Satz des EU-Steuerrückhalts und dem Satz der deutschen Abgeltungssteuer, den die schweizerischen Zahlstellen vornehmen, als eine Erstattung durch die deutschen Steuerbehörden gilt, ist ebenfalls mit dem Sinn und Zweck des EU-Zinsbesteuerungsabkommens im Einklang. Da im System des Abgeltungssteuerabkommens die schweizerischen Zahlstellen integral die deutsche Abgeltungssteuer abbilden und die Funktion des Steuerbezugs für den deutschen Fiskus übernehmen, ist es gar nicht möglich, dass die deutschen Steuerbehörden die Differenz zwischen dem Satz des EU-Steuerrückhalts und dem Satz der deutschen Abgeltungssteuer erstatten. Es ist deshalb nicht nur sachgerecht, sondern geradezu zwingend, dass diese Erstattung durch die schweizerischen Zahlstellen erfolgt und als Erstattung der deutschen Steuerbehörden qualifiziert wird.

Zwischenergebnis: Die Regelung von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens beseitigte jegliche Diskriminierung der deutschen Steuerpflichtigen, die ihre Zinseinkünfte von einer schweizerischen Zahlstelle erhalten, gegenüber der Vereinnahmung über deutsche Zahlstellen. In Zusammenwirkung mit Art. 15 Abs. 2 VE-IQG wurde auch der Fiskalverlust für Deutschland, der sich heute aus Art. 2 Abs. 4 ZBstA ergibt, vollständig eliminiert. Damit war die im ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommen gefundene Lösung besser mit dem Sinn und Zweck des EU-Zinsbesteuerungsabkommens kompatibel als jenes Abkommen selbst. Sie bewirkt nichts anderes als eine Verfeinerung der EU-Zinsbesteuerung, die so im Abkommen selbst – das ja für alle EU-Mitgliedstaaten angewendet werden muss – nicht vorgesehen werden konnte.

10 D. h. die ESTV.

11 Hier geht es um die 25 % des Ertrags des EU-Steuerrückhalts, welcher aufgrund des EU-Zinsbesteuerungsabkommens der Schweiz zusteht.

Auch die Regelung von Art. 20 Abs. 1 letzter Satz des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens, wonach die Erstattung der Differenz zwischen dem Satz des EU-Steuerrückbehalts und dem Satz der deutschen Abgeltungssteuer, den die schweizerischen Zahlstellen vornehmen, als eine Erstattung durch die deutschen Steuerbehörden gilt, steht mit dem Sinn und Zweck des EU-Zinsbesteuerungsabkommens im Einklang.

6.3.3 Sinn und Zweck der EU-Zinsbesteuerung im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten, die gemäss internem Steuerrecht eine Abgeltungssteuer erheben

Der Text des EU-Zinsbesteuerungsabkommens geht davon aus, dass der in diesem Abkommen vorgesehene Steuerrückbehalt, wie der Begriff dies besagt, für ehrliche Steuerpflichtige nur provisorischen Charakter hat und dass die von EU-Steuerrückbehalten erfassten Zinszahlungen im Wohnsitzstaat der betroffenen natürlichen Personen mit der Einkommensteuer erfasst werden. Das Abkommen sieht deshalb in Art. 9 Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Steuerrückbehalt und Einkommensbesteuerung im Wohnsitzstaat der Zinsempfänger vor.

Die EU-Mitgliedstaaten können entweder den Steuerrückbehalt auf ihre Einkommensteuer anrechnen und eine allfällige Differenz zwischen dem Steuerrückbehalt und der Einkommensteuer erstatten (Art. 9 Abs. 1 ZBstA), oder sie können auch den gesamten Steuerrückbehalt erstatten (Art. 9 Abs. 3 ZBstA).

Für einen Staat wie Deutschland, der (auch) auf den vom EU-Zinsbesteuerungsabkommen erfassten Zinszahlungen¹² gemäss seinem internen Recht gar keine eigentliche Einkommensteuer, sondern eine anonym erhobene Abgeltungssteuer kennt, ergibt der Mechanismus, wie er gemäss Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 ZBstA vorgesehen ist, keinen Sinn.

Der Zielsetzung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens und damit dem Sinn und Zweck von Art. 9 dieses Abkommens wurde mit dem in Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland vorgesehenen Mechanismus in sinnvoller Weise Rechnung getragen, indem dort im Ergebnis eine Doppelbesteuerung dadurch vermieden wurde, dass direkt bei der schweizerischen Zahlstelle eine Steuer erhoben wird, die dem Steuersatz gemäss internem deutschem Steuerrecht entspricht und ebenfalls abgeltende Wirkung hat.

6.4 Systematische Auslegung von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland

Art. 2 Abs. 4 ZBstA einerseits, aber auch Art. 9 (insbesondere dessen Abs. 2) andererseits liefern wichtige Hinweise auf die systematische Stellung des gemäss diesem Abkommen von den schweizerischen Zahlstellen zu erhebenden Steuerrückbehalts. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich nämlich mit aller Deutlichkeit, dass dem EU-Steuerrückbehalt:

1. lediglich provisorischer Sicherungscharakter für die Besteuerung der Zinserträge gemäss dem jeweiligen nationalen Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten zukommt; und
2. nur eine gegenüber andern Steuern und Steuerrückbehalten nachgeordnete, subsidiäre Funktion zuge-dacht ist.

Art. 9 Abs. 2 ZBstA bestimmt, dass der Steuerrückbehalt im Verhältnis zu übrigen Steuern und Steuerrückbehalten, die auf den vom EU-Zinsbesteuerungsabkommen erfassten Erträgen lasten, subsidiären Charakter hat, indem erstere vorab angerechnet bzw. erstattet werden. Wenn nun die Schweiz und Deutschland ursprünglich vereinbart hatten, dass schweizerische Zahlstellen eine Abgeltungssteuer erheben, die das deutsche interne Recht spiegelt, würde der Wortlaut des EU-Zinsbesteuerungsabkommens verlangen, dass die schweizerischen Zahlstellen zusätzlich den EU-Steuerrückbehalt erheben und die deutschen Steuerbehörden diesen gleichen Steuerrückbehalt wiederum erstatten.¹³ Eine solche Erhebung eines subsidiären Steuerrückbehalts durch die schweizerischen Zahlstellen mit anschliessender Erstattung des gleichen Betrags durch die deutschen Steuerbehörden wäre vollständig sinnlos. Die Auslagerung dieser Erstattung auf die schweizerischen Zahlstellen, wie sie in Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland vorgesehen war, entspricht somit der Systematik des EU-Zinsbesteuerungsabkommens und kann deshalb bei systematischer Auslegung dieses Abkommens als zulässig beurteilt werden.

12 Soweit es sich dabei um private, und nicht um betriebliche, Zinsen handelt.

13 Eine Anrechnung fällt ausser Betracht. In Deutschland kann gar keine Anrechnung durchgeführt werden, weil die Abgeltungssteuer nicht durch Deutschland, sondern durch die schweizerischen Zahlstellen erhoben wird.

6.5 Auslegung von Art. 2 Abs. 4 ZBstA und von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland im Licht des Ablaufs der Verhandlungen zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen und dessen möglicher Weiterentwicklung

Die Schweiz hat bis zur letzten Verhandlungsrunde die Forderung aufrecht erhalten, dass im EU-Zinsbesteuerungsabkommen eine andere Nichtdiskriminierungsregelung getroffen werde, als sie heute in Art. 2 Abs. 4 ZBstA enthalten ist.

Die Schweiz hat nämlich bis zum Schluss der Verhandlungen genau das gefordert, was Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland im Ergebnis vorsieht. Sie verlangte, dass im Verhältnis zu jenen EU-Mitgliedstaaten, die für landesinterne Zinsen einen tieferen Steuersatz anwenden, als er für den EU-Steuerückbehalt gilt,¹⁴ unter dem Titel der Nichtdiskriminierung eine Regelung vereinbart werde, welche es den schweizerischen Zahlstellen erlaubt, für Zahlungen an in einem solchen Staat ansässige natürliche Personen ebenfalls direkt den Steuersatz gemäss dem Recht des betreffenden Staats für landesinterne Zinsen anzuwenden.

Erst in der letzten Verhandlungsrunde – als es auf höchster Ebene zur politischen Einigung kam¹⁵ – musste die Schweiz schliesslich auf diese Forderung verzichten und der heute geltenden Fassung von Art. 2 Abs. 4 ZBstA zustimmen. Der Grund für diesen Verzicht lag darin, dass die Schweiz ihr steuerliches Bankgeheimnis bewahren wollte, indem sie den Informationsaustausch in Art. 10 des Abkommens nicht, wie von der EU und wichtigen EU-Mitgliedstaaten gefordert, für Hinterziehung der Steuer auf in den Geltungsbereich des EU-Zinsbesteuerungsabkommens fallenden Zinszahlungen, sondern nur für «tax fraud and the like» gewährte. Nur mit dieser Konzession im Bereich der Nichtdiskriminierung konnte sie dieses Ziel in der Schlussrunde der Verhandlungen erreichen.

Nachdem die Schweiz mittlerweile auch beim Verdacht auf Steuerhinterziehung – auch gegenüber Deutschland¹⁶ – Amtshilfe gemäss dem OECD-Standard bzw. gemäss dem Standard, wie er im Detail vom Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes umschrieben worden ist,¹⁷ leistet und nachdem sie im Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland sogar deutlich über diese Standards hinausgeht (vgl. nArt. 32 idF gemäss Art. XIV Protokoll StA-D), gibt es überhaupt keinen Grund mehr, die heute für die schweizerischen Zahlstellen in Art. 2 Abs. 4 ZBstA festgehaltene verfahrensmässige Diskriminierung gegenüber deutschen Zahlstellen weiterzuführen.

Unter Berücksichtigung der Entwicklung des Verhandlungsverlaufs zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen steht Art. 20 Abs. 1 iVm der Amtshilfebestimmung in Art. 32 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland im Einklang mit den Intentionen der Schweiz und der EG beim Vertragsabschluss.

Zusätzlich ist noch Folgendes zu beachten: Aus schweizerischer Sicht musste, wie erwähnt, die verfahrensmässige Diskriminierung in Art. 2 Abs. 4 ZBstA nur wegen der Weigerung zur Gewährung von umfassender Amtshilfe im Einzelfall auf Anfrage hingenommen werden. Im Rahmen der nächsten, anstehenden Revision des EU-Zinsbesteuerungsabkommens wird die Schweiz wohl ihre neue Amtshilfepolitik auch in die Bestimmung über den Informationsaustausch (Art. 10 des heutigen ZBstA) einfließen lassen. Im Gegenzug sollte die Schweiz in jedem Fall, und sie ist heute dazu auch klar legitimiert, u. a. die alte Forderung nach einer umfassenden Nichtdiskriminierungsklausel – inkl. staatsvertraglicher Absicherung der Abgeltungswirkung des EU-Steuerückbehalts für jene Staaten, die auch im internen Recht eine Abgeltungssteuer für die im Geltungsbereich dieses Abkommens liegenden Zinszahlungen kennen – stellen.

Sollte, was zu hoffen ist, diese Forderung durchgesetzt werden können, würde Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens in absehbarer Zeit auch gemäss seinem Wortlaut mit dem (revidierten) EU-Zinsbesteuerungsabkommen im Einklang stehen. Bei diesem Szenario wäre nicht auszuschliessen gewesen, dass im Fall eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen Deutschland, wenn dieser Artikel die Nachverhandlungen überlebt hätte, dieser Rechtszustand im Zeitpunkt einer EuGH-Entscheidung bereits bestanden hätte. Möglicherweise wäre diese Tatsache vom EuGH

14 Damals stand v. a. Italien im Vordergrund der Betrachtung. Dieses Land besteuert landesinterne Zinsen mit einer anonym erhobenen Abgeltungssteuer zum Satz von 12,5 %. In der Zeit seit dem Abschluss der Verhandlungen Schweiz-EG haben weitere Staaten, so auch Deutschland, anonyme Abgeltungssteuern eingeführt.

15 Der Verfasser dieses Beitrags wohnte in seiner damaligen Eigenschaft als Leiter der schweizerischen Verhandlungsdelegation im Dossier Zinsbesteuerung der Bilateralen Verträge II auch dieser letzten Verhandlungsrunde auf Ministerebene persönlich bei.

16 Im Rahmen des revidierten Art. 27 DBA-D, welcher am 21.11.2011 in Kraft getreten ist.

17 S. Implementing the Tax Transparency Standards, 37 ff.

berücksichtigt worden und hätte einen aus Sicht der Vertragsstaaten positiven Einfluss auf dessen Entscheidung haben können.

7 Ergebnis der Auslegung

Gemäss Art. 31 VRK ist ein völkerrechtlicher Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen.

Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland entspricht auf den ersten Blick insofern nicht dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen, als das Abgeltungssteuerabkommen einen tieferen als den seit dem 1.7.2011 geltende Satz von 35 % vorsieht. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Satz für den Steuerrückbehalt im EU-Zinsbesteuerungsabkommen unter dem Vorbehalt der Nichtdiskriminierung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen im Vergleich zu landesinternen Zinszahlungen steht. Diese Nichtdiskriminierung ist in Art. 2 Abs. 4 ZBstA umgesetzt worden. Die Regelung in Art. 20 Abs. 1 StA-D entspricht in 2 Punkten nicht dem Wortlaut von Art 2 Abs. 4 ZBstA.

Teil 3 des Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland insgesamt, aber auch die in Art. 20 Abs. 1 gefundene Lösung entsprach jedoch dem Sinn und Zweck der generellen Zielsetzung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens, wonach grenzüberschreitende Zinszahlungen keine Möglichkeit zur Steuerhinterziehung geben sollen, in idealer Weise. Durch die Spiegelung des deutschen Abgeltungssteuersystems für schweizerische Zahlstellen wird eine vollständige Gleichbehandlung von Zinszahlungen, die über schweizerische Zahlstellen fliessen, mit Zinszahlungen, die von deutschen Zahlstellen ausgerichtet werden, erreicht.

Der mit Art. 2 Abs. 4 ZBstA gemäss dessen Sinn und Zweck verfolgte Grundsatz der Nichtdiskriminierung wird sowohl für die deutschen Steuerpflichtigen als auch für den deutschen Fiskus mit Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland besser erreicht als mit dem nur wörtlich verstandenen Art. 2 Abs. 4 ZBstA. Bei materieller Betrachtung handelt es sich bei Art. 20 Abs. 1 StA-D nicht um eine Abweichung vom EU-Zinsbesteuerungsabkommen. Vielmehr wurde damit lediglich eine bilaterale Verfeinerung einer – notgedrungen – im EU-Zinsbesteuerungsabkommen ohne Berücksichtigung der internrechtlichen Steuersysteme in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten formulierten Regelung getroffen. Insbesondere für

Staaten, die für landesinterne Zinszahlungen eine Abgeltungssteuer kennen, sollte deshalb Art. 2 Abs. 4 ZBstA nicht gemäss seinem Wortlaut ausgelegt werden.

Die Vereinbarkeit von Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen ergibt sich auch bei einer systematischen Auslegung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens. Dies geht namentlich daraus hervor, dass der in Art. 9 Abs. 2 ZBstA festgelegte Grundsatz der Subsidiarität des EU-Steuerrückhalts in Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland in kohärenter Weise (Auslagerung der Erstattung der Differenz zwischen dem EU-Steuerrückbehalt und dem tieferen deutschen Abgeltungssteuersatz auf die schweizerischen Zahlstellen) umgesetzt wurde.

Gemäss Art. 32 VRK kommt dem historischen Auslegungselement (Vorarbeiten und Umstände des Vertragsabschlusses) nur eine eingeschränkte Bedeutung zu. Namentlich dann aber, wenn das Auslegungsergebnis gemäss Art. 31 VRK zu einem sinnlosen Ergebnis führt, können diese ergänzenden Auslegungsmittel herangezogen werden.

Wollte man nun, wofür in der vorliegenden Stellungnahme gerade nicht eingetreten wird, dem Wortlaut des EU-Zinsbesteuerungsabkommens das absolute Primat einräumen und die übrigen Auslegungselemente, namentlich die Auslegung gemäss Sinn und Zweck sowie die Abkommenssystematik, nicht berücksichtigen oder nur als untergeordnet werten, würde ein sinnloses Ergebnis resultieren, indem die schweizerischen Zahlstellen den EU-Steuerrückbehalt einbehalten müssten und dieser dann gemäss Art. 9 oder Art. 2 Abs. 4 ZBstA von den deutschen Steuerbehörden wieder zu erstatten wäre, wobei die deutschen Steuerpflichtigen die Einkünfte offenlegen müssten. Dieses Ergebnis wäre deshalb sinnlos, weil das Ziel der EU-Zinsbesteuerung, dem Wohnsitzstaat eine adäquate Besteuerung der Sparzinsen zu ermöglichen, durch das EU-Zinsbesteuerungsabkommen bereits vollständig erreicht wird. Und zwar – gleich wie im internen deutschen Steuerrecht – durch die Erhebung einer anonym erhobenen Abgeltungssteuer, verbunden mit einem sehr weit gehenden Informationsaustausch (Art. 31 des ursprünglich unterzeichneten Abkommens). Deshalb würde jede darüber hinausgehende Erhebung eines EU-Steuerrückhalts einzig zu administrativen Erschwernissen führen.

Vor dem Hintergrund eines solchen Auslegungsergebnisses könnten auch die Vorarbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses herangezogen werden. Wie oben (Abschn. 3) aufgezeigt wurde, lässt sich der bestehende Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 ZBstA einzig mit der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehenden schweizeri-

schen Amtshilfepolitik erklären. Die in Art. 20 Abs. 1 des zunächst unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens festgelegte Umsetzung des Prinzips der Nichtdiskriminierung von Zinszahlungen, die über schweizerische Zahlstellen an deutsche Steuerpflichtige fließen, im Vergleich zu Zinszahlungen, die von deutschen Zahlstellen ausgerichtet werden, wurde mit dieser Regelung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für den deutschen Fiskus in optimaler Weise erreicht. Auch diese Tatsache spricht klar dafür, dass die im ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommen Schweiz-Deutschland gefundene Regelung nicht im Widerspruch zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen steht.

Abschliessend kann somit festgestellt werden, dass die Argumente, die dafür sprechen, dass – entgegen dem Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 und Art. 9 ZBstA – Art. 20 Abs. 1 des ursprünglich unterzeichneten Abgeltungssteuerabkommens Schweiz-Deutschland nicht gegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen versties, weit überwiegen.

Handbücher

Implementing the Tax Transparency Standards. A Handbook for Assessors and Jurisdictions, 2nd ed., OECD, Paris 2011

Rechtsquellen

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

Memorandum zu verfahrensrechtlichen Aspekten im Hinblick auf die Anwendung des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU (vom 5.4.2012), BBl 2012, 5102

Protokoll StA-D, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 5.4.2012), BBl 2012, 5087

StA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 21.9.2011), BBl 2012, 5039

Vereinbarte Niederschrift anlässlich der Unterzeichnung (des Protokolls StA-D) (vom 5.4.2012), BBl 2012, 5099

VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

ZBstA, EU-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 0.641.926.81 sowie ABIL 385 vom 29.12.2004, 30

Zinsbesteuerungs-RL, RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABIL 157 vom 26.6.2003, 38

Materialien

E-IQG, Entwurf zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung (vom 30.9.2011), BBl 2012, 5289

VE-IQG, Vernehmlassungs-Entwurf zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung, www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2108/Quellenbesteuerung_Entwurf_de.pdf

Changement de statut en société holding

La réalisation systématique est-elle un sacro-saint principe du droit fiscal suisse ?

Dr. iur. Thierry Obrist



Thierry Obrist, Dr. iur., avocat, LL.M., post-doctorant, Faculté de droit, Université de Neuchâtel, collaborateur Walder Wyss SA, Zurich

Table des matières*

1	Introduction	182	3.3	Transfert d'exploitation à une filiale et acquisition du statut privilégié par la société mère	190
2	Réalisation systématique	182	3.3.1	Faits	190
2.1	Notion	182	3.3.2	Neutralité fiscale de la restructuration	190
2.2	La conception basée sur le principe de détermination des comptes	183	3.3.3	Constat	190
2.2.1	Principe de détermination en général	183	3.4	Fusion avec société à statut privilégié	191
2.2.2	Application d'une règle fiscale correctrice	184	3.4.1	Faits	191
2.2.3	Fonction des dispositions sur les restructurations	185	3.4.2	Neutralité fiscale de la restructuration	191
2.3	Cas de figure d'imposition en raison de la systématique fiscale	185	3.4.3	Le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse	191
3	La modification de statut fiscal en particulier	186	3.4.3.1	Position des autorités	191
3.1	Problématique	186	3.4.3.2	Prise de position	191
3.2	« Simple » modification du statut fiscal	187	3.4.3.3	Quid si la société reprenante est exonérée au sens de l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID ?	193
3.2.1	Faits	187	3.4.4	Constat	193
3.2.2	Application du principe de détermination	188	3.5	Excursus : passage du statut holding au statut ordinaire	194
3.2.3	Règle fiscale correctrice	188	4	Conclusion	195
3.2.3.1	Droit fédéral	188		Bibliographie	195
3.2.3.2	Droit cantonal	188		Bases légales	197
3.2.4	Constat	189		Messages et autres documents consultés	198
				Circulaires	198

* Pour les nombreux conseils reçus dans la préparation de la présente contribution, l'auteur remercie le Prof. Robert Danon, professeur ordinaire de droit fiscal aux facultés des HEC et de droit de l'Université de Lausanne, et Noëmi Schenk, collaboratrice à l'étude Walder Wyss SA à Zurich.

1 Introduction

Le changement de statut fiscal d'une société est souvent employé comme justificatif au prélèvement d'un impôt. Alors que le Conseil fédéral parle de « prétexte »,¹ la doctrine² classifie traditionnellement ce type d'imposition dans les cas de réalisation systématique. En effet, des réserves latentes créées alors que la société était soumise aux règles d'imposition ordinaires risquent d'échapper au fisc au moment du transfert dans un domaine exonéré ou soumis à une imposition privilégiée.

Conscients du caractère problématique de l'imposition au moment du changement de statut fiscal, plusieurs cantons ont introduit dans leur législation un mécanisme de report d'impôt parfois lié à un délai de blocage. Nous verrons dans ce contexte que les solutions légales sont très différentes d'un canton à l'autre et nous mettrons en évidence l'importance d'une solution harmonisée au niveau fédéral.

Avant d'examiner plusieurs situations dans lesquelles un changement de système fiscal peut avoir lieu (ch. 2.3), il nous a semblé utile de présenter notre conception de la réalisation systématique (ch. 2.2). Nous démontrerons pourquoi la réalisation systématique ne constitue pas une véritable réalisation mais bien plus une règle fiscale correctrice permettant de s'écarter d'un résultat obtenu en application du droit comptable. C'est dans ce contexte que le principe de la légalité est particulièrement important et qu'il appartient au législateur de prévoir expressément chacun des cas de figure dans lequel une substance fiscale risque d'échapper au fisc. Nous verrons que, précisément dans le cas du changement de statut fiscal d'une société, la base légale fait parfois défaut. Pour ce faire, nous présenterons plusieurs constellations dans lesquelles le statut holding est nouvellement applicable et chercherons à déterminer si une imposition peut, resp. doit avoir lieu (ch. 3). Par la suite, dans le cadre d'un excursus, nous ferons quelques réflexions sur le traitement du passage inverse où se pose la question de la sou-

mission à l'imposition ordinaire de substance fiscale générée alors que le privilège holding s'appliquait après la perte de ce privilège (ch. 3.5).

2 Réalisation systématique

2.1 Notion

La question de la réalisation d'un gain est essentielle en droit fiscal de l'entreprise.³ Elle est notamment au centre de la problématique fiscale, dans les questions de restructurations⁴ et constitue une condition essentielle à l'imposition des gains en capital. Malgré son importance évidente, une controverse a lieu autour de cette notion. Après avoir longuement débattu des éléments caractéristiques de la réalisation, la doctrine opère traditionnellement une distinction entre la réalisation effective, comptable et systématique.

D'une manière générale, on parle de réalisation effective lorsqu'un bien qui englobe une plus-value est aliéné ou d'une autre manière transformé en un autre bien.⁵ Un élément économique sort de la fortune de son titulaire et ce dernier acquiert un droit à une contre-prestation.⁶ C'est donc un échange de prestations qui caractérise la réalisation effective.⁷

On parle de réalisation comptable lorsqu'une plus-value est matérialisée par son inscription dans la comptabilité d'une entreprise.⁸ Cela a lieu lorsque la valeur comptable d'un actif qui était inscrit à une valeur inférieure à sa valeur réelle est augmentée ou lorsque la valeur comptable d'un passif qui était inscrit à une valeur supérieure à sa valeur réelle est réduite.⁹ La réalisation comptable peut donc intervenir sous deux formes : soit l'entreprise réévalue un actif, soit elle diminue comptablement la

1 Message LFus, p. 4034.

2 Notamment: DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, N 123 ad art. 28 LHID; HINNY, Realisation stiller Reserven aus Marken beim Übergang zum Holdingstatus?, p. 594; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, p. 567; MERLINO/MORAND, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises: aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II, p. 35 et p. 389; LUDWIG, N 25 ad Einführung Steuerrecht; SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 73; JUNOD, Die steuersystematische Realisation: Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, p. 116; STOCKAR, Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz. Hinweise zu den Vorschlägen der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, p. 53; LOCHER, N 155 ad art. 58 LIFD; REICH, Die steuerneutrale Reservenübertragung bei Unternehmensumstrukturierungen – neuere Entwicklung und Tendenzen, p. 395; BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend, p. 263.

3 WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, p. 106; DESAX, Von der Methodologie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht, p. 35; SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 65.

4 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 31; GRETER, Steuersystematischer Gewinnaussweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 957.

5 OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 99; CAGIANUT/HÖHN, Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmenssteuerrecht, p. 270.

6 SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 66; LOCHER, Steuerrechtliche Folgen des Fusionsgesetzes im Recht der direkten Steuern, p. 676.

7 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 38; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, p. 106.

8 OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 99.

9 LOCHER, N 94 ad art. 18 LIFD; arrêt du TA FR du 8.3.1996 = StE 1997 A 31.2 n° 3.

valeur d'un passif.¹⁰ Dans l'un comme dans l'autre cas, l'entreprise prend note de la nouvelle valeur et, l'estimant définitivement acquise, la fait apparaître dans ses comptes.¹¹

La réalisation systématique est peut-être la plus difficile à cerner. De l'avis général, elle a lieu lorsqu'une opération qui ne provoque pas le décompte des réserves latentes par une réalisation effective ni une réalisation comptable a pour effet que la possibilité d'imposition qui était jusque-là potentielle ne sera plus garantie dans le futur.¹² Comme nous le verrons,¹³ de nombreux cas de figure justifiés par la crainte de perte de substance fiscale en raison de systématique fiscale donnent lieu à une imposition.

La doctrine plus récente¹⁴ se distancie de la terminologie traditionnelle en invoquant l'argument selon lequel le critère de la transformation,¹⁵ nécessaire à la notion de réalisation, fait défaut à la réalisation comptable et à la réalisation systématique. Selon cette conception, rien de ce que l'on pourrait considérer comme une « réalisation » ne se produit lors de la réalisation comptable et systématique et il serait plus juste de parler de réalisation uniquement dans les cas où une prestation de l'entreprise est transformée en une autre forme de valeur.¹⁶ La présentation de ce courant de pensée fait l'objet de la section suivante.

2.2 La conception basée sur le principe de détermination des comptes

2.2.1 Principe de détermination en général

Le législateur suisse a opté pour l'application du principe de détermination des comptes,¹⁷ ou *Massgeblich-*

keitsprinzip.¹⁸ L'application de ce principe ressort de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD selon lequel :

Art. 58 al. 1 let. a LIFD: Le bénéfice net imposable comprend :

a. le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent;¹⁹

Ainsi, les autorités fiscales se basent sur la comptabilité commerciale de l'entreprise pour définir le bénéfice imposable des personnes morales.²⁰ Ce principe n'est pas mentionné dans la loi d'harmonisation mais on retient de manière générale qu'il s'applique également pour le droit cantonal harmonisé.²¹ La doctrine considère en principe que l'application du principe de détermination découle indirectement de l'art. 24 al. 1 LHID.²²

Une distinction est faite entre le principe de détermination formel et le principe de détermination matériel.²³ On entend par principe de détermination matériel le fait que le

le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 67; l'AFC emploie le terme d'« importance déterminante », cf. notamment Circ. Restructurations ch. 4.2.5.2.1; le traducteur de l'arrêt R. Investment Group du TF (du 11.3.2002) emploie le terme de « théorie du bilan », cf. RDAF 2002 II, p. 131; pour notre part, nous considérons que « principe de détermination » est une traduction adéquate pour « *Massgeblichkeitsprinzip* ».

10 OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 100; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, p. 562; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 159.

11 YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, p. 26.

12 Cette définition est reprise de LOCHER, N 97 ad art. 18 LIFD; sur le concept de réalisation systématique selon Locher, cf. également LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, pp. 209 ss.

13 Cf. ci-dessous, ch. 2.3.

14 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 38; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, pp. 96 ss; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 38; mais également et surtout GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, pp. 69 ss et 96 ss.

15 « Ein transformierendes Element ».

16 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 38; REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 38.

17 Le premier auteur à avoir mentionné le terme de « principe de détermination des comptes » est GLAUSER, Apports et impôt sur

18 SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts*, p. 264; ZWEIFEL/BEUSCH, *Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, p. 63; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht*, pp. 97 ss; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmenssteuerrecht*, p. 152; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 187; BENZ, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, p. 194; BRÜLSAUER/POLTERA, N 11 s ad art. 58 LIFD; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, p. 269; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts*, p. 168.

19 Dans le cadre de la révision du droit comptable suisse (le projet final a été publié en décembre 2011, cf. FF 2012, p. 59), le Conseiller national Ruedi Noser a proposé d'introduire deux nouvelles dispositions (art. 63a LIFD et art. 24a LHID) qui auraient prévu explicitement le principe de détermination des comptes pour le droit fiscal; cette proposition a été rejetée à 77 voix contre 72, cf. SCHÜLE, *Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuerneutral sein?*, p. 49; il n'en demeure pas moins que le principe de détermination des comptes restera applicable lorsque les modifications du CO telles que publiées en décembre 2011 (cf. FF 2012, p. 59) entreront en vigueur, cf. BÖCKLI, *Das neue OR-Rechnungslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe*, p. 162.

20 Il en va de même pour définir le revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et astreints à l'obligation de tenir des comptes.

21 BENZ, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, p. 194.

22 GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, p. 69; KUHN/BRÜLSAUER, N 9 ad art. 24 LHID.

23 LOCHER, N 5 ad art. 58 LIFD; DANON, N 33 ad art. 57 - 58 LIFD; BENZ, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, pp. 195 s.

droit fiscal reprend l'ensemble des normes et principes comptables.²⁴ Le contribuable est ainsi lié aux principes abstraits tels que prévus par le droit comptable et le droit fiscal reprend les règles comptables et les principes d'établissement des comptes.²⁵ En revanche, on entend par principe de détermination formel le fait que le résultat fiscal ressort du bilan comptable tel qu'il a été concrètement établi par le contribuable.²⁶ Ainsi, sont déterminants pour le droit fiscal non seulement les principes abstraits du droit comptable mais également la manière dont ces derniers sont effectivement mis en œuvre. Le contribuable aussi bien que l'autorité fiscale sont liés aux comptes annuels qui sont remis à cette dernière et uniquement ce qui figure au bilan commercial est reconnu fiscalement.²⁷

Cela dit, le principe de détermination ne s'applique pas de manière absolue en droit suisse car le législateur suisse a retenu une solution intermédiaire selon laquelle le résultat fiscal est déterminé sur la base du résultat comptable, sous réserve de l'application de règles fiscales correctrices. On parle dans ce contexte d'unité relative ou de principe de détermination de principe.²⁸ Il faut par-là entendre que le résultat obtenu selon le droit commercial est sujet à certaines retouches opérées en

application du droit fiscal.²⁹ Dans cette mesure, le droit fiscal contient certaines règles correctrices qui ont pour objet d'adapter le résultat comptable aux besoins du droit fiscal.

2.2.2 Application d'une règle fiscale correctrice

Après avoir reconnu que le droit suisse applique le principe de détermination des comptes tempéré par le droit fiscal, il convient d'adopter une méthode pour la détermination du bénéfice imposable. Selon une conception qui tend à être suivie par le TF,³⁰ il faut dans un premier temps examiner si le droit comptable exige la reconnaissance d'un revenu commercial ou d'un bénéfice, et dans un second temps si le droit fiscal dispose d'une règle fiscale correctrice. Selon cette conception basée sur le principe de détermination, la réalisation systématique n'est ainsi pas à proprement parler une réalisation mais bien plus l'application d'une règle fiscale correctrice.³¹

De l'avis général de la doctrine,³² une imposition basée sur des considérations de systématique fiscale nécessite

24 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, p. 386; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 71; SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts, p. 264; GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, p. 76; selon Locher, le droit comptable est le «Grundlage und Richtschnur» de la détermination du résultat fiscal, cf. LOCHER, N 6 ad art. 58 LIFD; DANON, N 34 ad art. 57 - 58 LIFD; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, p. 97.

25 BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, p. 195; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 71.

26 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, p. 386; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 73; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», p. 109; SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts, p. 264; GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, p. 76; DANON, N 47 ad art. 57 - 58 LIFD; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, pp. 97 s.

27 LOCHER, N 69 ss ad art. 58 LIFD; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, p. 195.

28 GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, p. 77; LOCHER, N 2 ad art. 58 LIFD.

29 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, p. 385; SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts, p. 264; GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, pp. 65 et 76; DANON, N 6 ad art. 57 - 58 LIFD; LOCHER, N 2 ad art. 58 et N 13 ad art. 58 LIFD; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, p. 97.

30 Selon le TF, «il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable, tout en tempérant ce renvoi par l'existence de règles correctrices propres au droit fiscal (...). En d'autres termes, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières», cf. ATF 136 II 88, consid. 3.1, p. 92.

31 La doctrine germanophone parle de «steuersystematischer Gewinnausweis» ou «Gewinnausweistatbestand aus steuersystematischen Gründen», cf. GRETER, Steuersystematischer Gewinnausweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 957.

32 Parmi beaucoup d'autres: REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, pp. 135 et 140; REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 39; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 31; LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, p. 209; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, pp. 97 et 184; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 140; SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 82; BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend, p. 200; DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux: analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 271.

une base légale. Le principe de la légalité, très important en droit fiscal,³³ exige qu'une base légale expresse fonde une imposition. Dans cette mesure, pour que les autorités fiscales soient habilitées à s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable, elles doivent pouvoir s'appuyer sur une règle fiscale correctrice expresse.³⁴

2.2.3 Fonction des dispositions sur les restructurations

Selon la conception de la doctrine principale,³⁵ les clauses de restructurations ne créent pas une base légale permettant le prélèvement d'un impôt. Au contraire, elles permettent, à des conditions bien précises, de rétablir la neutralité fiscale d'une opération qui sans leur existence donnerait lieu à une imposition, en raison du principe de réalisation ou de l'application d'une règle fiscale correctrice. Elles n'ont ainsi pas de fonction constitutive d'une imposition.³⁶

En conséquence, il convient d'ajouter une étape supplémentaire dans la détermination du bénéfice imposable. Si une opération donne lieu à une réalisation selon le droit comptable ou en vertu d'une règle fiscale correctrice, il sied encore d'examiner si une clause de restructuration permet d'assurer la neutralité de l'opération envisagée. Dans ce cas, la clause de restructuration représente une règle fiscale correctrice en faveur du contribuable.

2.3 Cas de figure d'imposition en raison de la systématique fiscale

Avant de passer à l'examen du changement de statut fiscal d'une société, nous proposons un survol des autres situations dans lesquelles une réalisation systématique, resp. une imposition en raison de la systématique fiscale a lieu.

Le cas le plus souvent présenté comme réalisation systématique est le transfert d'éléments économiques de la fortune commerciale à la fortune privée. Ce cas de figure appelé également prélèvement privé en est aussi l'exemple type.³⁷ En raison de la différence de traitement de ces deux types de fortune,³⁸ l'autorité fiscale, habilitée par une disposition expresse de la loi,³⁹ assimile le transfert à une aliénation et frappe d'un impôt la différence entre la valeur comptable du bien transféré et sa valeur du marché.

L'impôt de départ (exit tax) est également un cas de figure dans lequel une imposition a lieu en raison de la systématique – géographique cette fois – de loi fiscale. L'imposition est justifiée par le fait que la charge fiscale latente disparaît en raison de la sortie d'un bien ou d'un contribuable du champ territorial de l'impôt, et c'est bien ce changement de système fiscal qui est à la base de l'imposition. Ce cas de figure, qui est l'un des plus importants en pratique,⁴⁰ bénéficie de bases légales disparates dans la LIFD et LHID.⁴¹ Cette forme d'imposition en raison de la systématique fiscale exprime l'idée selon laquelle le droit d'imposer les réserves latentes créées en Suisse doit revenir à ce pays, et ceci indépendamment de toute réalisation selon le droit comptable.⁴²

En outre, une imposition en raison de la systématique fiscale a également lieu dans le cas de la transposition dans la mesure où le changement de système de la fortune privée à la fortune commerciale lorsque certaines conditions sont remplies, donne lieu au prélèvement d'un impôt.⁴³ C'est le cas également de la distribution d'ac-

33 REICH, Steuerrecht, p. 72.

34 Dans le cadre de nos recherches doctorales sur le concept de réalisation systématique, nous avons constaté que le droit fiscal suisse ne dispose pas de « clause générale de réalisation systématique » permettant une imposition à chaque fois que de la substance fiscale échappe à l'imposition en raison de la systématique fiscale, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 126 ss.

35 RIEDWEG/GRÜNBLATT, N 12 ad Teil 1 vor Art. 69 FusG; REICH, N 12 ad art. 19 LIFD; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 19; Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, p. 61; HELBIG, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, pp. 296 et 303; DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 266; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 139; OBERSON/GLAUSER, N 13 ad art. 19 LIFD; TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, pp. 71 ss.

36 «Eine Steuerbegründende Funktion kommt ihnen nicht zu», cf. REICH, Steuerrecht, p. 469.

37 «Paradebeispiel», cf. LOCHER, N 100 ad art. 18 LIFD; LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, p. 210.

38 Les gains en capital de la fortune privée sont exonérés d'impôt (art. 16 al. 3 LIFD) alors que les gains en capital de la fortune commerciale sont imposables (art. 18 al. 2 LIFD).

39 Cf. art. 18 al. 2 LIFD et art. 8 al. 1 LHID; il faut cependant noter que cette dernière disposition ne prévoit pas le même libellé que l'art. 18 al. 2 LIFD et n'assimile pas expressément le prélèvement privé à une aliénation.

40 LOCHER, N 149 ad art. 58 LIFD.

41 Ces bases légales diffèrent notamment pour les personnes physiques et les personnes morales (art. 58 al. 1 let. c LIFD, art. 18 al. 2 LIFD et art. 8 LHID). Au plan intercantonal, cette forme d'imposition a en revanche été abolie depuis l'entrée en vigueur de la LHID.

42 DANON, N 100 ad art. 57 - 58 LIFD.

43 Cf. art. 20a al. 1 let. b LIFD et art. 7a al. 1 let. b LHID.

tions gratuites ou d'augmentations gratuites de la valeur nominale du capital-actions.⁴⁴ Par cette opération, la transformation de réserves d'une société en valeur nominale représente un changement de système qui déclenche un impôt sur le revenu auprès de l'actionnaire privé qui pourtant n'est pas enrichi.

De plus, selon une partie toujours plus importante de la doctrine,⁴⁵ l'apport dissimulé de capital représente une imposition en raison de la systématique fiscale. C'est en effet le cas si on admet que le transfert de réserves latentes à une filiale est toléré par le droit comptable mais que l'imposition préconisée par l'AFC⁴⁶ est justifiée uniquement par le fait que les réserves latentes bénéficieront nouvellement de la réduction pour participations⁴⁷ resp. de l'imposition partielle des rendements de participations.⁴⁸ Dans ces cas, on cherchera en vain une base légale permettant une imposition en s'écartant du traitement réservé par le droit comptable.⁴⁹

Un changement de système fiscal a également lieu en cas de liquidation partielle indirecte⁵⁰ dont le transfert de la fortune privée à la fortune commerciale est un des éléments caractéristiques ou encore en cas de transformation d'une société de personnes en société de capitaux, qui est une opération par laquelle des éléments économiques d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante sont transformés en droits de participation détenus dans sa fortune privée.⁵¹ En outre, la transformation d'une société de capitaux en société de personnes a pour effet que des éléments économiques sont transférés d'un assujettissement à l'impôt sur le bénéfice – et de l'impôt sur le revenu lors de la distribution aux porteurs de parts – à l'impôt sur le revenu.⁵² Il en va de

même de la transformation d'une société de capitaux en association ou en fondation qui provoque le passage de substance fiscale d'un domaine imposé au niveau fédéral d'un taux de 8,5 %⁵³ à un taux de 4,25 %.^{54, 55}

3 La modification de statut fiscal en particulier

3.1 Problématique

La question de l'imposition des réserves latentes appartenant à une entreprise est fréquemment soulevée au moment où cette dernière bénéficie nouvellement d'un statut fiscal privilégié. Par statut fiscal privilégié, on entend principalement les statuts cantonaux (holding, de domicile et mixte ou auxiliaire) mais également les entités exonérées conformément à l'art. 56 LIFD resp. à l'art. 23 LHID.^{56, 57} Lors de la nouvelle application d'un statut privilégié fiscalement, les réserves latentes accumulées échapperont partiellement ou entièrement à l'imposition et le fisc est tenté de les appréhender à cette occasion.

Dans l'examen des changements de statut pouvant donner lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale, nous excluons l'application nouvelle du traitement réservé aux sociétés principales⁵⁸ qui, bien que conduisant de facto à une réduction du taux de l'impôt en Suisse – et en pratique à une imposition correspondante –, ne représentent pas à notre sens un véritable statut fiscal octroyé par une autorité. Ainsi, dans ce contexte, il faut bien plus déterminer si une partie de la substance fiscale quittant l'assujettissement en Suisse peut être soumise à un impôt de départ pour des raisons territoriales.

44 Cf. art. 20 al. 1 let. c LIFD.

45 Sur le sujet, cf. TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, pp. 119 ss; cf. également OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 386 ss.

46 Circ. Rendements de participations 1998 ch. 2.5.3.c; Circ. Restructurations ch. 2.2.2; Circ. Imposition partielle ch. 2.4.2.

47 Art. 69 ss LIFD.

48 Art. 18b al. 1 et al. 2 LIFD.

49 Parmi beaucoup d'autres, cf. LOCHER, N 22 ad art. rev. 61 LIFD; REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 67; KUHN/BRÜLISAUER, N 107 ad art. 24 LHID.

50 Art. 20a al. 1 let. a LIFD et art. 7a al. 1 let. a LHID.

51 Cette transformation ne provoque pas de perte de substance fiscale. La substance fiscale passe d'un domaine soumis à une simple imposition (impôt sur le revenu) à un domaine soumis à une double imposition (impôt sur le bénéfice et impôt sur le revenu), cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 440 ss.

52 Cette opération représente, à notre avis, plus une liquidation de la société de capitaux transformée en société de personnes que l'application d'une règle fiscale correctrice. Cela dit, l'imposition du bénéfice de liquidation est neutralisée au ni-

veau de la société de capitaux restructurée par l'application de l'art. 61 LIFD, et l'impôt prélevé à cette occasion auprès de l'actionnaire représente une imposition de l'excédent de liquidation selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 448 ss.

53 Art. 68 LIFD.

54 Art. 71 LIFD.

55 Cette opération a ceci de particulier qu'elle est neutralisée en matière d'impôt sur le bénéfice par l'art. 61 LIFD. Cette dernière disposition ne déployant pas d'effet au niveau des porteurs de parts, ceux-ci sont soumis à l'impôt sur le revenu, cf. Circ. Restructurations ch. 4.2.3.2 et 4.2.3.3; cf. également OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, p. 460.

56 On pense par exemple aux entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération, aux institutions de prévoyance professionnelle, etc.

57 On pourrait également penser aux entreprises nouvellement créées, qui servent les intérêts économiques du canton au sens des art. 5 et 23 LHID.

58 Cf. Circ. Sociétés principales.

Il existe différentes opérations donnant lieu au transfert dans un domaine bénéficiant d'une fiscalité privilégiée. A côté des cas de restructurations (fusion, scission, transfert de patrimoine, transformation), on peut penser notamment à la simple modification des statuts d'une société. En effet, une société qui se consacrera nouvellement à la poursuite d'un but de service public ou d'utilité publique ou qui est reprise par la Confédération ou un canton pourra prétendre à une exonération selon l'art. 56 LIFD resp. selon l'art. 23 LHID. Il en va de même d'une société qui remplirait les conditions d'application d'un statut privilégié au niveau cantonal et qui demanderait pour la première fois à être traitée en tant que telle.

Dans les paragraphes suivants, nous allons passer en revue plusieurs situations fréquemment rencontrées en pratique dans lesquelles un changement de statut fiscal a lieu. Pour ce faire, nous nous concentrerons sur le transfert dans le statut holding. Nous verrons ainsi successivement le cas d'une « simple » modification du statut fiscal d'une société qui remplissait déjà les conditions d'application du statut holding et qui requiert nouvellement de l'autorité fiscale d'être traitée en tant que telle (ch. 3.2). Nous examinerons ensuite deux cas liés à des restructurations dans lesquels le statut fiscal privilégié s'appliquera nouvellement. Le premier cas aura trait à une société commerciale soumise à une imposition ordinaire transférant son exploitation à une société fille et, abandonnant ainsi son activité commerciale en Suisse, requiert l'application du statut holding (ch. 3.3). La seconde des opérations de restructuration examinée ci-dessous concernera une fusion entre une société bénéficiant d'un statut holding avec une société imposée ordinairement (ch. 3.4).

3.2 « Simple » modification du statut fiscal

3.2.1 Faits

Les actifs d'une société de capitaux assujettie à l'impôt sur le bénéfice en Suisse se composent d'un brevet, d'un immeuble et de participations dans d'autres sociétés. Cette société de capitaux gère de manière passive les droits de propriété intellectuelle qui sont inscrits à son bilan. Le brevet, qui est inscrit à une valeur comptable de 30, a été évalué par un expert indépendant à une valeur de marché de 50 (réserves latentes à hauteur de 20), alors que l'immeuble a été évalué à une valeur de marché de 50 (réserves latentes à hauteur de 30). Le compte participations d'une valeur comptable de 200 contient des droits de participations dans d'autres sociétés auxquelles la société de capitaux participe pour 10 % au moins du capital-actions ou pour des montants de plus d'un million chacun.

Cette société modifie ses buts statutaires⁵⁹ et demande l'application du statut holding au niveau cantonal. Conformément à l'art. 28 al. 2 LHID :

Art. 28 al. 2 LHID : Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse ne paient pas d'impôt sur le bénéfice net lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes. Le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle.

A la lumière du nouveau but statutaire de la société mentionnée ci-dessus, il faut constater que le premier critère à l'obtention du statut holding est rempli. Il ressort du bilan de cette dernière que le critère alternatif selon lequel 2/3 du total des actifs est représenté par des participations est respecté. A condition que la gestion des droits de propriété intellectuelle soit limitée à une gestion passive, cette dernière n'est pas de nature à disqualifier pour le statut holding⁶⁰ et le troisième critère de l'art. 28 al. 2 LHID, c'est-à-dire le défaut d'activité commerciale en Suisse, est également rempli. Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le privilège holding sera octroyé à la société requérante.

Dans la mesure où le privilège holding est une exonération subjective, il s'applique à tous les revenus que la société percevra après que le statut lui a été octroyé.⁶¹ Il convient dès lors de déterminer si un impôt peut être prélevé en raison de considérations de systématicité fiscale sur les réserves latentes afférentes à l'entreprise. Dans ce contexte, nous allons dans un premier temps examiner le traitement de l'opération en droit comptable (ch. 3.2.2), puis nous examinerons si le droit fiscal contient une règle fiscale correctrice qui pourrait être mobilisée pour appréhender la réduction des expectatives du fisc (ch. 3.2.3).

59 Conformément à l'art. 626 ch. 2 CO, les statuts doivent contenir des dispositions sur le but de la société. La compétence de modifier les statuts fait partie des droits intransmissibles de l'assemblée générale (cf. art. 698 al. 2 ch. 1 CO). Conformément à l'art. 647 CO, les décisions modifiant les statuts doivent faire l'objet d'un acte authentique et être inscrites au registre du commerce.

60 Voir à ce sujet les consid. du TF in : RDAF 2005 II, p. 543. A titre d'exemple, pour le canton de Genève, cf. Information GE Sociétés holdings ch. IV.2.4, p. 5 ; cf. également Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pp. 105 s.

61 Le statut holding, dont le but est d'éviter une imposition économique multiple, ne s'applique ainsi pas uniquement aux rendements de participations qui ont déjà été frappés par l'impôt sur le bénéfice de la société distribuante mais également à d'autres revenus qui n'ont pas déjà été grevés d'un impôt. Pour cette raison, certains auteurs parlent de « systemwidriges Element », cf. ZUPPINGER ET AL., Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, p. 259. Il faut toutefois noter que le privilège holding ne s'applique pas aux rendements des immeubles suisses.

3.2.2 Application du principe de détermination

Les statuts cantonaux spéciaux sont une création du droit fiscal inconnue du droit commercial.⁶² Dès lors, le changement de statut fiscal d'une société soumise aux règles d'imposition ordinaires sur le bénéfice en une société fiscalement privilégiée n'a pas d'incidence en droit comptable. Ainsi, une société qui obtient nouvellement un statut fiscal privilégié au plan cantonal n'est pas liquidée et on ne peut pas parler d'une transformation de société au sens de la LFus, ni de changement de forme juridique. En outre, lors du changement de statut fiscal, la société n'est ni enrichie ni appauvrie, et aucun afflux de liquidité n'a lieu.

La spécificité du privilège holding réside uniquement dans le traitement fiscal particulier auquel les sociétés qui en bénéficient sont soumises. Il faut dès lors constater que le droit comptable n'exige pas la réalisation d'un bénéfice, et il convient de se tourner vers le droit fiscal pour déterminer si ce dernier dispose d'une règle correctrice permettant de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable.

3.2.3 Règle fiscale correctrice

3.2.3.1 Droit fédéral

Bien qu'elle prévoit plusieurs règles fiscales correctrices,⁶³ la LHID ne se prononce pas sur la question de l'imposition lors du changement de statut fiscal.⁶⁴ La loi d'harmonisation ne prévoit pas de base légale permettant une imposition, ni un mécanisme instaurant un différé d'impôt. La même constatation doit être faite concernant la LIFD, qui ne prévoit pas de mécanisme d'exonération subjectif pour les sociétés de participations.⁶⁵

62 Le bénéfice holding est en principe octroyé à des sociétés de capitaux, notamment des sociétés anonymes.

63 Nous pensons notamment au cas du prélèvement privé et à l'impôt de départ prévus à l'art. 8 al. 1 LHID.

64 Dans ce sens également : Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, p. 111 ; VON STRENG ET AL., Suisse – Fiscal, bancaire et financier, juridique, social, p. 63 ; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 136 ; KUHN/BRÜLISAUER, N 195 ad art. 24 LHID ; KUNZ, Holdingstatus : Update betreffend steuerliche Sonderfragen (Teil 2), p. 838 ; ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, p. 53 ; SAUPPER/WEIDMANN, N 73 ad art. 3 LFus.

65 La réduction pour participations prévue dans la LIFD (art. 69 ss LIFD) ne représente pas une exonération subjective mais prévoit une réduction d'imposition objective sur certains types de rendements. Nous pouvons également relever que la LIFD ne prévoit pas de mécanisme d'imposition lors de l'obtention d'une exonération selon l'art. 56 LIFD. Cette dernière disposition se limite à définir (sommairement) les conditions donnant droit à une exonération, mais ne règle ni la procédure applicable, ni les conséquences fiscales de l'opération.

3.2.3.2 Droit cantonal

Au vu du fait que la LHID ne donne pas d'indication sur les conséquences fiscales du changement de statut d'une société,⁶⁶ les cantons sont en principe libres de prévoir une réglementation y relative.⁶⁷ Dans la mesure où ils peuvent régler le traitement du changement de système fiscal, les cantons sont également libres de prévoir un report d'imposition.⁶⁸

Profitant de la liberté qui leur est accordée par la loi d'harmonisation, les cantons ont été particulièrement créatifs dans ce domaine et des solutions très variées ont été implémentées. La présente section vise à en donner un aperçu sous forme d'exemples. Une méthode législative fréquente consiste à prévoir un mécanisme d'imposition de manière générale lors du changement de statut. Une telle solution a été retenue notamment par le canton de Vaud dont la loi fiscale prévoit à son art. 98 :

Art. 98 LI VD : Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives qui transforment leur activité économique dans une mesure telle que leur statut est modifié paient l'impôt sur le bénéfice sur les réserves latentes qui n'ont pas encore été imposées, à moins que leur imposition ultérieure en Suisse ne soit garantie.

Il est également possible de prévoir une imposition en raison de la systématique fiscale en cas de restructuration uniquement. C'est le cas notamment du canton de Berne, dont l'art. 88 al. 5 de la loi fiscale a la teneur suivante :

Art. 88 al. 5 LI BE : Les réserves latentes transférées à une société holding ou à une société de domicile dans le cadre d'une restructuration (art. 88, al. 1) ou d'un transfert de patrimoine (art. 88, al. 3) sont fiscalement décomptées, à l'exception des réserves latentes sur des participations (art. 96) ou sur des immeubles. Les réserves latentes sur des participations sont fixées par décision et sont imposées conformément à l'article 98, alinéa 3. Les réserves latentes sur les immeubles sont imposées conformément à l'article 98, alinéas 2 et 4.

Cette disposition est complétée par l'art. 98 de la loi fiscale de ce même canton prévoyant un mécanisme d'imposition si les réserves latentes transférées sont réalisées dans un délai de 10 ans.⁶⁹

66 A l'exception de l'art. 24 al. 3^{quater} let. b LHID introduit par la LFus, que nous présenterons ci-dessous, cf. ci-dessous, ch. 3.4.3.2.

67 KUHN/BRÜLISAUER, N 195 ad art. 24 LHID ; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 136 ; REICH/DUSS, pp. 52 s ; Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, p. 111 ; KUNZ, Holdingstatus : Update betreffend steuerliche Sonderfragen (Teil 2), p. 838.

68 GRETER, Steuersystematischer Gewinnausweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 961.

69 Selon l'art. 98 al. 3 LI BE « Les réserves latentes sur des participations dont l'imposition a été reportée (art. 88, al. 5) suite à une restructuration (art. 88, al. 1) ou à un transfert de patrimoine (art. 88, al. 3) sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice lorsqu'elles sont réalisées dans un délai de dix ans ; toutefois,

De nombreuses autres solutions sont envisageables et ont d'ailleurs été mises en œuvre par les cantons.⁷⁰ Il est en de revanche particulièrement surprenant de constater que les lois fiscales des cantons de Genève et du Tessin et celles des cantons de Bâle-Campagne et de Fribourg ne mentionnent pas la possibilité de prélever un impôt au moment du changement de statut fiscal d'une société. Au-delà de cette singularité étonnante, c'est surtout le manque de cohérence et d'harmonisation qui frappe lorsque l'on se consacre à l'exercice de comparer les différents dispositifs cantonaux.⁷¹ Les solutions apportées à une problématique pourtant identique sont si différentes que l'on doute qu'une telle disparité soit le fruit d'une compréhension raisonnable du fédéralisme helvétique. Dans cette mesure, l'instauration d'une solution harmonisée au niveau fédéral nous paraît justifiée.⁷²

3.2.4 Constat

Conformément au principe de la légalité, une imposition ne peut avoir lieu que dans la mesure où le droit cantonal en prévoit la possibilité. Ce ne sera pas le cas dans les cantons dont la loi fiscale ne retient pas que la modification de statut fiscal donne lieu à une imposition.⁷³ Il n'est en outre pas évident qu'une disposition prévoyant une imposition « en cas de restructuration » s'applique en l'espèce.⁷⁴ En effet, nous considérons que la simple demande d'octroi de l'application d'un statut fiscal privilégié ou d'une exonération subjective ne représente pas nécessairement une restructuration. De plus, des doutes peuvent être émis quant au point de savoir si les réserves latentes ont été « transférées » dans la holding. En effet, ces dernières sont déjà liées à la société et aucun transfert n'a lieu au moment de la modification du statut fiscal.

Par ailleurs, il semble conforme à la systématique fiscale et à la ratio legis des normes cantonales instaurant un

mécanisme d'imposition lors du changement de statut fiscal de limiter cette imposition à la substance fiscale échappant au fisc. Le but de l'imposition en raison de la systématique fiscale est d'éviter la disparition de substance fiscale et il faut donc identifier, en fonction du type de nouveau statut applicable, quels éléments économiques restent soumis à l'impôt et lesquels lui échappent. Dans le cas de figure mentionné sous ch. 3.2.1, si le statut holding devait s'appliquer, les réserves latentes liées à l'immeuble notamment resteraient soumises à l'impôt en Suisse en raison du fait que le privilège holding ne s'applique pas aux rendements des immeubles suisses.⁷⁵ Dans cette mesure, il n'est pas nécessaire de soumettre à l'impôt prélevé en raison de la systématique fiscale les réserves latentes afférentes à l'immeuble,⁷⁶ ces dernières n'échappant pas à l'imposition au moment où le privilège holding commence à s'appliquer. Concernant les droits de participation détenus par la société qui requiert l'application du régime privilégié, la situation est différente. Si ces derniers bénéficiaient déjà de la réduction pour participations,⁷⁷ les gains en capitaux y afférents étaient déjà, indirectement, exclus de l'impôt sur le bénéficiaire. Dans cette mesure, on ne peut pas considérer que les réserves latentes liées aux participations échappent à l'imposition au moment du changement de statut, et une imposition n'est pas nécessaire. Même si le mécanisme légal de réduction pour participations n'offre pas le même type d'allègement que le privilège holding,⁷⁸ il faut à notre sens se concentrer sur l'impact concret du changement de système. En revanche, concernant le brevet, il faut constater que ce dernier passe d'un domaine imposable à un domaine échappant à l'impôt sur le revenu cantonal et communal et l'imposition des réserves latentes y afférentes semble conforme à la systématique fiscale. Pour le surplus, il va sans dire que l'opération sera neutre du point de vue de l'impôt fédéral direct dans la mesure où le privilège holding ne s'applique pas dans ce domaine.

l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur le bénéfice effectivement réalisé ou sur le bénéfice comptable. Les bénéfices en capital sur les participations au sens de l'article 97, alinéa 4 ne sont imposés qu'à concurrence des amortissements effectués qui ont une incidence au plan fiscal ».

70 Dans sa thèse de doctorat, l'auteur passe en revue et analyse toutes les réglementations cantonales existantes, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 287 ss.

71 Idem.

72 Dans sa thèse de doctorat, l'auteur propose concrètement des formulations de clauses qui pourraient être introduites à l'art. 28 LHID, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 301 ss.

73 Nous l'avons vu, c'est le cas notamment des cantons de Genève, de Bâle-Campagne, du Tessin et de Fribourg.

74 Dans ce sens également, cf. DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, N 123 ad art. 28 LHID.

75 Conformément à l'art. 28 al. 2, 2^e phrase LHID, « le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle ».

76 Dans ce sens également: OBERSON/GLAUSER, N 44 ad art. 61 LIFD.

77 Cf. art. 69 ss LIFD et 28 al. 1 - 1^{er} LHID.

78 Le privilège holding est une exonération subjective alors que la réduction pour participations exonère objectivement et indirectement certains types de rendements.

3.3 Transfert d'exploitation à une filiale et acquisition du statut privilégié par la société mère

3.3.1 Faits

Le bilan d'une société de capitaux assujettie en Suisse comporte – outre certains actifs inscrits à une valeur comptable inférieure à leur valeur de marché – une exploitation, elle aussi inscrite dans les comptes à une valeur inférieure à sa valeur du marché.

Cette société transfère son exploitation à sa valeur comptable à une société suisse qu'elle crée à cet effet (opération de filialisation). Après la restructuration, la société n'a plus d'activité commerciale en Suisse et elle modifie ses buts statutaires en déclarant qu'elle se consacrera nouvellement à la gestion durable de droits de participation. En revanche, la société fille poursuit l'exploitation transférée et est soumise à l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Dans sa prise de position à l'autorité fiscale cantonale par laquelle elle fait valoir que l'opération de restructuration doit bénéficier de la neutralité fiscale, la société transférante demande l'application du statut holding selon la norme pertinente de la législation cantonale. Il s'agit ici de déterminer si l'opération envisagée donne lieu au prélèvement d'un impôt en raison de la systématique fiscale.

3.3.2 Neutralité fiscale de la restructuration

Les conditions de la neutralité fiscale de la restructuration envisagée sont réglées à l'art. 61 al. 1 let. d LIFD resp. 24 al. 3 LHID. Selon cette disposition :

Art. 61 al. 1 let. d LIFD resp. 24 al. 3 LHID : Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment (...), pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: d) en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation (...).

En outre, l'art. 61 al. 2 LIFD resp. 24 al. 3^{ter} LHID prévoit que :

Art. 61 al. 2 LIFD resp. 24 al. 3^{ter} LHID : En cas de transfert à une société fille au sens de l'al. 1, let. d LIFD (resp. al. 3, let. d LHID), les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux art. 151 à 153 LIFD (resp. art. 53 LHID), dans la mesure où durant les cinq ans qui suivent la restructuration, les valeurs transférées ou les droits de participation ou les droits de sociétariat à la société fille sont aliénés (...).

En l'espèce, les deux conditions générales de la continuité comptable et du maintien de l'assujettissement en Suisse sont remplies, étant entendu que ce dernier critère se réfère à la société fille reprenante – qui en l'espèce poursuit l'exploitation transférée – et non à la société

mère transférante.⁷⁹ Dès lors, il n'est pas nécessaire à ce stade d'examiner si le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse est rempli.⁸⁰

En outre, il faut relever que l'AFC admet qu'il n'est pas nécessaire que la société transférante (société mère) remplisse la condition de la poursuite d'une exploitation après le démembrement.⁸¹ Ainsi, le fait que la société mère qui demande l'application du statut holding ne poursuive pas d'exploitation ne représente pas un obstacle à la neutralité fiscale de la restructuration.

Dans la mesure où les deux critères spéciaux du transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation⁸² et du respect du délai de blocage de 5 ans sont remplis, la restructuration peut avoir lieu en franchise d'impôt.

3.3.3 Constat

Après avoir examiné les conditions d'application de la clause de restructuration de l'art. 61 al. 1 let. d en relation avec l'art. 61 al. 2 LIFD resp. de l'art. 24 al. 3 en relation avec l'art. 24 al. 3^{ter} LHID, nous arrivons à la conclusion que la restructuration peut être effectuée en neutralité fiscale. Le fait que la société mère transférante remplisse nouvellement les critères d'application du statut holding en raison du fait notamment qu'elle ait abandonné son activité commerciale ne remet pas en cause la neutralité de la restructuration.

Pour déterminer si un impôt doit être prélevé au niveau de la société mère lors de l'obtention du statut holding, il faut bien plus examiner si le droit cantonal applicable prévoit une imposition en raison de la « simple » modification de statut fiscal. Cette opération a en effet lieu dans une deuxième étape intellectuelle qui est indépendante de la restructuration elle-même. Le fait que l'activité commerciale de la société ait été interrompue dans le cadre d'une restructuration et que les droits de participation aient été créés à ce moment ne remet pas en cause cet état de fait. On peut se reporter aux règles cantonales sur la modification « simple » de statut fiscal, et il peut être renvoyé à ce qui a été dit précédemment.⁸³

⁷⁹ Circ. Restructurations ch. 4.4.1.2.2.

⁸⁰ L'examen du critère du maintien de l'assujettissement en Suisse sera effectué ci-dessous, au ch. 3.4.3.

⁸¹ Cf. Circ. Restructurations ch. 4.4.1.2.5.

⁸² Sur la notion d'exploitation et de partie distincte d'exploitation, cf. Circ. Restructurations ch. 4.3.2.5.

⁸³ Cf. ci-dessus, ch. 3.2.3.2.

3.4 Fusion avec société à statut privilégié

3.4.1 Faits

Une société de capitaux dont le siège et l'administration effective se trouvent en Suisse et qui bénéficie du privilège holding reprend, dans le cadre d'une fusion par absorption, une société de capitaux dont l'actif principal se compose d'un brevet, inscrit à une valeur comptable inférieure à sa valeur du marché. Lors de la fusion, le brevet est transféré à sa valeur comptable de la société absorbée à la société reprenante et le statut holding de la société reprenante est maintenu.⁸⁴ En conséquence, les réserves latentes afférentes au brevet transféré sont nouvellement soumises au régime holding et l'aliénation ou la réévaluation ultérieure bénéficiera des allègements prévus à l'art. 28 al. 2 LHID. Il convient ici de déterminer si cette restructuration peut être effectuée en neutralité fiscale.

3.4.2 Neutralité fiscale de la restructuration

Le droit fiscal suisse⁸⁵ pose les deux conditions générales suivantes à la neutralité fiscale d'une fusion. Les éléments commerciaux doivent être repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice d'une part et la personne morale doit rester assujettie à l'impôt en Suisse d'autre part. Aucun critère spécifique supplémentaire ne doit être rempli pour ce type de restructuration⁸⁶ dans la mesure où la loi n'instaure pas de délai de blocage ou d'exigence de transfert d'exploitation. En l'occurrence, il ressort de l'examen de la situation mentionnée sous ch. 3.4.1 que le critère de la continuité comptable est respecté, et c'est bien plus l'examen du critère du maintien de l'assujettissement en Suisse qui mérite une attention particulière que nous allons lui porter dans la section suivante.

3.4.3 Le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse

3.4.3.1 Position des autorités

Conformément à la loi, la neutralité d'une fusion est assurée si « la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse ». Selon l'AFC, une restructuration est sans incidence fiscale notamment lorsque « (...) le droit d'imposer les réserves latentes reste attribué à la Suisse (lien

fiscal des réserves latentes avec la Suisse) ». ⁸⁷ Le critère examiné, qui se réfère à la société reprenante, est ensuite précisé par l'AFC, qui retient qu'il peut être rempli « dans le cas d'une absorption par une société étrangère (...), pour autant que les actifs et passifs transférés soient attribués à un établissement stable en Suisse de la personne morale étrangère reprenante (passage d'un assujettissement illimité à un assujettissement limité ; art. 50 - 52 LIFD). Toutefois, le maintien de l'assujettissement en Suisse ne peut être assuré que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode de répartition objective (directe) selon la LIFD garantit cela ». ⁸⁸ Il convient de relever que l'AFC a une approche territoriale du critère du maintien de l'imposition en Suisse et que ce dernier est rempli si le droit international permet à la Suisse d'imposer les réserves latentes après une restructuration.

Un autre élément d'interprétation peut être tiré du Message du Conseil fédéral relatif à la loi sur la fusion contenant le passage suivant : « (...), la reprise des biens d'une société de capitaux ou d'une société coopérative par la Confédération, un canton ou une commune (art. 751 et 915 CO) n'entre pas dans la catégorie des fusions privilégiées fiscalement. En effet, ces collectivités étant exonérées d'impôt, il serait injustifié de ne pas prendre en compte les réserves latentes transférées dans le cadre de l'imposition ». ⁸⁹ Il ressort de cette déclaration que, selon la conception du législateur, la Confédération, un canton ou une commune ne sont pas assujettis à l'impôt et que pour ce type d'entité, le critère de la continuité d'assujettissement en Suisse n'est pas rempli. En revanche, nous relevons que les statuts de société holding, de domicile ou de société auxiliaire ne sont pas mentionnés par le Conseil fédéral.

3.4.3.2 Prise de position

La présente section se concentre sur l'examen de la question de déterminer si une société holding ou bénéficiant d'un des autres statuts cantonaux privilégiés prévus par la LHID est « assujettie à l'impôt en Suisse ».

Il convient en premier lieu d'examiner la systématique de la loi. L'art. 28 LHID se trouve dans le chapitre 2 « impôt sur le bénéfice », section 2 « calcul de l'impôt » de la loi d'harmonisation et son titre marginal est « cas particuliers ». Ainsi, après avoir déterminé à quelles conditions une personne morale est assujettie à l'impôt

84 Comme nous l'avons vu ci-dessus, la gestion passive de droits de propriété intellectuelle n'exclut pas l'application du statut holding, cf. ci-dessus, ch. 3.2.1.

85 Art. 61 al. 1 LIFD resp. art. 24 al. 3 LHID.

86 « La LIFD ne contient pas d'autres conditions pour un transfert sans incidence fiscale des réserves latentes non imposées lors d'une concentration d'entreprises », cf. Circ. Restructurations ch. 4.1.2.2.1.

87 Circ. Restructurations ch. 2.2.2.

88 Circ. Restructurations ch. 4.1.2.2.2.

89 Message LFus, FF 3995, p. 4026.

selon les art. 20 - 22, puis présenté des motifs d'exonération selon l'art. 23, la LHID décrit l'objet de l'impôt aux art. 24 ss, puis la façon de calculer l'impôt aux art. 27 ss. C'est justement dans cette section intitulée « calcul de l'impôt » qu'est situé l'art. 28 al. 2 LHID qui traite du privilège holding. On déduit de cette constatation que les sociétés bénéficiant d'un statut privilégié au niveau cantonal sont assujetties à l'impôt mais que le mode de calcul de l'impôt est particulier.⁹⁰

Il sied également de souligner que les sociétés holding sont soumises aux mêmes principes de droit fiscal que les sociétés imposées ordinairement. A ce titre, elles remplissent des déclarations fiscales en employant des formulaires qui, dans la plupart des cantons, correspondent à ceux employés pour les personnes morales soumises à une imposition ordinaire. Ces sociétés déclarent ainsi leur bénéfice même si l'ensemble de ce dernier n'est pas soumis à l'impôt cantonal et communal. Elles sont par ailleurs soumises à l'impôt sur le capital et, le bénéfice holding étant applicable uniquement au niveau de l'impôt cantonal et communal, elles s'acquittent d'un impôt fédéral ordinaire.

En outre, les sociétés holding suisses ne sont pas uniquement assujetties à l'imposition sur le bénéfice au niveau fédéral mais également au niveau de l'impôt cantonal et communal. Conformément à la loi d'harmonisation,⁹¹ le rendement des immeubles suisses en propriété d'une société au bénéfice du statut holding est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle.

Une telle interprétation peut également être déduite du traitement des sociétés holding en droit fiscal international. De manière générale, ces dernières sont considérées comme « liable to tax », même si l'ensemble de leur bénéfice n'est pas « subject to tax » au niveau de l'impôt cantonal et communal. En conséquence, elles peuvent en principe bénéficier de l'application des conventions de double imposition ou d'autres accords internationaux.⁹²

L'argument systématique suivant peut également être invoqué. Le fait que des réserves latentes soient transférées dans un domaine bénéficiant d'un taux d'imposition plus bas ne devrait pas en soi remettre en question la neutralité d'une restructuration. Ce point de vue est accepté par l'AFC lors de transformations de société de capitaux en association ou en fondation. Selon cette autorité, « la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale implique une modification du taux d'imposition (de 8,5 % [art. 68 LIFD] à 4,25 % [art. 71 LIFD]). Cette modification du taux d'imposition ne conduit pas à un décompte des réserves latentes en matière d'impôt sur le bénéfice ».⁹³ Il faut ainsi en déduire que le transfert dans un domaine à fiscalité privilégiée ne donne pas nécessairement lieu au prélèvement d'un impôt.

Le point de vue selon lequel les sociétés holding sont assujetties à l'impôt en Suisse et que l'application du droit fédéral doit conduire à la neutralité fiscale de la restructuration examinée ressort également des solutions retenues par certains législateurs cantonaux. En effet, plusieurs lois cantonales prévoient expressément que les réserves latentes transférées à une société bénéficiant d'un statut fiscal cantonal privilégié, dans le cadre d'une restructuration, doivent être imposées.⁹⁴ On peut déduire du fait que les législateurs de ces cantons prévoient expressément ce cas de figure, que pour eux le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse n'est pas suffisant pour appréhender les réserves latentes transférées à une société holding. En effet, si les sociétés holding n'avaient pas été assujetties à l'impôt en Suisse, il aurait été inutile de prévoir expressément ce cas de figure.

90 Selon le TF, l'art. 28 LHID règle non pas uniquement le calcul de l'impôt (« Steuerberechnung ») mais également la question de la fixation de l'impôt respectivement de l'assiette de l'impôt (« [...] geht es insbesondere in Art. 28 Abs. 2 - 5 StHG um Fragen der Steuerbemessung bzw. des Steuerobjekts »), cf. arrêt du TF 2C_645/2011 (du 12.3.2012) consid. 2.2.

91 Art. 28 al. 2, 2^e phrase LHID.

92 C'est le cas notamment de l'accord sur la fiscalité de l'épargne qui s'applique aux sociétés holding, cf. Dir. Suppression de l'impôt anticipé (pp. 8 s), selon lesquelles les sociétés holding et les sociétés d'administration au sens de l'art. 28 al. 3 et 4 LHID « sont imposées selon le régime ordinaire comme les autres sociétés » et qu'« elles sont soumises à des règles de droit fiscal objectives, générales, abstraites, applicables, par principe, de la même manière aussi bien aux relations nationales qu'internationales ».

93 Circ. Restructurations ch. 4.2.3.2.

94 C'est le cas notamment du canton de Berne (art. 88 al. 5 LI BE), du canton du Valais (art. 84 al. 5 LF VS), du canton d'Argovie (art. 71 al. 5 StG AG), du canton des Grisons (art. 20 al. 3 et 83 al. 5 StG GR), du canton de Soleure (art. 94 al. 5 StG SO), du canton du Jura (art. 73 al. 5 LI JU).

A notre sens, le cas particulier de l'art. 24 al. 3^{quater} let. b LHID⁹⁵ ne s'applique pas en l'espèce.⁹⁶ Au vu de la systématique de la loi, cette disposition, qui prévoit une réserve à la neutralité fiscale lors de transfert d'éléments patrimoniaux dans un groupe lorsqu'une société recevant bénéficie d'un statut fiscal privilégié, ne s'applique pas en cas de fusion.

Ainsi, contrairement à l'avis de la doctrine majoritaire⁹⁷ mais en accord avec certains auteurs,⁹⁸ nous considérons que l'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse prévue par la législation fédérale est respectée si la société restructurée reste assujettie en Suisse mais bénéficie d'un statut fiscal privilégié cantonalement.

95 Cette disposition prévoit que « des participations directes ou indirectes de 20 % au moins des capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative, mais aussi des exploitations ou des parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation, peuvent être transférées, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont réservés a) le transfert à une société fille selon l'art. 24, al. 3, let. d; b) le transfert d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société qui est imposée selon l'art. 28, al. 2 à 4 ».

96 Ce point de vue est également celui de la doctrine principale; cf. notamment TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, p. 157; OBERSON/GLAUSER, N 6 et 44 ad art. 61 LIFD; implicitement également: GRETER, Steuersystematischer Gewinnaussweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 959, et GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 272.

97 KOCH, N 16 ad art. 61 et art. 64 Abs. 1^{bis} LIFD/art. 24 Abs. 3, 3^{ter}, 3^{quater}, 3^{quinquies} et art. 4^{bis} LHID; RIEDWEG/DAENIKER, Holdingspaltung im Zivil- und Steuerrecht, p. 119; ALLEMANN/BAUMGARTNER, Steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften mit Minderheitsaktionären, p. 153 nbp 71, et p. 153; ETTLIN/STÜDLIN, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, p. 330; JUNG, Steuerneutrale Unternehmensumstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, p. 276; VON DER CRONE ET AL., Das Fusionsgesetz, p. 495; MERLINO/MORAND, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises: aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II, p. 33; HINNY, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil), p. 184, nbp 26; LUDWIG, N 25 ad Einführung Steuerrecht.

98 SAUPPER/WEIDMANN, N 73 ad art. 3 LFus; cf. également ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, p. 50, pour qui l'interprétation selon laquelle la neutralité fiscale d'une restructuration ne peut pas être accordée lorsque des réserves latentes sont transférées à une société holding est « problématique » au vu du libellé de l'art. 24 LHID; il convient de relever que la LHID a certes été modifiée depuis le moment où cet auteur écrit, mais que cette modification n'a pas d'influence sur la constatation que ALLEMANN fait.

3.4.3.3 Quid si la société reprenante est exonérée au sens de l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID ?

La situation est plus délicate lorsqu'une société reprenante est exonérée selon l'art. 56 LIFD resp. l'art. 23 LHID. C'est du moins ce qui ressort d'une interprétation systématique de la loi. En effet, l'art. 56 LIFD qui traite des exonérations pour les impôts fédéraux directs se trouve dans la 3^e partie « imposition des personnes morales », titre 1 « assujettissement à l'impôt », et l'art. 23 LHID, qui règle les exonérations pour les impôts directs cantonaux et communaux, se trouve dans le titre 3 « imposition des personnes morales », chapitre 1 « assujettissement à l'impôt ». Ainsi, dans la partie de la loi qui traite de l'assujettissement des personnes morales, la loi réserve les cas d'exonération. Il ne peut dès lors pas être exclu qu'une société exonérée au sens de l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID n'est pas assujettie à l'impôt au sens de la clause de restructuration examinée. L'interprétation systématique mène ainsi à une constatation différente que celle faite dans le cas du transfert à une société bénéficiant d'un statut fiscal privilégié cantonalement.

Une interprétation historique nous conduit également à ce résultat. Comme nous l'avons vu, le Conseil fédéral retenait dans son Message relatif à la loi sur la fusion que les reprises de biens par la Confédération, un canton ou une commune n'entrent pas dans la catégorie des fusions privilégiées fiscalement.⁹⁹

Ainsi, en accord avec la doctrine majoritaire,¹⁰⁰ nous retenons que le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse n'est pas rempli lorsque l'entité restructurée est nouvellement exonérée selon l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID.

3.4.4 Constat

A notre sens, le critère du maintien de l'assujettissement à l'impôt en Suisse prévu par le droit fédéral est respecté lors du transfert dans un domaine bénéficiant d'un statut fiscal cantonal. En conséquence, la restructuration présentée sous ch. 3.4.1 peut être effectuée en neutralité fiscale aussi bien du point de vue de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice. En revanche, les cantons sont à notre sens libres d'introduire dans leur législation une disposition prévoyant une imposition au moment du transfert dans un domaine fiscalement privilégié. C'est ce qu'ont fait certains cantons

99 Message LFus, FF 3995, p. 4026; cf. ci-dessus, ch. 3.4.3.1.

100 Notamment: OBERSON/GLAUSER, N 6 ad art. 61 LIFD; GLAUSER/OBERSON, N 14 ad art. 61 LIFD; LOCHER, N 19 ad rev. art. 61 LIFD; REICH, N 19 ad art. 19 LIFD; LUDWIG, N 25 ad Einführung Steuerrecht.

en prévoyant une disposition s'appliquant lors de restructurations, qui est mobilisée pour éviter que des réserves latentes n'échappent à l'impôt. Nous considérons cependant que nier la neutralité fiscale d'une restructuration en raison du fait que l'une des entités concernées bénéficie d'un statut holding représente, selon les circonstances, une entrave importante à des restructurations qui auraient du sens du point de vue économique.¹⁰¹ Dans cette mesure, il est souhaitable que la loi cantonale prévoie un report d'imposition dans ces situations.

A l'opposé, il ressort d'une analyse historique et systématique de la loi que ce même critère du maintien de l'assujettissement en Suisse n'est pas rempli lors du transfert à une société bénéficiant d'une exonération subjective au sens de l'art. 56 LIFD resp. art. 23 LHID.

3.5 Excursus : passage du statut holding au statut ordinaire

Dans le présent excursus, nous proposons quelques pistes de réflexion sur le traitement qu'il convient de réserver à la perte du statut holding. Cette opération représente le passage inverse de celle examinée ci-dessus dans laquelle la question d'une imposition en raison de la systématique fiscale se posait au moment de l'obtention d'un statut fiscal privilégié. Dans ce nouveau contexte, ce n'est pas la disparition de réserves latentes à laquelle il faut prêter attention mais plutôt à la problématique de déterminer si une certaine substance fiscale créée alors qu'un statut privilégié s'appliquait doit être soumise à l'imposition ordinaire après la disparition du statut.

Une décision intéressante a été rendue à cet égard le 12.3.2012 par le Tribunal fédéral. Ce dernier eut à déterminer s'il était possible de déduire du bénéfice soumis à une imposition ordinaire des pertes subies alors que la société bénéficiait d'un statut holding.¹⁰² A cette occasion, notre haute Cour a considéré que le droit cantonal applicable¹⁰³ ne contenant pas de base légale excluant la possibilité d'employer les pertes reportées après la perte du statut fiscal, ces dernières devaient être acceptées à la déduction du bénéfice imposable ordinairement. Le changement de statut fiscal n'a ainsi pas d'effet sur les pertes qui continuent à exister après le transfert dans le champ de l'impôt.

Cet arrêt s'inscrit dans le prolongement de celui rendu le 23.8.2010 par le Tribunal fédéral dans le contexte du transfert de réserves latentes d'une société exonérée à une société imposée ordinairement.¹⁰⁴ Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral devait déterminer si des provisions créées alors que la société était exonérée en tant qu'ancienne entreprise d'armement étatique (en l'occurrence RUAG Suisse SA) pouvaient être dissoutes en neutralité fiscale après que l'entreprise ne soit plus au bénéfice de l'exonération. Le Tribunal fédéral a retenu que les provisions ne pouvaient pas être dissoutes en neutralité fiscale bien qu'elles n'aient pas été constituées à la charge d'un bénéfice imposable. En conséquence, la dissolution de réserves latentes créées alors que la société était exonérée conduit à une augmentation du bénéfice imposable.

Ces deux arrêts ont ceci de comparable qu'ils concernent tous les deux la question de la prise en compte de facteurs fiscaux survenus avant qu'un statut fiscal privilégié, resp. qu'une exonération cesse de s'appliquer.¹⁰⁵ En revanche, alors que l'un traite du transfert de réserves latentes, l'autre traite du transfert de pertes reportées. Cela dit, il convient de relever que la position du Tribunal fédéral est cohérente dans chacun des deux arrêts mentionnés. Dans un cas, il admet la déduction des pertes reportées indépendamment du fait qu'elles aient été générées alors que la société bénéficiait du statut holding. Dans l'autre cas, il prend en compte dans la détermination du bénéfice imposable des réserves latentes, indépendamment du fait qu'elles aient été générées alors que la société était exonérée. Dans un cas comme dans l'autre, des facteurs fiscaux sont ainsi transférés indépendamment de la modification du statut fiscal de la société.

Comme nous l'avons déjà relevé ailleurs¹⁰⁶, le fait de prendre en compte des facteurs fiscaux existant avant que la société soit soumise à l'imposition ordinaire est discutable du point de vue du principe du bénéfice total (Totalgewinn). Selon ce principe, la capacité contributive d'une entreprise devrait être déterminée une seule fois, à la fin de sa vie sociale,¹⁰⁷ et une entreprise ne devrait pas être imposée sur un bénéfice plus élevé que celui qu'elle a généré pendant son existence.¹⁰⁸ On peut en effet se demander si la prise en compte de faits sur-

101 Dans ce sens, REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 63.

102 Arrêt du TF 2C_645/2011 (12.3.2012) ; les faits à la base de cet arrêt ont fait l'objet d'un commentaire avant même la parution de l'arrêt, cf. ZStP 2012, p. 71.

103 En l'occurrence, le droit zurichois qui suit sur ce point la LHID ; concernant le report de perte l'art. 25 al. 2 LHID resp. le § 70 al. 1 StG ZH.

104 Arrêt du TF 2C_392/2009 (23.8.2010).

105 Le parallèle est également fait par MARTINEZ, Report des pertes après la perte du statut holding.

106 DANON/OBRIST, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010.

107 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 18.

108 SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, p. 10 ; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, p. 45.

venus avant la disparition du privilège holding, resp. avant la fin de l'exonération est compatible avec ce principe. En outre, imposer des réserves latentes générées alors que la société bénéficiait d'un statut privilégié n'est pas cohérent avec leur imposition au moment du passage dans ce statut privilégié. En effet, dans les cas d'imposition en raison de la systématique fiscale qui ont fait l'objet de la présente contribution, on considère qu'une substance fiscale créée dans un certain domaine est rattachée à ce domaine. C'est ce rattachement économique qui fonde l'imposition au moment de la sortie du champ de l'impôt. Dans ce contexte, il conviendrait de considérer que ce même rattachement de la substance fiscale au domaine holding justifierait de renoncer à l'imposition des réserves latentes créées dans ce domaine après la perte du privilège.¹⁰⁹

4 Conclusion

La réalisation systématique n'est pas un sacro-saint principe du droit fiscal suisse qui s'appliquerait de manière absolue, indépendamment de tout cadre légal. Selon la conception défendue ici, il s'agit bien plus d'une règle fiscale correctrice permettant à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. Dans cette mesure, à défaut de réalisation selon le droit comptable, il faut se tourner vers le droit fiscal et déterminer si ce dernier contient une disposition lui permettant d'appréhender une certaine substance qui, sans son intervention, échapperait à l'imposition qui lui était prédestinée. Conformément au principe de la légalité, une intervention de l'autorité fiscale ne sera possible qu'en vertu d'une base légale expresse.

Dans les cas de figure examinés ci-dessus, c'est en vain que l'on recherche une base légale au niveau fédéral. Ainsi, ni la LHID, ni la LIFD ne contiennent une disposition permettant d'appréhender le transfert dans la fortune holding et c'est bien plus au niveau cantonal que des solutions existent. A ce sujet, nous avons vu que les législateurs cantonaux ont été très inventifs et que les solutions retenues varient énormément d'un canton à l'autre. Cette diversité, qui contribue à rendre le système

fiscal helvétique complexe, n'est, à notre sens, pas justifié par une compréhension raisonnable du fédéralisme, et une harmonisation dans la LHID est souhaitable.

Pour l'heure, il convient d'examiner la situation dans les différents cantons à la lumière de la philosophie sous-jacente des dispositions prévoyant une imposition en raison de la systématique fiscale. A ce propos, il est nécessaire de noter que, conformément à ce que nous avons démontré ci-dessus, l'imposition doit se limiter à la seule substance fiscale échappant effectivement et définitivement à l'impôt.

Bibliographie

- ALLEMANN RICHARD, *Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten*, thèse, Berne etc. 1997
- ALLEMANN RICHARD/BAUMGARTNER IVO, *Steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften mit Minderheitsaktionären*, in: FS Peter Böckli, Zurich 2006, p. 137
- BEHNISCH URS R., *Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend. Eine rechtsvergleichende Studie*, Bâle 1996
- BENZ ROLF, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, Zurich 2000
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002
- BÖCKLI PETER, *Das neue OR-Rechnungslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe*, l'EC 2010, p. 160
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2^e éd., Bâle etc. 2008
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, *Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmungssteuerrecht*, in: Hans Georg Ruppe (éd.), *Gewinnrealisierung im Steuerrecht. Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakte und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs*, Cologne 1981, p. 269
- *Unternehmenssteuerrecht*, Berne etc. 1993
- DANON ROBERT, *Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux: analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel*, Archives 74 (2005/06), p. 257
- in: *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008

109 Ces aspects de cohérence ont été mis en évidence par Danon dans le contexte de l'impôt de départ, cf. DANON, *Le principe de l'apport en capital. Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies*, pp. 89 ss. A cet égard, cet auteur considère – à juste titre – que la renonciation à l'imposition des réserves latentes immigrantes est cohérente avec la conception de l'impôt de départ. En effet, si l'on retient que la substance fiscale qui quitte la souveraineté territoriale peut être imposée par l'Etat de départ, l'Etat d'arrivée doit par cohérence renoncer à imposer celle qui migre sur son territoire.

- Le principe de l'apport en capital. Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies, FStR 2011, pp. 5 et 87
- DANON ROBERT/OBRIST THIERRY, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010, Recueil de jurisprudence neuchâteloise (RJN) 2010, p. 155
- DESAX MARCUS, Von der Methodologie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht, Archives 60 (1991/1992), p. 31
- DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2° éd., Bâle etc. 2002
- ETTLIN ERICH/STÜDLE ROLAND, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften. Aspekte der einzelnen Umstrukturierungstatbestände, l'EC 2009, p. 329
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéficiaire. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, thèse, Zurich etc. 2005
- Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, GesKR 2008, p. 168
- GLAUSER PIERRE-MARIE/OBERSON XAVIER, in: Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008
- GRETER MARCO, Steuersystematischer Gewinnausweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, l'EC 2004, p. 957
- GURTNER PETER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, Archives 69 (2000/01), p. 63
- Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, l'EC 2010, p. 385
- HELBING ANDREAS, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zurich etc. 2010
- HINNY PASCAL, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil). Ein Vergleich des Schweizer Rechts – einschliesslich der vom Ständerat im März 2001 im Rahmen des Fusionsgesetzes beschlossenen Änderungen – mit den entsprechenden Bestimmungen des EU-Steuerrechts, FStR 2001, p. 180
- Realisation stiller Reserven aus Marken beim Übergang zum Holdingstatus?, Archives 64 (1995/1996), p. 593
- JUNG MARCEL RENÉ, Steuerneutrale Unternehmensumstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Anteilstausches, Bâle etc. 2004
- JUNOD ETIENNE, Die steuersystematische Realisation: Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, RF 2006, p. 110
- KOCH HANS-ANDRÉE, in: Baker & McKenzie (éd.), Fusionsgesetz. Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) sowie die einschlägigen Bestimmungen des IPRG und des Steuerrechts, Berne 2003
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2° éd., Bâle etc. 2002
- KUNZ THOMAS, Holdingstatus: Update betreffend steuerliche Sonderfragen (Teil 2), RF 2011, p. 838
- LEYSINGER MICHAEL, Was erwartet den Steuerpraktiker beim neuen (?) steuerlichen Umstrukturierungsrecht, RF 1998, p. 156
- LOCHER PETER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Berne 1983
- Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Bâle 2001, II. Teil: Art. 49 - 101 DBG, Therwil-Bâle 2004
- Steuerrechtliche Folgen des Fusionsgesetzes im Recht der direkten Steuern. Zur Einführung, Archives 71 (2002/03), p. 673
- LUDWIG HUBERTUS, in: Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zurich etc. 2004
- MARTINEZ NATASSIA, Report des pertes après la perte du statut holding. Commentaire de jurisprudence numériques (CJN), Push-Service des arrêts, publié le 3.7.2012, n° 14
- MERLINO NICOLAS/MORAND DOMINIQUE, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises: aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II, Bâle 2009
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, Genève 2007
- OBERSON XAVIER/GLAUSER PIERRE-MARIE, in: Commentaire de la loi sur les fusions, Genève etc. 2005
- in: Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008

- OBRIST THIERRY, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice*, thèse, Bâle 2012
- REICH MARKUS, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, Zurich 1983
- Die steuerneutrale Reservenübertragung bei Unternehmensumstrukturierungen – neuere Entwicklung und Tendenzen, in: Markus Reich/Martin Zweifel (Hrsg.), *Das schweizerische Steuerrecht*, FS Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 379
 - Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Bâle etc. 2000
 - Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2^e éd., Bâle etc. 2008
 - Steuerrecht, Zurich 2012
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, *Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht*, Bâle etc. 1996
- RIEDWEG PETER/DAENIKER DANIEL, *Holdingspaltung im Zivil- und Steuerrecht*, in: FS Peter Bockli, Zurich 2006, p. 111
- RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, in: *Basler Kommentar zum Fusionsgesetz*, Bâle 2005
- SAUPPER EVELINE/WEIDMANN Markus, in: *Basler Kommentar zum Fusionsgesetz*, Bâle 2005
- SCHÜLE KURT, *Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuerneutral sein?*, l'EC 2011, p. 48
- SIMONEK MADELEINE, *Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung*, FStR 2002, p. 3
- SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, *Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts*, FStR 2010, p. 262
- SPORI PETER, *Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung»*, Archives 69 (2000/01), p. 105
- Zur steuersystematischen Realisation, Archives 57 (1988/1989), p. 65
- STOCKAR CONRAD, *Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz. Hinweise zu den Vorschlägen der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen*, l'EC 1998, p. 51
- TADDEI PASCAL, *Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften*, thèse, Zurich etc. 2012
- VON DER CRONE HANS CASPAR/GERSBACH ANDREAS/KESSLER FRANZ J./DIETRICH MARTIN/BERLINGER KATJA, *Das Fusionsgesetz*, Zurich 2004
- VON STRENG ETIENNE/DE GOTTRAU NICOLAS/DE KALBERMATTEN CHRISTOPHE, *Suisse – Fiscal, bancaire et financier, juridique, social*, in: *Dossier Internationaux Francis Lefebvre*, 7^e éd., Levallois 2007
- WEIDMANN MARKUS, *Realisation und Zurechnung des Einkommens*, FStR 2009, p. 83
- YERSIN DANIELLE, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, Lausanne 1977
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, *Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, Berne 1984
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL, *Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, in: FS Peter Bockli, Zurich 2006, p. 61

Bases légales

- LF VS, *Loi fiscale* (du 10.3.1976), RSV 642.1
- LFus, *LF sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine* (du 3.10.2003), RS 221.301
- LHID, *LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes* (du 14.12.1990), RS 642.14
- LI BE, *Loi sur les impôts* (du 21.5.2000), RSB 661.11
- LI JU, *Loi d'impôt* (du 26.5.1988), RS 641.11
- LI VD, *Loi sur les impôts directs cantonaux* (du 4.7.2000), RVS 642.11
- LIFD, *LF sur l'impôt fédéral direct* (du 14.12.1990), RS 642.11
- Modifications du Code des obligations (droit comptable)* (du 23.12.2011, délai référendaire échu le 13.4.2012), FF 2012, p. 59
- StG AG, *SteuerG* (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StG GR, *SteuerG für den Kanton Graubünden* (vom 8.6.1986), RB 720.000
- StG SO, *G über die Staats- und Gemeindesteuern* (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG ZH, *SteuerG* (vom 8.6.1997), LS 631.1

Messages et autres documents consultés

Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Konferenz Staatlicher Steuerbeamter/Kommission Steuerharmonisierung (éd.), Muri-Berne 1995

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

Circulaires

Circ. Imposition partielle, Circ. AFC n° 23 (1-023-D-2008-f) – Imposition partielle des rendements provenant de participations détenus dans la fortune commerciale ou déclarée comme fortune commerciale (du 17.12.2008)

Circ. Rendements de participations 1998, Circ. AFC n° 9 (W97-009F) – Conséquences de la loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés relative à la réduction d'impôt sur les rendements des participations des sociétés de capitaux et des coopératives (du 9.7.1998), Archives 67 (1998/99), p. 145 (remplacé par la Circ. Rendements de participations)

Circ. Rendements de participations, Circ. AFC n° 27 (1-027-D-2009-f) – Réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives (du 17.12.2009)

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

Circ. Sociétés principales, Circ. AFC n° 8 (W02-008F) – Répartition fiscale internationale des sociétés principales (du 18.12.2001)

Dir. Suppression de l'impôt anticipé, Dir. de l'AFC – Suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne (du 15.7.2005)

Information GE Sociétés holdings, Information n° 8/2003 ACC GE – Reconnaissance et imposition des sociétés holdings (du 18.7.2003)

Haftung und Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen

Dr. iur. Gernot Zitter



Gernot Zitter, Dr. iur., LL.M. (Northwestern), dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Ernst & Young Zürich, gernot.zitter@ch.ey.com

Inhalt*

1	Einleitung	200	4.2	Definition der Steuern	208
2	Transaktionsstruktur	200	4.3	Gewährleistungen und Garantien	208
2.1	Share Deal und Asset Deal	200	4.3.1	Allgemeines	208
2.2	Umstrukturierungen vor Unternehmenskauf	201	4.3.2	Steuerliche Gewährleistungen	208
3	Haftung des Erwerbers für Steuerverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens	201	4.3.3	Steuerliche Garantien	210
3.1	Allgemeines	201	4.4	Zeitliche Abgrenzung	211
3.2	Share Deal	201	4.5	Verjährung	211
3.3	Asset Deal	202	4.6	Verdeckte Gewinnausschüttungen	211
3.3.1	Allgemeines	202	4.7	Indirekte Teilliquidation	212
3.3.2	Gewinnsteuer	202	4.8	Transaktionssteuern	213
3.3.3	Verrechnungssteuer	202	5	Steuerfolgen vertraglicher Entschädigung	213
3.3.4	Emissionsabgabe	202	5.1	Allgemeines	213
3.3.5	Mehrwertsteuer	203	5.2	Kaufpreisreduktion	213
3.3.5.1	Allgemeines	203	5.3	Leistung an die Käufergesellschaft	213
3.3.5.2	Singularsukzession	203	5.4	Leistung an die Zielgesellschaft	214
3.3.5.3	Universalsukzession	204	5.5	Earn-out-Mechanismen	214
3.3.6	Zivilrecht	205	6	Zusammenfassung	214
3.3.6.1	Art. 181 OR	205		Literatur	215
3.3.6.2	Art. 333 OR	205		Dokumentationen, Sammelwerke	216
3.4	Umstrukturierungen vor Unternehmenskauf	206		Rechtsquellen	216
3.4.1	Steuerrechtliche Haftung	206		Materialien	217
3.4.1.1	Gewinnsteuer	206		Praxisanweisungen	217
3.4.1.2	Mehrwertsteuer	207			
3.4.2	Zivilrechtliche Haftung	207			
4	Steuerklauseln im Unternehmenskaufvertrag	208			
4.1	Allgemeines	208			

* Ich danke Frau lic.iur. Ladina Nick für ihre wertvolle Unterstützung bei der Literaturrecherche.

1 Einleitung

Die vertragliche Ausgestaltung ist neben der Durchleuchtung des zu erwerbenden Unternehmens im Rahmen einer due diligence-Prüfung¹ und der Strukturierung zentrales Element der modernen Transaktionsberatung beim Unternehmenskauf. Prima vista erscheinen die Identifizierung steuerlicher Risiken des Kaufobjekts sowie eine steuereffiziente Transaktionsstrukturierung als die eigentlichen Kernelemente der transaktionsbezogenen Steuerberatung. Allerdings zeigt erst die vertragliche Ausformulierung, ob diese Bereiche aus steuerlicher Sicht adäquat erfasst wurden, sodass eine vertiefte Analyse diverser Aspekte steuerlicher Vertragsgestaltung angezeigt erscheint.

Schwerpunkt der vorliegenden Abhandlung bilden einerseits die Haftung beim Kauf von Unternehmungen und andererseits der Umgang mit Steuerrisiken im Unternehmenskaufvertrag, insbes. die Bedeutung und Reichweite von Steuerklauseln.² Dabei wird aus der Optik eines Erwerbers untersucht, wie steuerlichen Risiken typischerweise mit Steuerklauseln Rechnung zu tragen ist und welche weiterführenden Fragestellungen sich aus Steuersicht ergeben. Die Notwendigkeit der Aufnahme von Steuerklauseln im Vertrag ergibt sich aus der einfachen Überlegung, dass Steuerrisiken, die sich nach Erwerb materialisieren, nachträglich zu zusätzlichen Verbindlichkeiten werden,³ welche den Wert des Kaufobjekts mindern. Ohne entsprechende Vorkehrung im Vertrag hätte der Käufer damit einen zu hohen Kaufpreis bezahlt. Notwendigkeit und Umfang von Steuerklauseln werden aber auch durch die Frage bestimmt, ob den Käufer direkt eine Haftung für Steuerschulden des erworbenen Unternehmens trifft.⁴ In diesem Fall besteht aus Käufersicht offensichtlicher Absicherungsbedarf, da sich eine Haftung nach Erwerb in dessen Sphäre auswirkt.

Die Haftungsfrage kann erst beantwortet werden, wenn klar ist, wie die Transaktionsstruktur aussieht, weil je nachdem, ob ein Unternehmen in Form eines share deal oder eines asset deal⁵ veräussert wird, unterschiedliche Haftungsfolgen resultieren können. Ebenso zu berücksichtigen sind dem eigentlichen Unternehmenskauf vorgelagerte Umstrukturierungen, die eigene, für den Erwerber relevante Haftungstatbestände begründen können. Schliesslich sind die einzelnen Steuerarten in die Überlegungen zur Vertragsabfassung miteinzubeziehen, enthalten die Steuergesetze doch mitunter spezielle Haftungsbestimmungen, die eine entsprechende Auseinandersetzung im Vertrag erfordern. Im Anschluss an die haftungsrechtliche Vordiskussion, die gewissermassen den Weg für die steuerliche Vertragsgestaltung ebnet, werden im Zuge der due diligence-Prüfung häufig identifizierte Steuerrisiken herausgegriffen, und es wird analysiert, wie diese Risiken im vertraglichen Kontext zu berücksichtigen sind.

2 Transaktionsstruktur

2.1 Share Deal und Asset Deal

Ziel beider Transaktionsformen ist der Erwerb eines Unternehmens, das in der Schweiz zumeist in der Form einer Aktiengesellschaft betrieben wird. Beim asset deal werden Aktiven und Passiven des Unternehmens direkt erworben. Kaufobjekt bilden die Gesamtheit aller Sachen, Rechte und immateriellen Werte sowie grundsätzlich auch die Verbindlichkeiten des Unternehmens.⁶ Vertragsparteien des Unternehmenskaufvertrags sind der Erwerber und die das Unternehmen betreibende Kapitalgesellschaft; ihr fliesst die Gegenleistung (Kaufpreis) zu. Beim share deal hingegen wird das Unternehmen indirekt erworben. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts bilden Kaufobjekt die Anteile an der Gesellschaft, welche das Unternehmen betreibt.⁷ Verkäufer sind die Anteilseigner, denen auch die Gegenleistung zufliesst.

Aus steuerlicher Sicht sind aufgrund der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne gem. Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG sowie der (indirekten) Befreiung über den Beteiligungsabzug gem. Art. 70 Abs. 4 DBG

1 STRASSER, Treuepflicht und «due diligence»-Prüfung, 748 ff.

2 Nicht eingegangen wird auf Steuerklauseln in Finanzierungsverträgen, wie etwa credit facility agreements.

3 In diesem Zusammenhang wird auch von «debt-like items» gesprochen. Solche werden oft bereits im Kaufpreis berücksichtigt. Generell gilt es abzuwägen, ob das Steuerrisiko in die Kaufpreisberechnung Eingang finden oder mittels Vertragsklausel abgesichert werden soll.

4 In der Steuerlehre ist von Haftung grundsätzlich nur die Rede, wenn für eine Schuld aus dem Schuldverhältnis einer anderen Person einzustehen ist. REICH, Steuerrecht, § 5 N 33. Haftung wird in diesem Sinn als Fremdhafung verstanden, d. h., Haftender ist, wer leisten muss, obwohl er einen steuerbegründenden Sachverhalt nicht verwirklicht hat. Vgl. LOCHER, Art. 13 DBG N 1. Wirtschaftlich gesehen trägt der Erwerber beim Unternehmenskauf allerdings auch dann ein Haftungsrisiko, wenn nicht er selbst, sondern das von ihm erworbene Unternehmen für Steuerverbindlichkeiten haftet. Insofern ist der Terminus «Haftung» in weiterer Folge auch in diesem wirtschaftlichen Sinn zu verstehen.

5 S. gleich, Abschn. 2.1.

6 Dabei ist Verhandlungssache, welche Verbindlichkeiten Gegenstand des Kaufs bilden. Auch eine reine Aktivenübertragung ist denkbar. Aus rechtlicher Sicht wird der asset deal v. a. dann vorgezogen, wenn nur bestimmte oder gar keine Passiven übernommen werden sollen. TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 68.

7 BGE 107 II 422.

und Art. 28 Abs. 1 StHG share deals die weitaus häufigste Transaktionsform. Dementsprechend liegt der Schwerpunkt der vorliegenden Abhandlung auf dem share deal.⁸

2.2 Umstrukturierungen vor Unternehmenskauf

Es kommt oft vor, dass Unternehmen vor dem eigentlichen Verkauf umstrukturiert werden, um das Kaufobjekt in die für die Parteien geeignete Form zu bringen. Mittels einer Umstrukturierung können Unternehmensbereiche, die der Erwerber nicht übernehmen will, aus dem eigentlichen Kaufobjekt herausgelöst werden, oder das Kaufobjekt wird durch eine Umstrukturierung überhaupt erst geschaffen.⁹ Letzteres ist etwa dann der Fall, wenn nur ein Teil eines Unternehmens verkauft werden soll, der Verkäufer aber aus steuerlichen Gründen keinen asset deal durchführen will, sondern den entsprechenden Unternehmensteil unter Inanspruchnahme eines steuerlichen Umstrukturierungstatbestandes in einer eigenen (bestehenden oder neu gegründeten) Gesellschaft bündelt und dann mit dem Käufer einen share deal über deren Anteile abschliesst.

3 Haftung des Erwerbers für Steuerverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens

3.1 Allgemeines

Die Transaktionsstruktur ist von fundamentaler Bedeutung für die Frage, ob Steuerverbindlichkeiten im Rahmen eines Unternehmenskaufs auf den Erwerber übergehen. Sie ist dementsprechend auch Ausgangspunkt für die steuerliche Risikobehandlung im Vertrag und muss feststehen, bevor sich der Vertragsverfasser mit den steuerlichen Risiken adäquat auseinandersetzen kann. Share deal und asset deal setzen aus haftungsrechtlicher Perspektive bei gänzlich unterschiedlichen Voraussetzungen an und erfordern demgemäss unterschiedliche Reaktionen bei der vertraglichen Gestaltung. Vor dem eigentlichen Unternehmenskauf ausgeführte Umstrukturierungen wiederum sind aus Sicht des Käufers deshalb auf steuerliche Implikationen zu prüfen, weil die Steuergesetze mitunter spezielle, für Umstrukturierungen geltende Haftungsbestimmungen vorsehen.

3.2 Share Deal

Träger steuerlicher Verpflichtungen, die aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringen, ist grundsätzlich das Steuersubjekt.¹⁰ Steuersubjekt oder Steuerpflichtiger ist, wer die persönlichen Voraussetzungen erfüllt, an die das Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft.¹¹ Zivilrechtlich ist dazu die Rechtsfähigkeit Voraussetzung. Gem. Art. 53 ZGB ist eine Aktiengesellschaft als juristische Person selbst Trägerin von Rechten und Pflichten.

Folglich übernimmt der Erwerber beim share deal ein eigenständiges Steuersubjekt, ohne selbst für durch dieses Steuersubjekt begründete Verbindlichkeiten zivilrechtlich¹² und steuerrechtlich¹³ zu haften. Einzustehen für noch nicht definitiv veranlagte bzw. noch nicht verjährte Steuerverbindlichkeiten und damit auch solche Steuerschulden, die sich nach Erwerb materialisieren, aber eine Periode vor Erwerb betreffen, hat die Gesellschaft, deren Anteile erworben werden. Dadurch, dass die Gesellschaft jetzt Eigentum des Erwerbers ist, wirkt sich ein solches Entstehen für Steuerverbindlichkeiten wirtschaftlich allerdings bei diesem aus. M. a. W. übernimmt der Käufer zusammen mit dem Eigentum an den Gesellschaftsanteilen sämtliche auf Stufe der Gesellschaft bestehende steuerliche Verpflichtungen wirtschaftlich in seine Risikosphäre. Aus Sicht der Haftung erübrigt es sich damit grundsätzlich auch – anders als beim asset deal¹⁴ –, eine Unterscheidung nach Steuerarten vorzunehmen, da die Gesellschaft als eigenes Steuersubjekt für Steuerverbindlichkeiten aus sämtlichen Steuerarten einzustehen hat.¹⁵ Die due diligence-Prüfung muss die zu erwerbende Gesellschaft samt allenfalls bestehenden Tochtergesellschaften im Hinblick auf jede Steuerart (v. a. Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer, aber z. B. auch Quellensteuern gem. Art. 83 ff. DBG) durchleuchten, um ein abschliessendes steuerliches Risikoprofil erstellen zu können, das im Vertrag entsprechend abzubilden ist.

⁸ Der share deal ist allerdings nicht nur aufgrund steuerlicher Überlegungen die häufigere Transaktionsform. S. TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 46.

⁹ Sog. carve-out oder reverse carve-out.

¹⁰ BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 53.

¹¹ REICH, Steuerrecht, § 5 N 28.

¹² TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 51.

¹³ S. oben, Fn 4.

¹⁴ Dazu gleich, Abschn. 3.3.

¹⁵ Vgl. für die Gewinnsteuerpflicht Art. 49 Abs. 1 Bst. a iVm Art. 50 und Art. 54 Abs. 1 und 2 DBG, für die Mehrwertsteuerpflicht Art. 10 Abs. 1 iVm Art. 14 Abs. 1 MWSTG, für die Verrechnungssteuerpflicht Art. 4 Abs. 1 Bst. b iVm Art. 10 Abs. 1 VStG, für die Emissionsabgabepflicht Art. 10 Abs. 1 StG, und Art. 17 Abs. 1 iVm Art. 13 Abs. 3 StG für die Umsatzabgabepflicht. Art. 10 Abs. 1 StG statuiert in Bezug auf die Emissionsabgabe für den Mantelhandel eine spezielle Solidarhaftung des Veräusserers, die neben jene der Gesellschaft tritt. Gemäss dieser Bestimmung haftet für die beim Handwechsel der Mehrheit von Beteiligungsrechten geschuldete Abgabe der Veräusserer der Beteiligungsrechte solidarisch.

Im Bereich der Mehrwertsteuer ist zu beachten, dass sich beim Erwerb einer Gesellschaft, welche Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe gem. Art. 13 MWSTG war, die Solidarhaftung nach Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG auf die Steuerforderungen beschränkt, die sich aus ihren eigenen unternehmerischen Tätigkeiten ergeben haben. Diese Haftung kann dann zum Tragen kommen, wenn eine Gesellschaft aus einer Mehrwertsteuergruppe herausgekauft und die Zugehörigkeit zur Gruppe durch den Verkauf beendet wird.

3.3 Asset Deal

3.3.1 Allgemeines

Eine generelle (indirekte) Haftung des Erwerbers für Steuerverbindlichkeiten des in Form von Aktiven und Passiven übertragenen Unternehmens würde sich dann einstellen, wenn das erworbene Unternehmen ein eigenes Steuersubjekt darstellte. Dies ist beim asset deal grundsätzlich nicht der Fall. Steuersubjekt und damit steuerpflichtig ist (und bleibt) die das Unternehmen veräussernde Kapitalgesellschaft.

3.3.2 Gewinnsteuer

Es ist möglich, dass in der Bilanz ausgewiesene Gewinnsteuerverbindlichkeiten der einen Unternehmensteil (Betrieb) veräussernden Gesellschaft zu diesem Betrieb gehören. Sofern die Parteien eine diesbezügliche Vereinbarung treffen, können zum Betrieb gehörige Gewinnsteuerverbindlichkeiten beim asset deal zusammen mit anderen Passiven dem Erwerber überbunden werden. Dies setzt wie erwähnt einen entsprechenden Konsens zwischen den Parteien voraus und wird sich entsprechend im Kaufpreis niederschlagen. Für in der Bilanz der veräussernden Gesellschaft ausgewiesene, jedoch nicht vertraglich transferierte Gewinnsteuerverbindlichkeiten könnte mangels einer entsprechenden Rechtsgrundlage ebenso wenig eine Erwerberhaftung ausgelöst werden wie für von vornherein nicht ausgewiesene, aber drohende Steuerverbindlichkeiten der Verkäufergesellschaft.¹⁶

16 Anders die deutsche und österreichische Rechtslage, die jeweils eine Reihe von spezialgesetzlichen und zivilrechtlichen Haftungstatbeständen vorsehen. So statuiert § 75 AO eine Haftung des Betriebsübernehmers «für Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet, und für Steuerabzugsbeträge, vorausgesetzt, dass die Steuern seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahrs entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden.» Auch das deutsche Handelsrecht enthält mit § 25 HGB eine Bestimmung, wonach derjenige, der «ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführt, (...) für alle im Betriebe des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten

3.3.3 Verrechnungssteuer

Der Verrechnungssteuer ist ein gesetzliches Konzept einer Erwerberhaftung beim asset deal fremd.¹⁷ Wegen der in Art. 10 Abs. 1 VStG angeordneten Steuerpflicht des Schuldners der steuerbaren Leistung sind jedoch Fälle denkbar, in denen aufgrund eines Schuldnerwechsels die Steuerpflicht mitübertragen wird. Der Erwerber eines aus Aktiven und Passiven bestehenden Vermögens wird etwa dann zum Steuerschuldner, wenn in den Passiven eine (zinstragende) Verbindlichkeit enthalten ist, deren Bedienung die Verrechnungssteuer auslöst.¹⁸ Dabei handelt es sich nicht um eine eigentliche Steuernachfolge.¹⁹ Die Steuerpflicht des Erwerbers ist hier Konsequenz einer Kombination aus zivilrechtlichem Schuldnerwechsel und Definition des Kaufobjekts.

3.3.4 Emissionsabgabe

Die Emissionsabgabe knüpft als Verkehrssteuer an einen bestimmten Vorgang des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs an.²⁰ Dieser Vorgang wird einmalig mit der Abgabe erfasst. Eine gesetzliche Steuernachfolge gibt es nicht.²¹ Nach der alten Rechtslage konnte die Emissionsabgabepflicht im Gegensatz zur Verrechnungssteuer nicht durch Übertragung einer abgabepflichtigen Obligation an den Erwerber weitergegeben werden, weil für Obligationen (und Geldmarktpapiere) nur der inländische Schuldner gem. aArt. 10 Abs. 3 StG abgabepflichtig war, der die Titel ausgibt. Der Wortlaut war insofern eindeutig und liess im Bereich der Obligationen keinen Übergang emissionsabgaberechtlicher Pflichten auf den Erwerber zu. Die Bestimmung von Art. 10 Abs. 3 StG wurde mit Wirkung vom 1.3.2012 aufgehoben, sodass sich das Problem nicht mehr stellt.

des früheren Inhabers (haftet).» S. statt vieler TIPKE/KRUSE, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 75. Für Österreich vgl. die steuerliche Haftungsbestimmung für asset deals gem. § 14 Abs. 1 Bst. a BAO, der wie folgt lautet: «Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber für Abgaben, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entfallen.» Daneben bestehen mit § 1409 ABGB und § 38 UGB zivil- bzw. handelsrechtliche Haftungsbestimmungen, die Steuerverbindlichkeiten mitumfassen. S. zum Ganzen LUMSDEN, Tax Due Diligence: Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung, Steuerklauseln, 378 f.

17 PFUND, Art. 10 VStG N 1.8. Die Haftungsbestimmung von Art. 15 VStG ist mangels Vorliegens der darin statuierten Voraussetzungen beim asset deal nicht anwendbar.

18 Z. B. Obligationen iSv Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG oder Versicherungsleistungen gem. Art. 7 Abs. 1 VStG.

19 PFUND, Art. 10 VStG N 1.8.

20 REICH, Steuerrecht, § 2 N 35.

21 Art. 10 Abs. 1, 2. Satz StG ist schon deshalb nicht einschlägig, weil der Erwerber nicht zum Kreis der Solidarverpflichteten gehört.

3.3.5 Mehrwertsteuer

3.3.5.1 Allgemeines

Im Mehrwertsteuerrecht findet sich im Vergleich zu den zuvor dargestellten Steuerarten mit Art. 16 Abs. 2 MWSTG eine Norm, die bei einem asset deal unter gewissen Voraussetzungen für den Erwerber haftungsbegründende Wirkung entfalten kann und den in Abschn. 3.3.1 dargestellten Grundsatz des steuerlichen Nichteinstehenmüssens des Erwerbers insofern relativiert. Entsprechend ist dieser Norm sowohl bei der steuerlichen due diligence-Prüfung als auch bei der Vertragserrichtung Rechnung zu tragen.

Gem. Art. 16 Abs. 2 MWSTG tritt in die steuerlichen Rechte des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein, wer ein Unternehmen übernimmt. Die Wirkung dieser Steuernachfolge besteht im Eintritt des Steuersukzessors in das Steuerrechtsverhältnis des Rechtsvorgängers.²² Der Steuersukzessor tritt sowohl in die materielle Steuerschuld des Rechtsvorgängers ein (Zahlungssukzession inklusive Berechtigung zum Vorsteuerabzug) als auch in seine verfahrensrechtliche Stellung (Verfahrenssukzession).²³ Abgesehen von der Rechtsfolge, die im 2. Halbsatz von Art. 16 Abs. 2 MWSTG verhältnismässig klar umschrieben ist («tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein»), ist der 1. Halbsatz («Wer ein Unternehmen übernimmt») infolge seines erst kurzen Bestehens und des zur Vorgängerbestimmung veränderten Wortlauts erklärungs- bzw. auslegungsbedürftig.

Artikel 16 Abs. 2 MWSTG trat am 1.1.2010 in Kraft. Davor war Art. 30 Abs. 2 BG über die Mehrwertsteuer vom 2.9.1999 (nachfolgend «aMWSTG») für die Steuernachfolge und Haftung massgebend.²⁴ Diese Norm vereinte gewissermassen den Regelungsinhalt der mehrwertsteuerlichen Haftung, der im neuen Recht auf die Bestimmungen von Art. 15 Abs. 1 lit. d und Art. 16 Abs. 2 MWSTG aufgeteilt ist.²⁵ Während Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG auf die Person des bisherigen Steuerschuldners – und beim asset deal damit des Veräusserers – zugeschnitten ist, dessen fortgesetzte Haftung in Form einer

Solidarhaftung während dreier Jahre geregelt wird, normiert Art. 16 Abs. 2 MWSTG die Haftungsnachfolge aus Erwerbersicht. Der Erwerber tritt in die Mehrwertsteuerrechtsverhältnisse des Veräusserers ein und wird neu zum Steuersubjekt der übernommenen mehrwertsteuerlichen Rechte und Pflichten, wenn sowohl er als auch der Veräusserer – wovon hier ausgegangen wird – die allgemeinen Voraussetzungen gem. Art. 10 Abs. 1 MWSTG erfüllen, es sich also um 2 Mehrwertsteuersubjekte handelt.

Bei der Auslegung des 1. Halbsatzes in Art. 16 Abs. 2 MWSTG stellt sich insbes. die Frage nach dem Unternehmensbegriff. Gemäss einem Teil der Lehre soll dieser wie unter dem alten Recht ausgelegt werden, wonach die Übertragung der Gesamtheit der Aktiven und Passiven²⁶ sowie der Wegfall des übertragenden Steuersubjekts²⁷ Voraussetzungen für die Rechtsnachfolge waren. Nach einem anderen Teil der Lehre hingegen wurde die Formulierung «wer ein Unternehmen übernimmt» bewusst gewählt, um diese Bestimmung mit dem FusG und Art. 181 OR in Einklang zu bringen.²⁸ Im Folgenden wird danach unterschieden, ob die «Übernahme eines Unternehmens» im Weg der Singular- oder der Universalsukzession erfolgt.

3.3.5.2 Singularsukzession

Werden Aktiven im Rahmen einer Singularsukzession (Einzelrechtsnachfolge) übertragen, so gehen persönliche Schulden des Übertragenden, zu denen u. a. solche des öffentlichen Rechts und damit auch Steuerschulden zählen, grundsätzlich nicht auf den Erwerber über.²⁹ Allerdings zeigt Art. 16 Abs. 2 MWSTG, dass dieser Grundsatz im öffentlichen Recht nicht absolut gilt. Vielmehr handelt es sich um eine spezialgesetzliche Grundlage, welche eine Haftung dem Grunde nach anordnet. Ob Art. 16 Abs. 2 MWSTG bei einer Singularsukzession Anwendung finde, ist nicht klar.³⁰ Sofern die Norm in Anlehnung an Art. 181 OR ausgelegt wird, erscheint dies denkbar, und der Erwerber tritt bei dieser Interpretation des Unternehmensbegriffs in die mehrwertsteuerlichen

22 BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 3 Rz 102.

23 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 75.

24 Artikel 30 Abs. 2 aMWSTG lautete wie folgt: «Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Der bisherige Steuerschuldner haftet mit dem neuen noch während zwei Jahren seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für die Steuerschulden, welche vor der Übernahme entstanden sind.»

25 Vgl. Botschaft Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 6957. MÜLLER, Art. 16 N 13.

26 BGer 2A.349/2004 (1.12.2004) E 2.4. Dabei sei es unerheblich, ob die Aktiven mittels Singular- oder Universalsukzession übertragen würden. S. auch BREITENBACH/RAFFAELLO, Mehrwertsteuerliche Aspekte bei Umstrukturierungen, 434.

27 BGer 2A.349/2004 (1.12.2004) E 2.2; BGer 2A.66/1999 (22.3.1999) E 2 und SRK 1.6.2004, VPB 66.158 E 3a/bb. Wegfall des Steuersubjekts bedeutet nach der Lehre die Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 3 Rz 107.

28 RINNE, Die neuen Haftungsbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht, 301.

29 Vgl. hierzu TSCHÄNI, Art. 181 OR N 8.

30 Die Botschaft Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 6957, verweist zwar auf Art. 181 OR, jedoch in Bezug auf die Rechtslage unter dem aMWSTG.

Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens bzw. Unternehmensteils ein. Den Erwerber träfe dann sowohl eine Zahlungssukzession als auch eine verfahrensrechtliche Nachfolge. Allerdings müssen bei dieser Auslegung sämtliche Voraussetzungen von Art. 181 OR erfüllt sein.³¹ Versteht man Art. 16 Abs. 2 MWSTG wie unter altem Recht, wäre erforderlich, dass einerseits sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden und andererseits das bisherige Steuersubjekt infolge der Übertragung wegfallen würde. Gegen ein solches Verständnis spricht der Wortlaut von Art. 16 Abs. 2 MWSTG, der im Gegensatz zu Art. 30 Abs. 2 aMWSTG nur noch von «Übernahme eines Unternehmens» spricht.³²

Auf die Übertragung eines einzigen Aktivums im Weg der Singularzession kann Art. 16 Abs. 2 MWSTG keine Anwendung finden. Zwar können einzelne Aktiven durchaus Gegenstand eines Unternehmens bilden.³³ Jedoch verbindet man mit dem Wort «Unternehmen» schon nach allgemeinem Sprachgebrauch eine betriebliche Einheit, deren Funktionieren Aktiven und Passiven voraussetzt. Stützt man sich bei der Interpretation von Art. 16 Abs. 2 MWSTG auf Art. 181 OR, ist eine Steuernachfolge schon deshalb ausgeschlossen, weil Art. 181 OR die Übertragung sowohl von Aktiven als auch Passiven voraussetzt.³⁴

3.3.5.3 Universalsukzession

Zivilrechtlich gehen nach dem Prinzip der Universalsukzession Aktiven und Passiven des übertragenden Rechtsträgers *uno actu* auf einen anderen Rechtsträger über, ohne dass die für die Einzelübertragung der erfassten Vermögenswerte geltenden Vorschriften erfüllt werden müssten.³⁵ Mehrere im FusG geregelte Institute sehen eine Gesamtrechtsnachfolge vor. Während bei der Fusion eine vollständige Gesamtrechtsnachfolge eintritt, bewirken Spaltung und Vermögensübertragung eine partielle Universalsukzession.³⁶

Wird ein *asset deal* zivilrechtlich als Spaltung³⁷ oder Vermögensübertragung³⁸ abgewickelt, fragt sich, ob der Käufer für die Mehrwertsteuerschulden des Verkäufers hafte. Die ESTV hat unter altem Recht hierzu folgende Praxis entwickelt: «Werden Gläubigerforderungen im Spaltungsvertrag oder Spaltungsplan einer übernehmenden Gesellschaft zugewiesen, so haftet primär diese. Vermag sie indessen eine zugewiesene Forderung nicht zu tilgen, haften die übrigen an der Spaltung beteiligten Gesellschaften (subsidiär haftende Gesellschaften) solidarisch (Art. 47 Abs. 1 FusG), sofern die Forderung nicht sichergestellt ist und eine der Voraussetzungen nach Artikel 47 Absatz 2 FusG (z. B. Konkurs der primär haftenden Gesellschaft) erfüllt ist. Lässt sich eine Verbindlichkeit aufgrund des Spaltungsvertrags oder Spaltungsplanes nicht einer übernehmenden Gesellschaft zuordnen, haften die an der Spaltung beteiligten Gesellschaften (von vornherein) solidarisch (Art. 38 Abs. 3 FusG). Bei einer Vermögensübertragung haften die bisherigen Schuldner für die vor der Vermögensübertragung begründeten Schulden während dreier Jahre solidarisch mit dem neuen Schuldner (Art. 75 Abs. 1 FusG).»³⁹ Diese Praxis legte die haftungsrechtlichen Bestimmungen des FusG zugrunde, indem sie sowohl bei der Spaltung als auch bei der Vermögensübertragung eine Solidarhaftung des neuen Schuldners annahm. «Neuer Schuldner» ist bei der Spaltung die übernehmende Gesellschaft.⁴⁰ Bei der Vermögensübertragung ist es direkt die Käufergesellschaft.⁴¹

Diese Praxis wird z. T. auch für das neue Recht vertreten. Demnach könne der Fiskus die vermögensrechtlichen Ansprüche gestützt auf die Haftungsbestimmungen im FusG geltend machen.⁴² Die Regelung der Steuernachfolge im MWSTG diene ausschliesslich der Regelung der Verfahrenspflichten des Steuersubjekts. Das Bundesverwaltungsgericht hat bei einer Aufspaltung einer Gesellschaft in Bezug auf die mehrwertsteuerliche Haftung

31 Art. 181 OR setzt voraus, dass sowohl Aktiven als auch Passiven (entweder sämtliche Aktiven oder zumindest ein «organisch in sich geschlossener Teil des Vermögens») übertragen werden und eine Mitteilung an die Gläubiger zum Umfang der zu übernehmenden Passiven erfolgt. S. TSCHÄNI, Art. 181 OR N 10 f.

32 In diesem Sinn wohl auch RINNE, Die neuen Haftungsbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht, 301.

33 Zu denken ist hier an Immaterialgüterrechte, die zur Vereinnahmung von Lizenzen berechtigen, und zwar v. a. dann, wenn die Gesellschaft einzig zur Verwertung solcher Rechte eingesetzt wird.

34 S. zuvor, Fn 31.

35 MORSCHER, Art. 1 FusG N 45.

36 Eine solche wird in dem Sinn verstanden, dass es sich qualitativ um eine vollwertige Universalsukzession handelt, die

aber quantitativ auf die im Inventar genannten Vermögenswerte beschränkt ist. Vgl. BGER 4P.299/2005 (31.1.2006) E 2.2.2.

37 Übertragung von Vermögensteilen einer Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilsrechten an der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft. Vgl. Botschaft FusG, 4355. In einer Drittraktion müsste die übernehmende Gesellschaft im Anschluss an die Spaltung an den Käufer veräussert werden.

38 Mittels Vermögensübertragung kann ein Rechtsträger sein Vermögen oder Teile davon nach Massgabe eines Inventars *uno actu* auf andere Rechtsträger übertragen, ohne dass die für die Einzelübertragung der erfassten Vermögenswerte geltenden Vorschriften erfüllt werden müssen. MORSCHER, Art. 1 FusG N 46.

39 MB Übertragung mit Meldeverfahren Ziff. 3.2.5.

40 Art. 29 FusG. Beim *asset deal* unter unabhängigen Dritten müsste sodann die übernehmende Gesellschaft an den Käufer veräussert werden.

41 S. den Satzteil «andere Rechtsträger des Privatrechts» in Art. 69 Abs. 1 FusG.

42 BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 3 Rz 107.

analog zu Art. 38 Abs. 3 FusG mangels Zuordnung der Mehrwertsteuerschulden auf eine solidarische Haftung der 2 aufnehmenden Gesellschaften entschieden.⁴³ Ein anderer Teil der Lehre zog unter dem alten Recht aus der oben geschilderten Praxis der ESTV den Schluss, das MWSTG und FusG fänden konkurrierend Anwendung.⁴⁴

Der Auffassung einer mehrwertsteuerlichen Nachfolgehafteung des Erwerbers ausschliesslich auf Grundlage der Haftungsnormen des FusG ist entgegenzuhalten, dass das MWSTG keinen expliziten Verweis auf das FusG enthält. Das MWSTG statuiert vielmehr selbst eine Haftungsnachfolgeregelung. Die Rechtsfolge ist explizit angeordnet; einzig die Voraussetzungen, die eine solche Haftung auslösen sollen, sind aufgrund des unscharfen Terminus «Unternehmen» nicht klar aus dem Gesetzeswortlaut ablesbar. Nach dem Wortlaut stellt sich Art. 16 Abs. 2 MWSTG als die im Vergleich zur Vorgängerbestimmung weiter gefasste Haftungsnorm dar.⁴⁵ Zum einen ist es nicht mehr erforderlich, dass sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden. Zum anderen ist auch der Wegfall des übertragenden Steuersubjekts nicht länger Voraussetzung. Allerdings hilft dies bei der Auslegung, wann es sich um ein Unternehmen iSv Art. 16 Abs. 2 MWSTG handelt, nur bedingt weiter. Insbes. ist nicht klar, ob ein Gesamt- oder Teilvermögen iSv Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG ein «Unternehmen» iSv Art. 16 Abs. 2 MWSTG darstellen könne. Die Steuernachfolge tritt bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen jedoch unabhängig von der Anwendung des Meldeverfahrens ein.

Aufgrund der unklaren und nach wie vor einer Ausjudizierung harrenden Gesetzeslage erscheint bei der Vertragsgestaltung besondere Vorsicht geboten. Dementsprechend sind Vorkehrungen im Vertrag aus Sicht des Erwerbers nicht nur dann zu treffen, wenn sämtliche Aktiven und Passiven durch den Käufer bei einem asset deal übernommen werden. Auch die Übertragung kleinerer Einheiten, wie bspw. Teilbetriebe, sollte im Vertrag berücksichtigt werden.

3.3.6 Zivilrecht

3.3.6.1 Art. 181 OR

Wer ein Vermögen oder ein Geschäft mit Aktiven und Passiven übernimmt, wird den Gläubigern aus den damit verbundenen Schulden ohne weiteres verpflichtet, sobald von dem Übernehmer die Übernahme den Gläubigern

mitgeteilt oder in öffentlichen Blättern publiziert worden ist (Art. 181 Abs. 1 OR). Es ist somit Sache der Parteien, ob sie Schulden gem. Art. 181 OR übertragen wollen. Da die Anwendung von Art. 181 OR zwischen den Parteien häufig wegbedungen wird⁴⁶ und mit dem FusG zivilrechtlich zweckmässige Übertragungsarten geschaffen wurden, spielt diese Bestimmung in der Praxis bloss eine untergeordnete Rolle. Es soll daher nicht weiter auf Art. 181 OR eingegangen werden.

3.3.6.2 Art. 333 OR

Gem. Art. 333 Abs. 1 OR geht bei der Übertragung eines Betriebs oder Betriebsteils durch den Arbeitgeber auf einen Dritten das Arbeitsverhältnis mit allen Rechten und Pflichten mit dem Tag der Betriebsnachfolge auf den Erwerber über, sofern der Arbeitnehmer den Übergang nicht ablehnt. Der bisherige Arbeitgeber und der Erwerber des Betriebs haften gem. Art. 333 Abs. 3 OR solidarisch für die Forderungen des Arbeitnehmers, die vor dem Übergang fällig geworden sind und die nachher bis zum Zeitpunkt fällig werden, auf den das Arbeitsverhältnis ordentlicherweise beendet werden könnte oder bei Ablehnung des Übergangs durch den Arbeitnehmer beendet wird. Die in Art. 333 OR angeordnete Solidarhaftung des bisherigen Arbeitgebers (Veräusserers) mit dem Erwerber ist aus Sicht der Vertragsgestaltung deshalb erwähnenswert, weil sie gemäss der Lehre auch die Sozialversicherungsabgaben umfasst,⁴⁷ die durch eine entsprechend weite Fassung des definierten Begriffs «Steuern» im Unternehmenskaufvertrag häufig ebenfalls zu den Steuern und Abgaben gezählt werden.⁴⁸ Zu beachten ist

43 BVerfGE 113, 113 (18.2.2008) E 8.4.2.

44 HERTEL/HEER, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmensverkäufen. MWST-Haftung in der Schweiz geht weiter als im EU-Raum, 873.

45 So wohl auch RINNE, Die neuen Haftungsbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht, 301.

46 Für Einzelheiten vgl. TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 91. Vor diesem Hintergrund sollte auch die in Abschn. 3.3.5.2 erörterte mehrwertsteuerliche Haftung bei einer Auslegung in Anlehnung an Art. 181 OR kein ernsthaftes Problem darstellen, wenn man einen vertraglichen Ausschluss als zulässig erachtet. Für einen solchen Ausschluss: HERTEL/HEER, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmensverkäufen. MWST-Haftung in der Schweiz geht weiter als im EU-Raum, 873.

47 HOFSTETTER, Zur Anwendbarkeit von Art. 333 OR bei Unternehmensanierungen, 928. Zur österreichischen Rechtslage vgl. die Spezialbestimmung für Sozialversicherungsbeiträge in § 67 Abs. 4 ASVG: «Wird ein Betrieb übereignet, so haftet der Erwerber für Beiträge, die sein Vorgänger zu zahlen gehabt hätte, unbeschadet der fortdauernden Haftung des Vorgängers sowie der Haftung des Betriebsnachfolgers nach § 1409 ABGB unter Bedachtnahme auf § 1409a ABGB und der Haftung des Erwerbers nach § 38 des Unternehmensgesetzbuches (UGB), dRGI S. 219/1897, für die Zeit von höchstens zwölf Monaten vom Tag des Erwerbes zurückgerechnet. Im Fall einer Anfrage beim Versicherungsträger haftet er jedoch nur mit dem Betrag, der ihm als Rückstand ausgewiesen worden ist.» LUMSDEN, Tax Due Diligence: Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung, Steuerklauseln, 379.

48 S. unten, Abschn. 4.2.

ferner, dass Art. 333 OR auch bei Spaltungen und Vermögensübertragungen nach dem FusG gilt.⁴⁹

Darüber hinaus könnte man sich fragen, ob eine allfällige Quellensteuerpflicht des Arbeitnehmers ebenfalls in den sachlichen Geltungsbereich von Art. 333 OR falle. Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden gem. Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Für die Entrichtung der Quellensteuer haftet gem. Art. 88 Abs. 3 DBG und Art. 37 Abs. 1 StHG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Die solidarische Haftung von Art. 333 Abs. 3 OR greift jedoch nur, wenn es sich um Forderungen des Arbeitnehmers aus dem Arbeitsverhältnis handelt.⁵⁰ Die Quellensteuer stellt keine Forderung des Arbeitnehmers, sondern eine solche des Fiskus dar. Bereits aus diesem Grund ist eine Haftung des Erwerbers für Quellensteuerpflichtungen des Veräusserers abzulehnen. Abgesehen davon wäre eine solche Haftung für Steuerschulden allein auf zivilrechtlicher Grundlage wegen des abgabenrechtlichen Legalitätsprinzips problematisch.⁵¹ In den steuerrechtlichen Spezialgesetzen selbst fehlt es jedenfalls an einer entsprechenden Rechtsgrundlage. Denkbar wäre, dass Quellensteuern passivseitig Teil des zu veräussernden Unternehmens (teils) bilden und im Vertragsweg dem Erwerber überbunden werden.

3.4 Umstrukturierungen vor Unternehmenskauf

3.4.1 Steuerrechtliche Haftung

3.4.1.1 Gewinnsteuer

Überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, so sind gem. Art. 54 Abs. 3 DBG die von ihr geschuldeten Steuern von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten. Der Wortlaut dieser Bestimmung suggeriert auf den ersten Blick eine klassische asset deal-Haftung, die der Systematik dieser Abhandlung folgend oben in Abschn. 3.3 erläutert werden müsste. Nach Rechtsprechung und Lehre statuiert Art. 54 Abs. 3 DBG hingegen eine Steuersukzession für die in Art. 61 Abs. 1 lit. a und b DBG vorgesehenen, gewinnsteuerneutralen Umstrukturierungstatbestände.⁵² Dies allerdings nur insoweit, als das bis-

herige Steuersubjekt aufhört zu existieren.⁵³ Die Norm erfasst somit jene Fälle, in denen eine juristische Person ohne zivilrechtliche Liquidation im Weg der Universal sukzession untergeht, sowie Vermögensübertragungen mit anschliessender zivilrechtlicher Liquidation.⁵⁴ Überträgt etwa eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere mittels Fusion gem. Art. 3 ff. FusG, so wird die übernehmende juristische Person Steuernachfolgerin der übernommenen, indem sie deren Steuerschulden zu begleichen hat, d. h. die Sukzessorin tritt in die materielle Steuerschuld der Rechtsvorgängerin ein (Zahlungssukzession).⁵⁵ Weitere Fälle von Universal sukzession stellen die Umwandlung und die Aufspaltung gemäss FusG⁵⁶ dar.

Fraglich ist, ob eine Existenzbeendigung des bisherigen Steuersubjekts im von Art. 54 Abs. 3 DBG geforderten Sinn auch durch eine faktische Liquidation herbeigeführt werden könne. Eine Gesellschaft wird nach der Rechtsprechung faktisch liquidiert, indem ihre Aktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht wieder investiert, sondern verteilt wird. Sie kann nicht nur faktisch liquidiert sein, wenn ihr sämtliche Aktiven entzogen werden, sondern auch dann, wenn ihr zwar einige Aktiven (wie namentlich Bankguthaben, flüssige Mittel oder Buchforderungen gegen ihre Aktionäre u. ä.) verbleiben, im Übrigen aber die wirtschaftliche Substanz entzogen wird.⁵⁷ Eine faktische Liquidation setzt weder einen Auflösungsbeschluss noch den Willen der Gesellschaftsorgane, die Gesellschaft zu liquidieren, voraus.⁵⁸ Eine konsequente Fortführung des Gedankens, die Haftung gem. Art. 54 Abs. 3 DBG greife nur dann, wenn das bisherige Steuersubjekt aufhört zu existieren, verbietet es, die faktische Liquidation in den sachlichen Anwendungsbereich dieser Bestimmung einzubeziehen. Die Übertragung von Aktiven und Passiven von einer juristischen Person auf eine andere, unter Beendigung der Existenz der ersten, ist nämlich rein zivilrechtlich zu verstehen. Dem Einbezug des auf einer wirtschaftlichen Be-

49 Vgl. Art. 49 Abs. 1 FusG (Spaltung) und Art. 76 Abs. 1 FusG (Vermögensübertragung).

50 BGE 132 III 46.

51 Für Einzelheiten s. Abschn. 3.4.2.

52 BAUER-BALMELLI/OMLIN, Art. 54 DBG N 35.

53 BGer (1.6.1976), ASA 45 (1976/77), 539. S. auch LOCHER, Art. 54 DBG N 40, und die dort zitierte Judikatur sowie REICH, Umstrukturierungen, 1. Teil, 102.

54 Zu den Fällen der Vermögensübertragung, in denen der übertragende Rechtsträger bestehen bleibt, s. unten, 3.4.2.

55 LOCHER, Art. 54 DBG N 41. Daneben erfolgt auch ein Eintritt in die verfahrensrechtliche Stellung der untergehenden Gesellschaft (Verfahrenssukzession).

56 Nur bei einer Aufspaltung wird die übertragende Gesellschaft aufgelöst und im Handelsregister gelöscht. Bei der Abspaltung hingegen wird nur ein Teil an Aktiven und Passiven auf die übernehmende Gesellschaft übertragen, sodass die übertragende Gesellschaft bestehen bleibt. Hier handelt es sich um eine sog. partielle Universal sukzession, die keine Haftung nach Art. 54 Abs. 3 DBG zu begründen vermag. Ebenso RIEDWEG/GRÜNBLATT, vor Art. 29 FusG N 105.

57 BGer 20.10.1989, BGE 115 Ib 274 E 10a.

58 BGer 20.10.1989, BGE 115 Ib 274 E 10c.

trachtungsweise fussenden faktischen Liquidationskonzepts fehlt es klar an der gesetzlichen Grundlage. Eine Haftung gem. Art. 54 Abs. 3 DBG bei faktischer Liquidation ist folglich abzulehnen.

Entgegen dem ersten Anschein, Art. 54 Abs. 3 DBG sei als steuerliche asset deal-Haftung zu interpretieren, entfaltet die Bestimmung hauptsächlich Wirkung als gesetzlich angeordnete Verlängerung der Steuerpflicht bei Umstrukturierungen mit Universalsukzessionscharakter.⁵⁹ Zu beachten ist sie aus vertraglicher Sicht v. a. dann, wenn dem Unternehmenskauf eine «qualifizierte» Umstrukturierung vorgelagert ist und in der Folge das im Zuge der Umstrukturierung entstandene Kaufobjekt im Wege eines share deal veräussert wird. Die due diligence-Prüfung und die vertragliche Gestaltung müssen sich hier zusätzlich auf die übertragende Gesellschaft und nicht bloss auf das Kaufobjekt konzentrieren.

Neben Art. 54 Abs. 3 DBG hat der Vertragsverfasser die Bestimmung von Art. 61 Abs. 4 DBG im Auge zu behalten. Demnach haften bei Verletzung einer durch eine steuerliche Vermögensübertragung ausgelösten Sperrfrist die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für die Nachsteuer solidarisch. Diese Haftung unterliegt keiner betragsmässigen Beschränkung.⁶⁰

3.4.1.2 Mehrwertsteuer

Aus Sicht der Mehrwertsteuer können Umstrukturierungen relevant sein, wenn der Verkäufer eine Gesellschaft durch Umstrukturierung zum Verkauf vorbereitet. Art. 16 Abs. 2 MWSTG unterscheidet nicht zwischen Transaktionen unter unabhängigen Dritten und Umstrukturierungen iSv Übertragungen zwischen Nahestehenden. Auch das in Art. 38 MWSTG geregelte Meldeverfahren ändert daran nichts, da die Steuernachfolge im Recht der Mehrwertsteuer unabhängig vom Meldeverfahren eintritt. Insofern unterscheidet sich die Situation nicht von jener beim asset deal.⁶¹ Übernimmt der Käufer die Anteile einer Gesellschaft, die vor dem Verkauf Gegenstand einer Umstrukturierung war, kann eine vertragliche Regelung in Bezug auf die Mehrwertsteuer sinnvoll bzw. notwendig sein, auch wenn die Gesellschaft erst kurz vor dem Kauf aus einer Umstrukturierung hervorgegangen ist.

3.4.2 Zivilrechtliche Haftung

Neben den dargestellten steuerlichen Haftungsbestimmungen finden sich auch im Zivilrecht Normen, die einen ex-lege-Übergang von Schulden von einem auf ein anderes Rechtssubjekt anordnen. So sieht etwa Art. 560 Abs. 2 ZGB vor, dass die Schulden des Erblassers zu persönlichen Schulden der Erben werden. Für den Bereich des Unternehmenskaufs relevanter sind die Bestimmungen des FusG, die für die Fusion in Art. 22 Abs. 1, für die Aufspaltung in Art. 38 Abs. 3 und für die Vermögensübertragung in Art. 75 Abs. 1 FusG eine (Solidar-) Haftung für Schulden vorsehen. Hier stellt sich insbes. die Frage, ob diesen zivilrechtlichen Regelungen in Bezug auf die steuerliche Nachfolgehaftung eine eigenständige Bedeutung zukomme, oder anders ausgedrückt, ob unter «Verbindlichkeiten» oder «Schulden» auch Steuerschulden zu subsumieren seien.

Bei näherer Betrachtung ist diese Frage indes nur bei der Vermögensübertragung relevant. Bei der Fusion und der Aufspaltung greift nämlich die Spezialnorm von Art. 54 Abs. 3 DBG, da in beiden Fällen der übertragende Rechtsträger untergeht.⁶² Bei der Abspaltung stellt sich die Frage bereits aus zivilrechtlicher Sicht nicht, weil eine der Aufspaltung vergleichbare Regelung gem. Art. 38 Abs. 3 FusG fehlt. Mangels gesetzlicher Grundlage haftet bei Abspaltungen für vertraglich nicht zugewiesene Verbindlichkeiten ausschliesslich die übertragende Gesellschaft.⁶³ Gem. Art. 75 Abs. 1 FusG haften die bisherigen Schuldner für die vor der Vermögensübertragung begründeten Schulden während dreier Jahre solidarisch mit dem neuen Schuldner. Dem Wortlaut nach wären somit auch Steuerschulden erfasst. Nach der Lehre bedarf es für die Steuernachfolge aufgrund des im Abgaberecht geltenden strengen Legalitätsprinzips allerdings einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage im öffentlichen Recht.⁶⁴ Eine solche fehlt aber für Vermögensübertragungen, und Art. 54 Abs. 3 DBG ist – wie gezeigt – nicht einschlägig. Daher ist Art. 75 Abs. 1 FusG auf Steuerschulden nicht anwendbar, wenn der übertragende Rechtsträger nach der Vermögensübertragung weiterhin bestehen bleibt. Eine Haftung des neuen für Steuerschulden des alten Schuldners kann in diesem Fall nicht begründet werden.

59 Vgl. REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 101.

60 MEISTER, Haftungstatbestände im Schweizerischen Steuerrecht – ein Überblick, 67 f.

61 Abschn. 3.3.5.

62 S. insbesondere zur Aufspaltung zuvor, Fn 56.

63 Botschaft FusG, 4439. HERTEL/HEER, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmensverkäufen. MWST-Haftung in der Schweiz geht weiter als im EU-Raum, 873.

64 REICH, Steuerrecht, § 5 N 36. Zum Legalitätsprinzip im Abgaberecht s. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 621 f.

4 Steuerklauseln im Unternehmenskaufvertrag

4.1 Allgemeines

Vertragliche Abreden als ureigener Ausdruck der zivilrechtlichen Privatautonomie und Abschlussfreiheit der Parteien stehen vermeintlich im Widerspruch zum Steuerrecht, das seiner Natur her öffentliches Recht ist und zwingenden Charakter hat. Abreden, die Steuerlasten unter den Parteien aufteilen, wirken denn auch ausschliesslich zwischen diesen, nicht jedoch gegenüber dem Fiskus. M. a. W. entfalten derartige Regelungen nur Innen- und keine Aussenwirkung.⁶⁵ Allerdings ist unbestritten, dass die Vertragsparteien im Rahmen der Schranken der Privatautonomie Steuerklauseln in Verträge aufnehmen und so steuerrelevante Sachverhalte regeln dürfen.⁶⁶ Den Wirkungsmechanismen des Privatrechtes, insbes. der Möglichkeit, dispositives Recht durch Parteienvereinbarung in auf die Bedürfnisse der Parteien zugeschnittene Verhaltensanordnungen abzuändern, kommt auch bei den Steuerklauseln entscheidende Bedeutung zu. Auf der Grundlage der zivilrechtlichen Institute erstellen die Parteien regelmässig ein eigenes steuerliches Regelwerk, das einem bestimmten Gliederungsschema folgt und je nach Verhandlungsmacht stärker zugunsten der einen oder der anderen Partei ausformuliert sein kann.

Im Folgenden werden einige der typischen Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Grundlagen dargestellt. Es versteht sich, dass aufgrund der Einzelfallbezogenheit vertragliche Steuerregelungsmöglichkeiten nicht in dem Detaillierungsgrad aufgezeigt werden können, wie er in der Praxis Eingang in die Verträge findet.

4.2 Definition der Steuern

Einen zentralen Bestandteil des steuerlichen Regelungsgefüges im Vertrag stellt die Definition der Steuern dar. Sinn und Zweck eines definierten Begriffs ist, dass ihm im Vertrag immer der gleiche, definierte Inhalt zukommt und er entsprechend diesem Begriffsinhalt zu verstehen ist. Der Begriff «Steuern» findet sich neben anderen definierten Begriffen⁶⁷ oft in einem eigenen Anhang zum Vertrag, kann aber bspw. auch am Beginn des Abschnitts

über die steuerlichen Gewährleistungsbestimmungen oder des Vertrags definiert sein.

Aus Käufersicht sollten die Steuern mit Blick auf die Gewährleistung und Garantie des Verkäufers umfassend definiert werden und auch Sozialversicherungsabgaben, Strafzahlungen (Bussen) und Verzugszinsen beinhalten. Wenn Unternehmenskaufverträge neben Schweizer Zielgesellschaften auch deren ausländische Tochtergesellschaften abdecken, wird in der Steuerdefinition oft festgehalten, dass nicht nur die durch inländische, sondern auch durch ausländische Steuerbehörden erhobenen Steuerarten von der Definition umfasst sind.⁶⁸

4.3 Gewährleistungen und Garantien

4.3.1 Allgemeines

Die Unterscheidung zwischen Gewährleistung und Garantie ist aus zivilrechtlicher Sicht – jedenfalls nach der gesetzlichen Ordnung des Obligationenrechts – von hoher Relevanz, da je nachdem, welches Instrument vorliegt, unterschiedliche Rechtsfolgen resultieren. Sie spielt auch in der Parteienabrede eine tragende Rolle, welche das dispositive Normengefüge nicht übernimmt, sondern abändert. Ist die vertragliche Regelung nicht klar, muss mittels Auslegung eruiert werden, ob eine Gewährleistung oder eine Garantie vorliege. Auslegungsschwierigkeiten können sich v. a. dann ergeben, wenn in englischsprachigen Unternehmenskaufverträgen, die Schweizer Recht unterstehen, die Begriffe «representations and warranties» und «indemnities» verwendet werden, ohne dass ersichtlich ist, ob damit gewährleistungsrechtliche Zusicherungen oder selbständige bzw. unselbständige Garantien gemeint seien.⁶⁹

4.3.2 Steuerliche Gewährleistungen

Im anglo-amerikanischen Raum werden unter «representations and warranties» auf einen bestimmten Zeitpunkt hin zugesagte Tatsachen verstanden, die eine Partei der anderen gegenüber im Vertrag abgibt und auf die letztere vertraut.⁷⁰ Auch in Schweizer Recht unterstehenden Verträgen wird dieses Begriffspaar verwendet, nicht zuletzt deshalb, weil viele Unternehmenskaufverträge in engli-

65 KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 112. So treffen bspw. Steuerfolgen aus indirekter Teilliquidation nach der gesetzlichen Ordnung von Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 7a Abs. 1 lit. a StHG immer den Verkäufer, auch wenn er diese vertraglich auf den Käufer überwälzt. S. dazu im Detail unten, Abschn. 4.7.

66 S. KOLLER, Wechselwirkungen zwischen privatrechtlichen Rechtsgeschäften und ihren Steuerfolgen, 333.

67 In der englischen Terminologie als «definitions» oder «defined terms» bezeichnet.

68 Der Begriff «taxes» könnte bspw. wie folgt definiert sein: «Taxes shall mean any federal, state or municipal taxes, including corporate income tax, value added tax, withholding tax, real estate transfer tax, payroll tax and social security contributions or any other taxes or imposts levied by a governmental authority or equivalent taxes under the laws of any jurisdiction, including interest and penalties.»

69 BENEDICK/VISCHER, Vertragliche Modifikation der Verjährungsregeln im Gewährleistungsrecht beim Unternehmenskauf, 10. S. auch HONSELL, Art. 197 OR N 4.

70 S. FOX, Working With Contracts, 9.

scher Sprache verfasst werden, selbst wenn die Anwendung schweizerischen Rechts vereinbart wurde.

«Representations and warranties» bedeutet übersetzt «Zusicherungen und Gewährleistungen». Ob damit letztlich Zusicherungen iSv Art. 197 OR gemeint sind, ist – wie schon erwähnt – eine Auslegungsfrage, wenn die zivilrechtliche Qualifikation aus dem Vertrag nicht hervorgeht.

Gem. Art. 197 Abs. 1 OR haftet der Verkäufer dem Käufer sowohl für die zugesicherten Eigenschaften als auch dafür, dass die Sache nicht körperliche oder rechtliche Mängel hat, die ihren Wert oder ihre Tauglichkeit zu dem vorausgesetzten Gebrauch aufheben oder erheblich mindern. Die herrschende zivilrechtliche Lehre sieht in einer Zusicherung eine Wissenserkklärung (Vorstellungsäusserung). Weiter muss es sich um eine Erklärung des Verkäufers über Sacheigenschaften handeln, die erkennbar für den Kaufentschluss des Käufers entscheidend waren.⁷¹ Nach dem Bundesgericht liegt eine Zusicherung iSv Art. 197 Abs. 1 OR dann vor, wenn bestimmte tatsächliche oder rechtliche Eigenschaften der Kaufsache garantiert werden, wobei sich die Zusage auf den Zeitpunkt des Gefahrenüberganges bezieht.⁷² So stellen bspw. Angaben über den bisherigen Ertrag des Unternehmens eine Zusicherung dar.⁷³

Die Qualifikation als Zusicherung iSv Art. 197 Abs. 1 OR hat nach der gesetzlichen Ordnung eine Reihe von Nachteilen für den Käufer, so insbes. die Rügeobliegenheit nach Art. 201 OR, bei deren Versäumnis die käuferseitigen Gewährleistungsansprüche entfallen, sowie die kurze Verjährungsfrist von 1 Jahr nach Art. 210 Abs. 1 OR. Darüber hinaus haftet der Verkäufer gem. Art. 200 Abs. 1 OR nicht für Mängel, die der Käufer zur Zeit des Kaufs gekannt hat. Für Mängel, die der Käufer bei Anwendung gewöhnlicher Aufmerksamkeit hätte kennen sollen, haftet der Verkäufer nach Art. 200 Abs. 2 OR nur dann, wenn er deren Nichtvorhandensein zugesichert hat. Bei vertraglichem Nichtausschluss von Art. 200 OR hätte der Käufer somit keinen Gewährleistungsanspruch gegenüber dem Verkäufer in Bezug auf den gekannten oder erkennbaren Mangel, und zwar auch dann nicht, wenn er den Mangel im Rahmen einer vor dem Unternehmenskauf durchgeführten due diligence-Prüfung identifiziert hat. Daher werden Art. 200 OR ebenso wie Art. 201 und

Art. 210 OR, die allesamt dispositiver Natur sind,⁷⁴ im Vertrag häufig wegbedungen.⁷⁵ Auch die steuerlichen Gewährleistungsbestimmungen im Unternehmenskaufvertrag sind aus Sicht des Käufers oft so formuliert, dass sie die für den Käufer nachteiligen zivilgesetzlichen Bestimmungen ausschliessen oder modifizieren. Ansonsten könnte der Fall eintreten, dass der Käufer zwar einen steuerlichen Mangel vor dem Kauf ausmacht, ihn dem Verkäufer aber genau aus diesem Grund nicht entgegenhalten könnte. Dieses Paradoxon ist durch vertraglichen Ausschluss von Art. 200 OR zugunsten des Käufers aufzulösen.

Die typische («allgemeine») steuerliche Gewährleistungsklausel sieht im Wesentlichen vor, dass sämtliche Steuererklärungen ordnungsgemäss und fristgerecht eingereicht und sämtliche Steuern entweder bezahlt oder in der Bilanz zurückgestellt wurden. Daneben hält die Klausel häufig auch fest, dass keine steuerlichen Buchprüfungen oder Streitigkeiten mit den Steuerbehörden angedroht oder hängig seien. Der in der Steuerklausel verwendete Begriff «Steuern» ist im Regelfall mit dem ihm in den Begriffsdefinitionen des Vertrags zugewiesenen Inhalt zu verstehen. Aus zivilrechtlicher Sicht ist die steuerliche Gewährleistungsklausel im eben dargestellten Sinn als Zusicherung iSv Art. 197 Abs. 1 OR zu qualifizieren.⁷⁶ Der Verkäufer sichert dem Käufer den Bestand bestimmter steuerlich relevanter Tatsachen im Vertragszeitpunkt zu⁷⁷ und bestätigt dadurch das Nichtvorhandensein eines steuerlichen Mangels.⁷⁸

Die Rechtsfolgen für unrichtige Zusagen werden im Vertrag meistens exklusiv, d. h. unter Ausschluss in diesem Zusammenhang ansonsten anwendbarer Bestimmungen des Obligationenrechts, geregelt.⁷⁹ Dabei ist insbes. im Hinblick auf die allgemeine steuerliche Gewährleistungsklausel zu beachten, dass Gewährleistungszusagen im Regelfall betragsmässig beschränkt sind.⁸⁰ Darin manifestiert sich letztlich auch die Schwäche der allgemeinen steuerlichen Gewährleistungsklausel, die den Käufer auf den ersten Blick vermeintlich umfassend schützt, weil ja unter anderem zugesichert wird, dass sämtliche

71 HONSELL, Art. 197 OR N 14.

72 BGE 122 III 426 (27.6.1996), BGer 4C.260/2001 (4.1.2002). S. auch BGE 88 II 416, wo das Bundesgericht zugesicherte Eigenschaften als bestimmt umschriebene, objektiv feststellbare Tatsachen bezeichnet, von denen der Verkäufer dem Käufer gegenüber behauptet, sie seien vorhanden.

73 S. BENEDICK/VISCHER, Vertragliche Modifikation der Verjährungsregeln im Gewährleistungsrecht beim Unternehmenskauf, 10.

74 HONSELL, Art. 200 OR N 5, Art. 201 OR N 13 und Art. 210 OR N 5.

75 Vgl. TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 168 f.

76 S. BÖCKLI, Gewährleistungen und Garantien in Unternehmenskaufverträgen, 91, der von «einfacher Steuergarantie» spricht.

77 Vgl. Art. 200 Abs. 2 OR.

78 BÖCKLI, Gewährleistungen und Garantien in Unternehmenskaufverträgen, 89.

79 Der Käufer hätte gem. Art. 205 Abs. 1 OR grundsätzlich wahlweise Anspruch auf Wandelung oder Minderung. Allerdings erscheint die Wandelung beim Unternehmenskauf als Rechtsbehelf wenig praktikabel, weshalb sie in der Praxis regelmässig vertraglich ausgeschlossen wird. S. TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 170.

80 Sog. caps oder De-minimis-Bestimmungen.

Steuern bis zum Abgrenzungstichtag entweder bezahlt oder zurückgestellt seien.⁸¹ Allerdings konterkariert eine betragsmässige Obergrenze dieses vermeintliche Schutzpotential. Eine für den Käufer besonders wichtige steuerrelevante Tatsache oder Erwartung sollte folglich Gegenstand einer Garantie sein.

4.3.3 Steuerliche Garantien

Garantie wird oft mit «indemnity» oder «indemnification» übersetzt. Dabei versteht die anglo-amerikanische Vertragsdoktrin unter indemnification grundsätzlich den Rechtsbehelf, der gewährt wird, wenn eine Gewährleistungszusage gebrochen wird.⁸² Andererseits kann der Begriff «indemnification» auch ohne Konnex zu einem Gewährleistungsversprechen zu verstehen sein.⁸³

Die Schweizer Judikatur grenzt die Garantie von der Zusicherung in der Weise ab, dass der Verkäufer bei der Garantie einen zukünftigen Erfolg verspricht, der über die vertragsgemässe Beschaffenheit der Kaufsache hinausgeht.⁸⁴ Das Bundesgericht unterscheidet zwischen unselbständigen Garantien, wenn auf die Zukunft gerichtete Zusicherungen von den Eigenschaften der Sache abhängen, und selbständigen Garantien, wenn der Verkäufer einen künftigen Erfolg verspricht, welcher über die vertragsgemässe Beschaffenheit der Kaufsache hinausgeht, weil er wesentlich noch von anderen künftigen Faktoren abhängt, welche – wie z. B. die Konjunkturentwicklung – von den Sacheigenschaften unabhängig sind und ausserhalb der Einflussmöglichkeiten des Verkäufers liegen.⁸⁵ Die Garantie kann solcherart als Leistungsversprechen des Verkäufers für die Zeit nach dem Übernahmestichtag verstanden werden.⁸⁶ Oft werden derartige Versprechen in Unternehmenskaufverträgen explizit als Garantien iSv Art. 111 OR bezeichnet, was sinnvoll ist, um Abgrenzungsschwierigkeiten gegenüber der Zusicherung zu vermeiden.⁸⁷ Liegt eine Garantie vor und tritt der versprochene Erfolg nicht ein, erhält der Käufer einen Erfül-

lungsanspruch auf Schadenersatz, wobei die gewährleistungsrechtliche Prüfungs- und Rügeobliegenheit nicht zur Anwendung gelangen.⁸⁸ Darüber hinaus gilt bei selbständigen Garantien⁸⁹ nicht die kurze, 1-jährige Gewährleistungsfrist, sondern die lange Frist von 10 Jahren gem. Art. 127 OR.⁹⁰ Allerdings werden auch Garantien in der vertraglichen Praxis häufig durch Parteiabrede modifiziert, da es sich bei den zugrundeliegenden OR-Bestimmungen wie auch bei der Gewährleistung grundsätzlich um dispositives Recht handelt.⁹¹

Steuer Garantien werden entsprechend der zivilrechtlichen Grundnatur der Garantie vom Käufer meist dann verlangt, wenn die due diligence-Prüfung ein steuerliches Risiko zu Tage gefördert hat, dessen zukünftiges Eintreten als wahrscheinlich oder zumindest möglich eingeschätzt wird. Nach der Doktrin gehören zur Steuer Garantie eine Übernahme aller in den Folgejahren den Betrag der bilanzierten Steuerrückstellung um eine bestimmte Summe übersteigenden, kausal der Zeit bis zum Vollzugstag zurechenbaren Steuerzahlungen durch den Verkäufer und eine mit Zahlungsfolgen ausgestattete Garantie, dass die Deklarations- und Zahlungspflichten für indirekte und direkte Steuern vollständig, genau und zeitgerecht erfüllt worden seien. In diesen Bereich gehört weiter auch die Garantie der Abwesenheit von verdeckten Gewinnausschüttungen oder Gewinnvorwegnahmen im steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Sinn.⁹² Legt man dieses Verständnis einer vertraglichen Steuer Garantie zugrunde, wird rasch klar, dass die Abgrenzung zur steuerlichen Gewährleistung im Einzelfall diffizil sein kann. Eine Garantie dafür, dass Steuern für Perioden vor dem Stichtag ordnungsgemäss deklariert und vollständig bezahlt bzw. zurückgestellt worden seien, bezieht sich letztlich auf Tatsachen, die bereits im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs bestehen⁹³ und rückt sie konzeptionell nahe an die Gewährleistung. Auch die Garantie der Abwesenheit geldwerter Leistungen könnte als Zusage auf den Übernahmzeitpunkt hin interpretiert werden, obwohl sich die steuerlichen Folgen daraus regelmässig erst in der Zukunft einstellen.

81 Dem Wortlaut einer solchen Klausel nach umfassen «sämtliche Steuern» nicht nur tatsächlich zurückgestellte, sondern auch latente Steuern, d. h. nicht in der Bilanz durch Rückstellung erfasste Steuerrisiken.

82 Indemnity als Rechtsfolge aus einer Gewährleistungsverletzung. S. Fox, Working With Contracts, 27.

83 Z. B. dann, wenn der Verkäufer sich dem Käufer gegenüber verpflichtet, diesem sämtliche Schäden und Kosten im Zusammenhang mit einer Rechtsstreitigkeit zu ersetzen. Fox, Working With Contracts, 240.

84 BGE 122 III 426 (27.6.1996) E 4.

85 BGer 4C.260/2001 (4.1.2002) E 3a. In diesem Sinn auch HONSELL, Art. 197 OR N 17.

86 BÖCKLI, Gewährleistungen und Garantien in Unternehmenskaufverträgen, 92.

87 Vgl. BENEDICK/VISCHER, Vertragliche Modifikation der Verjährungsregeln im Gewährleistungsrecht beim Unternehmenskauf, 10. Allerdings reicht die Bezeichnung «Garantie» alleine nicht aus, um eine Garantie im Rechtssinn zu begründen.

HONSELL, Art. 197 OR N 17; TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 167.

88 BENEDICK/VISCHER, Vertragliche Modifikation der Verjährungsregeln im Gewährleistungsrecht beim Unternehmenskauf, 10, und die dort zitierte Lehre.

89 BGer 4C.260/2001 (4.1.2002) E 3a.

90 HONSELL, Art. 111 OR N 17.

91 Zur Verjährung s. sogleich, Abschn. 4.5.

92 BÖCKLI, Gewährleistungen und Garantien in Unternehmenskaufverträgen, 93.

93 S. oben, Fn 73.

Diese Abgrenzungsambiguität wird auch in der Lehre herausgestrichen.⁹⁴ Sie sollte jedoch eher akademischer Natur bleiben,⁹⁵ wenn der Vertrag einerseits eine von den Gewährleistungszusagen des Verkäufers separate Klausel enthält, aus der klar hervorgeht, dass der steuerlich relevante Sachverhalt für den Käufer eine besondere Erwartung begründet, die er rechtlich absichern will bzw. die Grundlage für die steuerliche Garantie bildet, und andererseits die betragsmässigen Haftungsobergrenzen für Gewährleistungszusagen nicht gelten sollen. In diesem Fall muss die Vertragsinterpretation zum Ergebnis gelangen, dass der Käufer dem Verkäufer ein Leistungsversprechen abgerungen hat, das über eine blossе Eigenschaftszusage hinausgeht und unabhängig von dieser zu erfüllen ist.⁹⁶

4.4 Zeitliche Abgrenzung

Die steuerlichen Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen des Verkäufers werden im Unternehmenskaufvertrag auf einen Stichtag bezogen. Dieser kann, muss aber nicht mit dem closing⁹⁷ zusammenfallen. Steuern, die in Perioden bis zum Stichtag anfallen, sind vom Verkäufer «glattzustellen.» Danach ist die Entrichtung der Steuern der erworbenen Zielgesellschaft Sache des Käufers. Dieser vertraglich vereinbarte Stichtag entspricht nur in den seltensten Fällen dem Ende der steuerlichen Veranlagungsperiode der Zielgesellschaft. Weicht der vertragliche Stichtag vom Ende der Veranlagungsperiode ab, muss die Verteilung der Steuern zwischen den Parteien im Vertrag für den entsprechenden Zeitraum⁹⁸ abgegrenzt werden. Dabei wird z. T. fingiert, dass die straddle period einer separaten Veranlagung zugänglich sei. Fällt der steuerliche Abgrenzungstichtag nicht mit dem closing zusammen, kann – je nach Zeitablauf – eine mehr oder weniger lange «steuerfreie» Periode resultieren, in welcher der Verkäufer dem Käufer gegenüber nicht mehr für steuerliche Gewährleistungen oder Garantien einzustehen hat. Dies ist aus Sicht des Käufers nicht optimal, da er in diesem Zeitraum noch nicht die Verfügungsgewalt über die Zielgesellschaft ausüben kann.

4.5 Verjährung

Wie bereits erwähnt,⁹⁹ sieht das Obligationenrecht bei der Gewährleistung eine Verjährungsfrist von lediglich 1 Jahr vor. Diese Frist ist für den Unternehmenskauf regelmässig zu kurz. Dies gilt insbes. im Hinblick auf steuerliche Risiken, die sich oft erst in einem späteren Zeitpunkt zeigen.¹⁰⁰ Dementsprechend wird die Verjährungsfrist für Gewährleistungsansprüche in Unternehmenskaufverträgen oft verlängert. Aus steuerlicher Sicht erweist sich jedoch selbst eine derartige Verlängerung als nicht genügend,¹⁰¹ betragen die steuerlichen Verjährungsfristen doch mind. 5 Jahre.¹⁰²

Deshalb sollte aus Sicht des Käufers die steuerliche Verjährungsfrist so bemessen sein, dass sie erst mit der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagung endet.¹⁰³ Handelt es sich um eine selbständige Garantie, gilt gem. Art. 127 OR wie erwähnt die lange Verjährungsfrist von 10 Jahren. Das Bundesgericht leitet aus Art. 129 OR ab, dass eine Verkürzung dieser Frist unzulässig sei.¹⁰⁴

4.6 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Im Rahmen der due diligence-Prüfung werden häufig verdeckte Gewinnausschüttungen der Zielgesellschaft an ihre Mutter- oder andere Konzerngesellschaften ausgemacht. Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen gem. Art. 4 Abs. 1 Bst. b iVm Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV zunächst der Verrechnungssteuer von 35 %. Werden solche Ausschüttungen nach dem Verkauf der Zielgesellschaft an den Käufer im Rahmen einer verrechnungssteuerlichen Buchprüfung aufgegriffen und ist die Verjährungsfrist gem. Art. 17 Abs. 1 VStG noch nicht abgelaufen, stellt sich das Problem, dass die Zielgesellschaft weder ihrer Verrechnungssteuerpflicht gem. Art. 10 Abs. 1 iVm Art. 11 Abs. 1 VStG noch ihrer Überwälzungspflicht gem. Art. 14 Abs. 1 VStG nachgekommen ist. Ob eine Überwälzung der Verrechnungssteuer auf den Leistungsempfänger nach Verkauf, gestützt auf Art. 14 VStG, möglich sei, erscheint nach dem Wortlaut der Bestimmung fraglich, da «die steuerbare

94 Vgl. BÖCKLI, Gewährleistungen und Garantien in Unternehmenskaufverträgen, 95, nach dem viele Garantieabreden dazu dienen, irgendwelche dem Käufer besonders wichtigen Erwartungen rechtlich abzusichern, sowie TSCHÄNI, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 167.

95 S. auch TSCHÄNI/WOLF, Vertragliche Gewährleistungen und Garantien – Typische Vertragsklauseln, 101.

96 In diesem Sinn auch BÖCKLI, Gewährleistungen und Garantien in Unternehmenskaufverträgen, 101.

97 Vollzugsdatum des Kaufvertrages, d. h., wenn sämtliche closing-Bedingungen eingetreten sind.

98 Dieser wird auch als «straddle period» bezeichnet.

99 S. oben, Abschn. 4.3.2.

100 BENEDICK/VISCHER, Vertragliche Modifikation der Verjährungsregeln im Gewährleistungsrecht beim Unternehmenskauf, 4.

101 S. TSCHÄNI/WOLF, Vertragliche Gewährleistungen und Garantien – Typische Vertragsklauseln, 106.

102 Vgl. Art. 120 DBG, Art. 17 VStG, Art. 42 MWSTG und Art. 30 StG.

103 Bei den Selbstveranlagungssteuern sollte die vertragliche mit der entsprechenden gesetzlichen Verjährungsfrist abgestimmt werden, d. h. aus Käufersicht ist die Verjährungsfrist bis zum Eintritt der Verjährung der jeweiligen Steuerforderung zu verlängern. S. für die Mehrwertsteuer HERTEL/HEER, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmensverkäufen. MWST-Haftung in der Schweiz geht weiter als im EU-Raum, 875.

104 BGE 132 III 285, E 2. Vgl. auch DÄPPEN, Art. 129 OR N 3.

Leistung (...) bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (ist).» M. a. W. statuiert das VStG die Pflicht zur sofortigen Überwälzung.¹⁰⁵ Allerdings hat das Bundesgericht entschieden, dass im Fall der Nichtüberwälzung bei der Ausrichtung der steuerbaren Leistung der Steuerpflichtige den Steuerbetrag nachträglich vom Leistungsempfänger einzufordern habe und die Überwälzung auf diese Weise vorzunehmen sei.¹⁰⁶ Die steuerpflichtige Gesellschaft hat gemäss Bundesgericht einen entsprechenden öffentlich-rechtlichen Rückgriffsanspruch gegen den Leistungsempfänger, wobei es Aufgabe der ESTV und nicht des Zivilrichters sei, zu entscheiden, ob ein Rückgriffsanspruch bestehe.¹⁰⁷ Der Zielgesellschaft bleibt nach dieser Judikatur die Möglichkeit, den Steuerabzug gegenüber dem Verkäufer nachträglich durchzusetzen.

Findet die Überwälzung aus irgendeinem Grund nicht statt, geht die ESTV in der Regel davon aus, dass der ausgeschüttete Betrag bloss die Nettoleistung der steuerbaren Bruttoleistung darstelle.¹⁰⁸ Durch diese sog. Aufrechnung ins Hundert¹⁰⁹ ist die Überwälzung zwar vorgenommen.¹¹⁰ Jedoch trägt die Zielgesellschaft als Schuldner der Leistung das Verrechnungssteuerrisiko.¹¹¹ Weil die ins Hundert aufgerechnete Verrechnungssteuer aus dem Gewinn bzw. den Reserven der Zielgesellschaft zu entrichten ist,¹¹² ist diese direkt entreichert. Wurde im Vertrag nichts vorgekehrt, geht die Wertreduktion der Zielgesellschaft zu Lasten des Käufers.¹¹³

Bei betragsmässig hohen Verrechnungssteuerrisiken müssen diese bereits im Kaufpreis berücksichtigt oder

mittels Garantie des Verkäufers abgesichert werden.¹¹⁴ Die allgemeine steuerliche Gewährleistungsklausel eignet sich hier weniger, v. a. dann nicht, wenn sie über Deckelungen (sog. caps) zu einer begrenzten Haftung des Verkäufers führt.

4.7 Indirekte Teilliquidation

Der indirekten Teilliquidation wird in Unternehmenskaufverträgen prominent Raum gewidmet, wenn in der Schweiz ansässige natürliche Personen Beteiligungen iSv Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 7a Abs. 1 Bst. a StHG veräussern. Dann sind es der oder die Verkäufer, die den vertraglichen Schutz in Anspruch nehmen, um die schwerwiegenden steuerlichen Konsequenzen einer Umqualifizierung des steuerfreien Kapitalgewinns in steuerbaren Vermögensertrag abzuwenden.¹¹⁵ Diese wohl bekannteste Steuerklausel ist oft in Anlehnung an Ziff. 4.5 des KS Indirekte Teilliquidation formuliert und umschreibt bestimmte Vorgänge, die schädliche Ausschüttungen iSd indirekten Teilliquidation darstellen. Dem Käufer wird untersagt, die Zielgesellschaft innerhalb der Frist von 5 Jahren nach dem Verkaufszeitpunkt in Transaktionen zu verwickeln, die als geldwerte Leistungen zu Gunsten des Käufers oder dessen Aktionären qualifiziert werden könnten. Der Käufer sollte sich durch dieses vertragliche Verbot allerdings nicht zu sehr ans Gängelband nehmen lassen, und es muss ihm vertraglich zumindest erlaubt sein, jenen Spielraum auszuschöpfen, den ihm das KS Indirekte Teilliquidation belässt.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist die indirekte Teilliquidationsklausel – obwohl zumeist als Verbot des Käufers formuliert – wohl als selbständige Garantie zu qualifizieren. Das als Unterlassungspflicht ausgestaltete vertragliche Verbot kann nämlich umgekehrt auch als Versprechen eines künftigen Erfolgs interpretiert werden, wobei der Erfolg in der Nichtumsetzung der unzulässigen Transaktionen bzw. daraus folgend im Nichteintreten der für den Verkäufer schädlichen Steuerfolgen aus indirekter Teilliquidation besteht. Das Versprechen eines künftigen Erfolgs, der über die vertragsgemässe Beschaffenheit der Kaufsache hinausgeht, ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gerade Wesensmerkmal des selbständigen Garantievertrags.¹¹⁶

105 Praxis II, Art. 14 Nr. 30.

106 Praxis II, Art. 14 Nr. 3 und Nr. 4.

107 Praxis II, Art. 14 Nr. 4.

108 Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 17.

109 Diese Methode wird auch vom Bundesgericht gestützt. Vgl. BGE 118 I b 317.

110 REICH, Art. 14 VStG N 19. Wird ein steuerliches Risiko aus verdeckter Gewinnausschüttung der Zielgesellschaft an den verkaufenden Aktionär im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses durch Hinterlegung des entsprechenden Betrags auf ein escrow-Konto abgesichert, muss dies eine wirksame Überwälzung der Verrechnungssteuer mit der Folge darstellen, dass keine Aufrechnung ins Hundert vorgenommen werden darf.

111 So auch WEIDMANN/OESTERHELT, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, 622.

112 REICH, Art. 14 VStG N 20.

113 Das beschriebene Problem erfährt durch die Bestimmung von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV eine gewisse Entschärfung, wobei allerdings die Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 2 VStV erfüllt sein müssen. Im internationalen Verhältnis ist diese Bestimmung aber wohl nicht direkt anwendbar, weshalb sich das Problem v. a. dann stellt, wenn ein ausländischer Verkäufer eine Schweizer Zielgesellschaft veräussert. Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV müsste jedoch analog auf internationale Sachverhalte angewendet werden, wenn die Rückerstattungsberechtigung des Empfängers gegeben ist.

114 Vgl. auch TSCHÄNI/WOLF, Vertragliche Gewährleistungen und Garantien – Typische Vertragsklauseln, 106.

115 Diese Regelung entfaltet nur im Verhältnis zwischen den Parteien Wirkung. Im Aussenverhältnis haftet immer der Verkäufer. S. oben, Abschn. 4.1.

116 S. BGE 4C.260/2001 (4.1.2002) E 3a und die dort zitierte Judikatur und Literatur.

4.8 Transaktionssteuern

Die Verteilung der durch die Transaktion selbst ausgelösten Steuern (und anderer Kosten) ist regelmässig Gegenstand einer separaten Regelung im letzten Abschnitt des Vertrags.¹¹⁷ Im Schweizer Kontext ist v. a. die Umsatzabgabe betroffen, wenn zumindest eine der Vertragsparteien Effektenhändler iSv Art. 13 Abs. 3 StG ist. In diesem Fall bestimmt sich die Höhe der Umsatzabgabe entweder nach Art. 13 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 iVm Art. 16 Abs. 1 Bst. a StG oder Art. 13 Abs. 2 Bst. b iVm Art. 16 Abs. 1 Bst. b StG. Die Abgabepflicht ist im Gesetz klar geregelt: Gem. Art. 17 Abs. 1 StG schuldet der Effektenhändler die Umsatzabgabe. In der vertraglichen Praxis wird die Umsatzabgabe hingegen entweder hälftig zwischen den Parteien verteilt oder es wird nur eine Partei – selbst wenn diese nicht Effektenhändler ist – belastet.¹¹⁸

Mitunter wird diese Bestimmung standardmässig auch in den Vertrag aufgenommen, wenn keine der Vertragsparteien Effektenhändler ist. Vermeintlich schadet sie dann nicht, ist doch kein Effektenhändler als Vertragspartei beteiligt. Allerdings ist Vorsicht geboten, wenn eine dritte Partei, z. B. eine Investmentbank, die Interessenten zusammenführt und der Vertrag in der Folge zwischen diesen tatsächlich abgeschlossen wird. Banken iSd BankG sind gem. Art. 13 Abs. 3 Bst. a StG per se Effektenhändler. Die Zusammenführung der Vertragsparteien dürfte in der Praxis der ESTV mit grosser Wahrscheinlichkeit als Vermittlung iSv Art. 17 Abs. 3 Bst. b StG qualifiziert werden, sodass die Bank gem. Art. 17 Abs. 2 Bst. b StG umsatzabgabepflichtig wird.¹¹⁹ Dies hätte auf die Parteien immer noch keinen Einfluss, und die vertragliche Verteilung der Umsatzabgabe erscheint nach wie vor redundant. Allerdings überwälzen Banken die Umsatzabgabe regelmässig auf ihre Auftraggeber. Geschieht dies, wird die Umsatzabgabe wieder zum Problem der Vertragsparteien und der vertraglichen Regelung neues Leben eingehaucht. Aus Käufersicht erweist sich die Vertragsklausel v. a. dann als Bumerang, wenn er gemäss Vertrag die Umsatzabgabe allein zu tragen hat.

5 Steuerfolgen vertraglicher Entschädigung

5.1 Allgemeines

Verletzt der Verkäufer Gewährleistungs- oder Garantiezusagen, steht dem Käufer ein vertraglicher Ausgleichsanspruch zu. Manchmal finden sich Bestimmungen im Vertrag, wonach sämtliche Zahlungen des Verkäufers infolge der Verletzung von Gewährleistungen oder Garantien den Kaufpreis reduzieren. Ausgleichsansprüche können vom Verkäufer aber auch ausbezahlt werden. Hinsichtlich steuerlicher Ausgleichsansprüche bedingt sich der Käufer zuweilen ein Wahlrecht in dem Sinn aus, dass die Ausgleichszahlung entweder an die Käufer- oder die Zielgesellschaft fliesst. Es stellt sich die Frage, wie derartige Zuflüsse steuerlich zu behandeln seien.¹²⁰

5.2 Kaufpreisreduktion

Die vertragliche Regelung, dass Ausgleichsansprüche eine Reduktion des Kaufpreises bewirken, wird buchhalterisch nachvollzogen, wenn der Käufer aus der Verletzung der entsprechenden Gewährleistungs- oder Garantie-zusage einen durchsetzbaren Anspruch gegenüber dem Verkäufer geltend machen kann. Den Zufluss verbucht die Käufergesellschaft liquiditätswirksam. Die Gegenbuchung erfolgt direkt auf der Beteiligung (erworbene Anteilsrechte) an der Zielgesellschaft. Durch diesen Vorgang werden die Anschaffungskosten der Beteiligung nachträglich reduziert. Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Reduktion iSd Gestehungskostenlehre eine Verminderung des Erwerbspreises oder eine Desinvestition darstellt.¹²¹ Beide Ansätze führen zum gleichen Ergebnis: Die Gestehungskosten und der Gewinnsteuerwert der Beteiligung werden entsprechend herabgesetzt. Es entsteht kein Anwendungsfall von Art. 62 Abs. 4 DBG und der jeweiligen kantonalen Bestimmung.

5.3 Leistung an die Käufergesellschaft

Leistet der Verkäufer aufgrund einer Gewährleistungs- oder Garantieverletzung an die Erwerbergesellschaft, kann diese buchhalterisch so vorgehen wie unter 5.2 beschrieben. Dies unabhängig davon, ob der Vertrag vorsieht, dass Ausgleichsansprüche eine Kaufpreisreduktion bewirken. Hinsichtlich der Gestehungskosten gilt das zuvor unter 5.2 Gesagte.

117 In der anglo-amerikanischen Terminologie als «miscellaneous section» bezeichnet.

118 Dem Fiskus gegenüber bleibt der Effektenhändler abgabepflichtig. Die Regelung im Vertrag entfaltet zwischen den Parteien nur Innenwirkung. Vgl. oben, Abschn. 4.1.

119 S. hierzu POLTERA/ZITTER, Kauf und Verkauf von Unternehmungen. Entwicklungen in der Praxis, Lösungsansatz zu Fall 5. Zur Kritik am Vermittlerbegriff der ESTV ZITTER, Vermittlung durch die Muttergesellschaft, 862 ff.

120 Im Folgenden wird unterstellt, dass es sich jeweils um eine Schweizer Käufer- und Zielgesellschaft handle.

121 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.5.1. Vgl. auch DUSS/ALTORFER, Art. 70 DBG N 34 und die dort zitierte Literatur.

5.4 Leistung an die Zielgesellschaft

Erfolgt die Entschädigungsleistung direkt an die Zielgesellschaft,¹²² muss diese den Zufluss grundsätzlich erfolgswirksam verbuchen. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips fliesst dieser Ertrag gem. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG und der entsprechenden kantonalen Bestimmung in das steuerliche Ergebnis der Zielgesellschaft ein. Andererseits steht diesem Zufluss der Abfluss aus dem Schlagendwerden des steuerlichen Risikos entgegen, sodass sich Zu- und Abfluss ausgleichen. Einen Schaden würde die Gesellschaft jedoch erleiden, wenn der durch das steuerliche Risiko verursachte Abfluss etwa unter der (behördlichen) Berufung auf das Periodizitätsprinzip nicht steuerwirksam verbucht werden dürfte. In diesem Fall würde sich in der vertraglichen Gestaltung eine gross-up-Klausel anbieten, um die daraus resultierende steuerliche Belastung der Zielgesellschaft abzufedern.¹²³

5.5 Earn-out-Mechanismen

Earn-out-Klauseln stellen eine variable Kaufpreiskomponente dar, wonach der Käufer dem Verkäufer neben einem Fixkaufpreis einen von bestimmten, nach Vollzug eintretenden Ereignissen abhängigen zusätzlichen Kaufpreis bezahlt.¹²⁴ Neben der vom künftigen Gewinn abhängigen Kaufpreiskomponente kommen in der Praxis auch solche zulasten des Verkäufers vor, wenn nämlich eine vom Verlust des verkauften Unternehmens abhängige Zahlung des Verkäufers an den Käufer vereinbart wird.¹²⁵

Bezahlt der Käufer dem Verkäufer nachträglich einen zusätzlichen Kaufpreis aufgrund einer earn-out-Klausel, muss die Zahlung auf der erworbenen Beteiligung aktiviert werden. Dieser aus steuerlicher Sicht nur Bestandskonten berührende und daher erfolgsneutrale Vorgang bewirkt einerseits eine Erhöhung der Anschaffungskosten und andererseits eine Erhöhung des Gewinnsteuerwerts der Beteiligung. Im umgekehrten Fall des «negativen Kaufpreises» erhält der Käufer vom Verkäufer eine Zahlung, welche dieser anschaffungskostenmindernd auf der Beteiligung verbucht. Auch hier müssen spiegelbildlich Anschaffungskosten und Gewinnsteuerwert der Beteiligung nachträglich reduziert werden, weshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen in Abschn. 5.2 verwiesen werden kann.

Zu beachten ist jedoch eine mögliche Umqualifikation der earn-out-Zahlung in einen Lohnbestandteil. Dies kann vorkommen, wenn eine natürliche Person ihre Anteile an der Zielgesellschaft veräussert, aber weiterhin auf Basis eines Anstellungsvertrags beschäftigt bleibt. In diesen Fällen argumentieren die Steuerbehörden zuweilen, dass die earn-out-Zahlung Lohn darstelle, weil der angestellte ehemalige Verkäufer durch seine Tätigkeit die Zahlung gewissermassen erst ermöglicht habe. Bei einer solchen Qualifikation besteht das Risiko, dass die Gesellschaft auf dem Lohnbestandteil Sozialabgaben abführen muss.¹²⁶ Dieser Zahlungsabfluss muss aus Käufersicht im Vertrag entsprechend thematisiert werden.

6 Zusammenfassung

Der Absicherungsbedarf eines Erwerbers für Steuerrisiken hängt massgeblich von der Transaktionsstruktur ab. Je nachdem, ob ein Unternehmen im Weg eines share deal oder eines asset deal erworben wird, gestaltet sich die Haftung des Erwerbers unterschiedlich. Materialisieren sich Steuerrisiken nach einem share deal, vermindert sich der Wert der Zielgesellschaft. Dies hat direkte Auswirkungen in der konsolidierten Vermögenssphäre des Erwerbers. Beim asset deal hingegen kann den Erwerber eine direkte gesetzliche Haftung, so insbes. im Bereich der Mehrwertsteuer, treffen. Während sich der Erwerber beim share deal gegen eine allfällige Wertminderung der Zielgesellschaft nach Vollzug der Transaktion absichern muss, wird er beim asset deal einen vertraglichen Regressanspruch gegen den Verkäufer für den Fall anstreben, dass die gesetzliche Haftung für Steuerschulden bei ihm durchschlägt. Absicherungsbedarf kann sich zusätzlich ergeben, wenn die Zielgesellschaft Gegenstand von Umstrukturierungen vor der eigentlichen Transaktion war. Dies hauptsächlich deshalb, weil durch Umstrukturierungen Steuerverbindlichkeiten auf die Zielgesellschaft übergehen können. Darüber hinaus führt die Verletzung bspw. einer durch eine steuerliche Vermögensübertragung ausgelösten Sperrfrist zu Steuerfolgen, die gem. Art. 61 Abs. 4 DBG auch eine Haftung der Zielgesellschaft begründen kann. Die sorgfältige Analyse

122 Dies wird mitunter v. a. hinsichtlich der steuerlichen Ausgleichsansprüche vereinbart, da beim share deal die Zielgesellschaft für sämtliche Steuern haftet.

123 Zum Begriff der gross-up-Klausel bei Finanzierungen siehe SCHMID, Gross-up Klauseln in Darlehensverträgen, 284 ff.

124 VISCHER, Earn out-Klauseln in Unternehmenskaufverträgen, 509 f.

125 VISCHER, Earn out-Klauseln in Unternehmenskaufverträgen, 510.

126 Es ist offensichtlich, dass dieser Auffassung aus steuersystematischer Sicht Gewichtiges entgegenzuhalten ist. So ist die earn-out-Komponente als Teil des Kaufpreises definiert, weshalb sie – dem Grundgeschäft folgend – steuerfreien Kapitalgewinn darstellen muss, wenn eine natürliche Person unter Einhaltung der sonstigen Bestimmungen der indirekten Teilliquidation Anteile an eine Vertragspartei veräussert, für die das Buchwertprinzip gilt. Zudem ist es systematisch nicht zu begründen, weshalb eine Zahlung des Käufers an den Verkäufer Sozialversicherungsabgaben auf Ebene der Gesellschaft auslösen soll.

dieser Vorfragen ist somit erste Weichenstellung für die Ausgestaltung des Vertragswerks aus steuerlicher Sicht.

In einem zweiten Schritt sind sodann die im Rahmen der due diligence-Prüfung identifizierten Steuerrisiken im Vertrag konkret abzudecken. Abzuwägen ist insbes., ob die steuerlichen Risiken derart schwer wiegen, dass sie von vornherein kaufpreismindernd berücksichtigt werden oder über eigene Garantiezusagen abgesichert werden müssen. Die allgemeine steuerliche Gewährleistungsklausel bietet bei Vereinbarung vertraglicher Haftungsobergrenzen aus Käufersicht keinen ausreichenden Schutz. Sich allein auf diese Klausel zu verlassen und ihr womöglich die steuerliche due diligence-Prüfung zu opfern, empfiehlt sich jedenfalls nicht.

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA/OMLIN LUCIA, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel u. a. 2008
- BAUMGARTNER IVO/CLAVADETSCHER DIEGO/KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010
- BENEDICK GILLES/VISCHER MARKUS, Vertragliche Modifikation der Verjährungsregeln im Gewährleistungsrecht beim Unternehmenskaufvertrag, Jusletter vom 4.9.2006
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, Gewährleistungen und Garantien in Unternehmenskaufverträgen, in: Rudolf Tschäni (Hrsg.), Mergers & Acquisitions, Zürich 1998, 59
- BREITENBACH DOMINIK/PIETROPAOLO RAFFAELLO, Mehrwertsteuerliche Aspekte bei Umstrukturierungen, ASA 74 (2005/06), 428
- DÄPPEN ROBERT K., in: Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. I, Art. 1 - 529 OR, 5. A., Basel u. a. 2011
- 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
- EILERS STEPHAN/BEUTEL DAVID, Steuerfreistellungen und -gewährleistungen in M&A-Transaktionen, IStR 2010, 564
- FOX CHARLES M., Working With Contracts. What Law School Doesn't Teach You, New York 2002
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich u. a. 2010
- HERTEL MARKUS/HEER MICHELLE, Mehrwertsteuerliche Haftung bei Unternehmensverkäufen. MWST-Haftung in der Schweiz geht weiter als im EU-Raum, ST 2005, 869
- HOFSTETTER HANS, Zur Anwendbarkeit von Art. 333 OR bei Unternehmenssanierungen, AJP 1998, 926
- HONSELL HEINRICH, in: Basler Kommentar Obligationenrecht, Bd. I, 5. A., Basel u. a. 2011
- KOLLER THOMAS, Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Bern 1993
- Wechselwirkungen zwischen privatrechtlichen Rechtsgeschäften und ihren Steuerfolgen. Ein Beispiel für die enge Verzahnung zweier rechtlicher Subsysteme, ZBJV 1998, 309
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- LUMSDEN ROBIN, Tax Due diligence: Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung, Steuerklauseln, in: Andreas Baumann/Kornelia Waitz-Ramsauer (Hrsg.), Handbuch Unternehmenskauf & Due diligence, Bd. II: Tax, LexisNexis 2009
- MEISTER THOMAS, Haftungstatbestände im Schweizerischen Steuerrecht – ein Überblick, in: Michael Beusch/ISIS (Hrsg.), Steuerrecht 2008. Best of zsis, Zürich 2008, 67
- MORSCHER LUKAS, in: Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel u. a. 2005
- MÜLLER GUIDO, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zürich 2012
- PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil: Art. 1 - 20 VStG, Basel 1971
- POLTERA FLURIN/ZITTER GERNOT, Kauf und Verkauf von Unternehmungen. Entwicklungen in der Praxis. Fallbeispiele, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung vom 27./28.9.2011
- REICH MARKUS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel u. a. 2005
- Steuerrecht, 2.A., Zürich u. a. 2012

- Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1. Teil, Basel u. a. 1996
- RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, in: Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel u. a. 2005
- RINNE CHRISTINA, Die neuen Haftungsbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht, ST 2011, 298
- SCHMID CHRISTOPH OLIVER, Gross-up-Klauseln in Darlehensverträgen, FStR 2006, 284
- STRASSER MATHIAS, Treuepflicht und «due diligence»-Prüfung, *ecolex Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2001, 748
- TIPKE KLAUS/KRUSE WILHELM HEINRICH, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO, Köln (Loseblatt)
- TSCHÄNI RUDOLF, in: Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel u. a. 2005
- M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, Zürich u. a. 2003
- TSCHÄNI RUDOLF/WOLF MATTHIAS, Vertragliche Gewährleistungen und Garantien – Typische Vertragsklauseln, in: Rudolf Tschäni (Hrsg.), *Mergers & Acquisitions VIII*, Zürich 2006, 93
- VISCHER MARKUS, Earn out-Klauseln in Unternehmenskaufverträgen, SJZ 2002, 509
- WEIDMANN MARKUS/OESTERHELT STEFAN, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, StR 2007, 622
- ZITTER GERNOT, Vermittlung durch die Muttergesellschaft. Auslegung von Art. 17 Abs. 3 lit. b des Stempelsteuergesetzes, ST 2011, 860
- reichischen Monarchie (vom 1.6.1811), StF: Justizgesetzsammlung (JGS) Nr. 946/1811
- AO, (dt.) Abgabenordnung (vom 16.3.1976) idF vom 1.10.2002, BGBl 2002 I, 3866, 2003 I, 61; zuletzt geändert durch G vom 22.12.2011, BGBl 2011 I, 3044
- ASVG, (österreich.) BG über die Allgemeine Sozialversicherung (Allgemeines Sozialversicherungsgesetz) (vom 9.9.1955), BGBl Nr. 189/1955, 951
- BankG, BG über die Banken und Sparkassen (vom 8.11.1934), SR 952.0
- BAO, (österreich.) BG über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) (vom 28.6.1961), BGBl 194/1961, 1031
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (vom 3.10.2003), SR 221.301
- HGB, (dt.) Handelsgesetzbuch (vom 10.5.1897) in der im BGBl Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung; zuletzt geändert durch G vom 22.12.2011, BGBl I, 3044
- MWSTG, BG vom 12.6.2009 über die Mehrwertsteuer, 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
- UGB, (österreich.) BG über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch), (dt.) RGBI 219/1897
- 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
- ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Dokumentationen, Sammelwerke

- Die Eidgenössische Verrechnungssteuer (Stand der Gesetzgebung: 1.1.2010), Autor: Team Dokumentation und Steuerinformation, ESTV, Bern 2010
- Praxis II, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rechtsquellen

- ABGB, (österreich.) Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten deutschen Erbländer der Oester-

Materialien

Botschaft FusG, Botschaft zum BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) (vom 13.6.2000), BBl 2000, 4337

Botschaft Vereinfachung der Mehrwertsteuer, Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (vom 25.6.2008), BBl 2008, 6885

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 Indirekte Teilliquidation, KS Nr. 14 (1-014-D-2007-d) der ESTV – Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten («indirekte Teilliquidation») (vom 6.11.2007)

MB Übertragung mit Meldeverfahren, MB Nr. 11 (610.545-11) der ESTV – Übertragung mit Meldeverfahren (gültig vom 1.1.2008 - 31.12.2009)

Markus Reich:

Steuerrecht

Teil IV: Mehrwertsteuerrecht verfasst von Philip Robinson

2., aktualisierte und erweiterte Auflage

Rezensent: Dr. iur. Marco Duss*

Inhalt

1	Einleitung und Übersicht	218	3	Teil II: Einkommens- und Vermögenssteuerrecht	221
2	Teil I: Grundlagen und Überblick	219	3.1	Steuerberechtigung und Steuerharmonisierung.	221
2.1	Zur Einführung	219	3.2	Steuerrechtlicher Einkommensbegriff	222
2.2	Steuern als öffentliche Abgaben	219	3.3	Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen	223
2.3	Rechtsquellen.	219	3.4	Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen	224
2.4	Zum Thema Ruling	219	3.5	Grundstückgewinnsteuer.	224
2.5	Verfassungsmässige Grundlagen und Praxisänderungen	220	3.6	Steuerverfahrensrecht	225
2.6	Leistungsfähigkeitsprinzip	220	4	Teil III: Verrechnungssteuerrecht	225
2.7	Auslegung, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung.	220	5	Teil IV: Mehrwertsteuerrecht	225
			6	Würdigung	225

1 Einleitung und Übersicht

Das Erscheinen der 2. Auflage von Markus Reichs Lehrbuch bei Schulthess im April 2012 fiel zeitlich praktisch mit seiner Emeritierung als Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich zusammen. Schon die 1., 2009 erschienene, Auflage ist als vortreffliche Darstellung des schweizerischen Steuerrechts zum Standardwerk geworden. In der 2. Auflage galt es zum einen, die zahlreichen Neuerungen in Gesetzgebung, Gerichtspraxis und Literatur nachzutragen. Zum anderen war eine vertiefte Darstellung des Mehrwertsteuerrechts nachzuliefern, worauf in der 1. Ausgabe –

weil damals im Umbruch – verzichtet worden war. Philip Robinson, wohl jedem Steuerrechtler bestens bekannt, hat diese Lücke nun mit Teil IV prominent geschlossen. Erweitert wurden ferner die Ausführungen zur Grundstückgewinnsteuer, die neu Gegenstand eines eigenen, 4. Abschnitts von Teil II sind.

Abgesehen davon wird das Konzept des Werks beibehalten. Teil I befasst sich mit den Grundlagen und den systematischen Zusammenhängen, Teil II stellt das Einkommens- und Vermögenssteuerrecht dar (Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen, Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen), Teil III erläutert das Verrechnungssteuerrecht, Teil IV ist, wie bereits erwähnt, dem Mehrwertsteuerrecht gewidmet, und den Abschluss

* Partner, Altorfer Duss & Beilstein, Zürich.

macht ein Sachregister. Für Spezialgebiete, wie den Finanzausgleich, die Stempelabgaben, besondere Verbrauchssteuern, Zölle, Spielbankenabgabe, Verkehrsabgabe, Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie diverse Steuern der Kantone, muss es in diesem Konzept bei einem Überblick bleiben (Teil I § 7).

Auch eine einlässliche Rezension kann nicht alle speziellen, eigenen oder neuen Ansätze des Autors herausarbeiten, was dieser dem Rezensenten verzeihen möge. Die Bemerkungen sind als Würfe des Lichtkegels einer Taschenlampe in der Hand eines dogmatisch interessierten Praktikers auf Topoi zu verstehen, die ihm aufgefallen sind oder ihn besonders interessiert haben. Ihr Schwergewicht haben sie in Teil I, weil die sog. Grundlagen im Verlauf jahrelanger praktischer Tätigkeit leider schleichend in Vergessenheit geraten.

2 Teil I: Grundlagen und Überblick

2.1 Zur Einführung

Sozusagen als Amuse-Bouche wird in der Einführung (§ 1) die Entwicklung der Steuern von den Sumerern über die Erfindung der Akzisen (Verbrauchssteuern) bis zum Aufstieg der Einkommenssteuer erzählt, zwangsläufig in gewaltigem Zeitraffer (macht Lust auf mehr).

Aus der Kaskade öffentliches Recht – Verwaltungsrecht – Finanzrecht – Abgaberecht – Steuerrecht wird die Positionierung des Steuerrechts gewonnen, gefolgt von der (spezifisch juristisch-dogmatischen) Ermahnung, aus der faktischen Emanzipation des Steuerrechts vom Verwaltungsrecht keine Entfremdung von verwaltungsrechtlichen Grundüberlegungen herzuleiten.

Im Steuerrecht sind öffentlich-rechtliches und privatrechtliches Gedankengut unter gegenseitiger Einwirkung verwoben, und ohne finanzwissenschaftliche und betriebswirtschaftliche Kenntnisse kann es nicht wissenschaftlich betrieben werden. Die der Gewinnmaximierung verschriebene betriebswirtschaftliche Steuerlehre fokussiert auf Steuerplanung, während Steuererhebungsprinzipien (z. B. Allgemeinheit der Besteuerung, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) zum Forschungsfeld der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre zählen. Daraus folgt die Crux des Steuerrechts (die gleichzeitig dessen Charme ausmacht): Es erscheint den Studierenden der Jurisprudenz zu ökonomisch und den Studierenden der Ökonomie zu juristisch.

2.2 Steuern als öffentliche Abgaben

In § 2: Steuerbegriff und Systematisierung bildet die Abgrenzung der Steuern von anderen, wiederum gegenein-

ander abzugrenzenden öffentlichen Abgaben ein Schwergewicht. Ausgangspunkt sind die 3 Kategorien Steuern, Kausalabgaben und Lenkungsabgaben, denen als 4., selbständige Kategorie (statt einer Betrachtung als Mischform von Steuern und Kausalabgaben) die Sozialversicherungsabgaben hinzuzufügen sind.

Zwingend ist eine Kategorisierung, weil unterschiedliche Erhebungsprinzipien und Erhebungskompetenzen anwendbar werden – eine Steuerbefreiung oder das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot gelten eben nur für Steuern. Wie bei jeder Kategorisierung – daran kann auch der Autor nichts ändern – wollen dann gewisse Erscheinungsformen nicht so recht in die Kategorien-Definitionen passen (z. B. Kostenanlastungssteuern). Letztlich gilt das Gleiche auch für die Kategorisierung der Steuern selbst (Erscheinungsformen und Steuerarten) unter den diversen Einteilungskriterien.

2.3 Rechtsquellen

Abgeschlossen wird Teil I mit der Lehre von den Rechtsquellen (§ 3). Zum Völkergewohnheitsrecht ist dort zu lesen, es werde die Ansicht vertreten, als steuerrechtliches Völkergewohnheitsrecht habe sich das Verbot herausgebildet, die Steuerpflicht ohne jegliche räumliche oder persönliche Schranke festzulegen. Dies ist ein vornehm zurückhaltendes Statement angesichts der «Belehrungen», die der (vermeintlich) souveränen Eidgenossenschaft laufend zuteilwerden. Treffender wäre wohl die Feststellung gewesen, das Völkergewohnheitsrecht folge in neuerer Zeit dem Grundsatz «quod licet Iovi, non licet bovi».

In Erinnerung gerufen wird, dass die EMRK materiell Verfassungsrecht enthält (Anspruch auf faire Durchführung zivil- und strafrechtlicher Verfahren laut EMRK 6), die Veranlagung aber eine öffentlich-rechtliche Angelegenheit ist, weshalb man sich nur im Strafverfahren darauf berufen kann. Und heilsam für einige Steuerbeamte und Steuerrichter ist der Hinweis, dass die DBA lediglich eine negative Wirkung entfalten, ohne interne Rechtsgrundlage in der Schweiz also nicht besteuert werden darf, auch wenn das Besteuerungsrecht der Schweiz zugeteilt ist.

2.4 Zum Thema Ruling

Für jeden Praktiker von Bedeutung sind die Ausführungen zur Unterscheidung von Rechtsverordnung und Verwaltungsverordnung (§ 3 E/I.), die neuerdings unter Beschuss geraten ist. Steuerliche Verwaltungsverordnungen wirken sich faktisch wie Rechtsverordnungen aus, ohne als solche behandelt zu werden, weshalb der Steuerpflichtige gut beraten ist, wenn er einen Vorbescheid einholt, auch wenn die Verwaltungsverordnung eine klare

Praxis umschreibt. Wer der Justizgläubigkeit verfallen ist, sollte sich auch die Ausführungen zum Stellenwert des richterlichen Rechts als Rechtsquelle zu Gemüte führen (§ 3 H).

Im Abschnitt über Auskünfte und Zusagen (§ 3 I/III.: Weitere Formen des Verwaltungshandelns) geht es um die in Steuersachen praktisch bedeutsamen staatlichen Akte ohne Verfügungs- oder Vertragscharakter. «Auskünfte» werden als Wissenserklärunen von Beamten verstanden, «Zusagen» (auch «Vorbescheide» genannt) kommt Versprechenscharakter zu (Versprechen, sowohl Sachverhalts- als auch Rechtsfragen in bestimmter Weise zu würdigen). Für Zusagen betreffend Schätzungsfragen werden die Ausdrücke «Einigung» oder «Verständigung» verwendet. Auskünfte und Zusagen legen die Rechtsfolgen nicht verbindlich fest und sind von den «Vorentscheiden» abzugrenzen. Vorentscheide sind als Feststellungsverfügungen ohne Rückgriff auf das Vertrauensprinzip verbindlich, während die rechtliche Qualifikation der Auskünfte und Zusagen von den konkreten Umständen abhängt. Kommt ihnen Vertragscharakter zu, sind sie sogar gegen Gesetzesänderungen resistent. Es sei darauf hingewiesen, dass in der Praxis selten mit diesen terminologisch filigranen Begriffen operiert, sondern undifferenziert von «Ruling» gesprochen wird.

2.5 Verfassungsmässige Grundlagen und Praxisänderungen

Innerhalb der Beschreibung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der Besteuerung (§ 4: Verfassungsrechtliche Kompetenzordnung; Grundrechte; Verfassungsmässige Grundprinzipien des Verwaltungsrechts; Steuererhebungsprinzipien; Derogatorische Kraft des Bundesrechts) nehmen die Steuerharmonisierung, das Rechtsgleichheitsgebot, die Freiheitsrechte, der Grundsatz von Treu und Glauben, der Grundsatz der Rechtssicherheit und die Steuererhebungsprinzipien (Allgemeinheit der Besteuerung, Gleichmässigkeit der Besteuerung, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) jeweils breiteren Raum ein.

Im Abschnitt über den Grundsatz der Rechtssicherheit (§ 4 C/V.) wird dargetan, dass sich belastende Gesetzesänderungen dem Grundsatz nach nur auf Sachverhalte beziehen dürfen, die sich nach der Gesetzesänderung verwirklicht haben, während Praxisänderungen vor dem Hintergrund des Legalitätsprinzips unverzüglich auf alle noch nicht erledigten Fälle anzuwenden sind.

Diese Praxis mit ihren immer wieder stossenden Ergebnissen wird kritisiert, weil sie zur Kollision mit anderen Verfassungsprinzipien (Gleichbehandlungsgebot, Vertrauensschutz, Rechtssicherheit) führt, und es wird zu Recht gefordert, dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit

nicht unbesehen Vorrang vor den anderen Verfassungsgrundsätzen einzuräumen, sondern nach dem Konzept der praktischen Konkordanz alle Verfassungsinhalte abzuwägen oder die für Gesetze geltenden Rückwirkungsschranken auch auf Praxisänderungen anzuwenden.

2.6 Leistungsfähigkeitsprinzip

Zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (§ 4 D/IV.) wird ausgeführt, dass es beim objektiven Nettoprinzip (Besteuerung des Überschusses aller Einkünfte über die ursächlich damit verbundenen Aufwendungen) kein Bewenden haben könne. Erforderlich sei auch die Betrachtung unter einem subjektiven Nettoprinzip (Projektion des objektiven Nettoeinkommens auf die subjektive ökonomische Situation eines Steuerpflichtigen: unterschiedliche Tarife, Freibeträge etc.), weshalb die «3 Grundregeln», die das Bundesgericht dem Leistungsfähigkeitsprinzip entnimmt, vorbehaltlich Praktikabilitätsanforderungen (theoretisch) zu kurz greifen würden. Auf das Prinzipienpaar wird in der Behandlung des steuerbaren Einkommens später immer wieder Bezug genommen.

Ferner habe eine rationale Steuerlastverteilung in erster Linie «wirkungsorientiert» zu erfolgen, weil «wertungsorientierte» Verteilregeln (Umverteilungspostulat), die nicht akzeptiert werden, zur Erosion des Steueraufkommens führten und das Ziel der Steuerlastverteilung (Fiskalziel) verfehlten. Daraus folgt berechtigte Kritik am betont wertungsorientierten Ansatz des Bundesgerichts im Entscheid betreffend eine degressive Einkommensbesteuerung im Kanton Obwalden.

Aus den gleichen Gründen bietet das Leistungsfähigkeitsprinzip Schutz vor exzessiver Besteuerung, schon bevor die Besteuerung wegen ihrer konfiskatorischen Wirkung die Eigentumsgarantie verletzt. Und ein Blick – aus dem Blickwinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips – wird auch auf die Zukunft geworfen (konsumorientierte Einkommenssteuer, flat tax und dual income tax).

2.7 Auslegung, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung

In § 6 A wird der klassische, auf den aktuellen Stand (Betonung des Diskurses) gebrachte juristische Auslegungskanon dargestellt, und davon (und von der Steuerumgehung) die wirtschaftliche Betrachtungsweise als dem Normsinn immanente Anknüpfung, als die teleologische Sicht im Rahmen der Auslegungselemente (das Steuerobjekt ist eine wirtschaftliche Grösse) abgegrenzt.

§ 6 B erläutert die Steuerumgehung und deren Abgrenzung von der Steuerersparnis einerseits und von der (strafbaren) Steuerhinterziehung andererseits mit Hilfe

genial-einfacher Metaphern: Der Steuerumgeher will von A nach B; weil der Weg durch einen Steuertatbestand führt, geht er aber von A nach C und von dort nach B. Der Steuerhinterzieher geht von A nach B und durchquert dabei einen Steuertatbestand, verheimlicht dies aber oder täuscht mit simulierten privatrechtlichen Geschäften etwas vor, das problemlos subsumierbar erscheint. Der Steuersparer entschliesst sich, wegen des hinderlichen Steuertatbestandes, von A nicht nach B, sondern nach D zu gehen – er denkt lateral und sucht sich ein anderes passendes Ziel, woran nichts auszusetzen ist.

Weil die Auslegung nicht durch den Wortsinn, sondern durch den Normsinn begrenzt ist, erscheint die Gesetzesumgehung (handeln nach dem Wortsinn, aber wider Sinn und Zweck) durch das teleologische Auslegungselement konsumiert. Das leitet über zur Frage der dogmatischen Einordnung der Steuerumgehung, deren Handhabung in der Annahme eines fiktiven Sachverhaltes resultiert. Enthält das Steuergesetz eine Steuerumgehungsklausel, liegt ein gesetzlicher Korrekturbefehl vor. Ist dies nicht der Fall, muss die Steuerumgehung mit einem Regress auf Treu und Glauben oder unter Berufung auf das für die gesamte Rechtsordnung geltende Rechtsmissbrauchsverbot begründet werden, woraus ein Verständnis als rechtsfortbildender Korrekturmechanismus (Aussentheorie), statt als fragwürdige steuerrechtliche Sondermethode, folgt.

Der Feststellung, dass die Aufgabe des Wortsinns als Sinnschranke und die extensive Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Bedürfnis nach einem Korrekturmechanismus drastisch verringert haben, folgt mit Blick auf Deutschland und Österreich, d. h. deren Verständnis von Steuerumgehungsklauseln als Auslegungselementen, welches unter der Prämisse steht, dass schon die Normen selbst ein absonderliches Vorgehen erfassen (Innentheorie).

Der Autor setzt sich in der Folge mit neueren schweizerischen Überlegungen auseinander, wonach der Steuerumgehungsvorbehalt aus der Gleichrangigkeit der Verfassungsprinzipien abzuleiten ist. Droht einem Verfassungsziel im Einzelfall die Aushöhlung, muss vom Gesetz (Gesetzesvorrang) abgewichen und eine Ersatzregelung statuiert werden, was nicht gleichbedeutend mit einer Sachverhaltsfiktion ist, aber zum gleichen Ergebnis führt. Auch hier ist also die praktische Konkordanz wieder anzutreffen. Denkbar ist auch eine Anknüpfung direkt am Willkürverbot: Was in den Augen des Rechtsanwenders bei demjenigen, der eine Norm beansprucht, als Rechtsmissbrauch erscheint, muss ihn unter dem Willkürverbot veranlassen, die (ausgelegte) Norm nicht anzuwenden.

Einer aussentheoretischen Begründung des Steuerumgehungsvorbehalts wird aus folgenden Gründen der Vorzug

vor der innentheoretischen gegeben: (i) Viele steuerrechtliche Bestimmungen weisen so klare Sinnschranken auf, dass sie der Umgehung zugänglich sind, wenn die Auslegung nicht als «Spiel ohne Grenzen» betrieben wird (wie vom Bundesgericht bei der indirekten Teilliquidation), und auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müssen Sinnschranken gesetzt werden, die sich teleologisch nicht beliebig verschieben lassen. (ii) Umgehungsentscheide, die (innentheoretisch) durch teleologischen Einbezug des Steuerumgehungsvorbehalts in den Sinngehalt begründet werden, entbehren regelmässig der Plausibilität und Akzeptanz (es folgt der Eklat, und der Gesetzgeber greift ein, wie bei der indirekten Teilliquidation). (iii) Die teleologische Ausweitung des Geltungsbereichs ermöglicht auch deren Inanspruchnahme im gegenteiligen Fall (Verweigerung von DBA-Vorteilen wegen Zurechnung an den wirtschaftlich Berechtigten, statt zufolge Missbrauchs). (iv) Die Innentheorie kann zur Kriminalisierung der Steuerumgehung führen, denn die direkte Subsumption unter die Steuernorm kann – ohne Deklaration – Verletzung der Deklarationspflicht bedeuten, trotz offen liegendem Sachverhalt: ein die schweizerische Steuerkultur zerstörender Vorgang.

3 Teil II: Einkommens- und Vermögenssteuerrecht

Teil II – «pièce de résistance» – ist in 5 Abschnitte unterteilt: (1.) Steuerberechtigung, Steuerharmonisierung und steuerrechtlicher Einkommensbegriff; (2.) Einkommen und Vermögen natürlicher Personen; (3.) Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen; (4.) Grundstückgewinnsteuer; (5.) Steuerverfahrensrecht.

Es geht zentral um die Darstellung des materiellen Einkommens- und Vermögenssteuerrechts «state of the art», unter Einbettung in ein dogmatisches Konzept. Dennoch gelingt dem Autor die Bewältigung zahlreicher Details. Der Rezensent beschränkt sich hier auf Hinweise zu Bemerkenswertem.

3.1 Steuerberechtigung und Steuerharmonisierung

In der Flut der Verordnungen und Kreisschreiben zum DBG und unter dem Eindruck des StHG geht gerne vergessen, dass dem Bund das Recht zur Erhebung der direkten Bundessteuer seit Beginn nur befristet eingeräumt ist (alle Versuche des Bundes, sich diese Einnahmenquelle permanent zu sichern, sind gescheitert), während die Kantone gemäss BV 3 originär zur Steuererhebung befugt sind (§ 8 A). Angenommen, diese Ermächtigung wird 2020 nicht verlängert, sind der Phantasie über die

Auswirkungen auf unser Staatssystem keine Grenzen gesetzt.

Die Ausführungen zur Steuerharmonisierung (§ 9) gelten der Umsetzung der verfassungsmässigen Vorgaben im StHG, das auch dort nicht self-executing ist, wo es Vollregeln enthält, sondern der Transformation ins kantonale Recht bedarf. Grundlage der Veranlagung kantonaler und kommunaler Steuern ist nur das kantonale Recht – vorbehaltenlich StHG 72 II. Verglichen wird die Grundsatzgesetzgebungskompetenz des Bundes mit dem Richtlinienrecht der EU, und der Harmonisierungsbereich wird konzipiert als das durch die Normen des StHG abgedeckte und strukturierte Feld von Lebenssachverhalten umschrieben, woraus die zentralen Umsetzungsprobleme erkennbar werden: Festlegung der «äusseren Umrandung» und Bestimmung der kantonalen Entscheidungsspielräume, das «harmonisierungsrechtliche Dilemma», geprägt durch die Antinomie zwischen Harmonisierungsauftrag und kantonaler Finanzautonomie.

Der grundsätzlich auch auf die Auslegung des StHG anwendbare juristische Auslegungskanon ist im Diskurs mit harmonisierungsspezifischen Gesichtspunkten «aufgeladen»: Vollregelungen verlangen «Harmonisierungsbedarf» im Sinn einer im gesamtschweizerischen Interesse erforderlichen Einheitlichkeit. «Harmonisierungsreife» besteht in der Berücksichtigung eines Reifeprozesses, in welchem Sachgebiete der Harmonisierung «entgegenwachsen». Der «dynamische Aspekt» relativiert das historische Auslegungselement; der Normsinn ist entsprechend den sich wandelnden Verhältnissen zu entwickeln. Zum Verfassungsauftrag gehört auch die vertikale Harmonisierung. Weil der Bund diesem Auftrag mit dem konsequent auf das StHG ausgerichteten DBG nachgekommen ist, haben sich die Kantone anzupassen, weshalb von gleichlautenden oder ähnlichen Formulierungen in kantonalen Steuergesetzen angenommen wird, dass – hinreichende Berücksichtigung einer «föderalistischen Zurückhaltung» vorbehalten – keine kantonale Differenzierung gegenüber dem DBG geschaffen wurde.

Die Frage, ob vor diesem Hintergrund mit der bisherigen Harmonisierung eventuell zu Lasten des föderalistischen Prinzips über eine im gesamten schweizerischen Interesse liegende Einheitlichkeit hinausgeschossen wurde, stellt sich dem Autor so nicht (was sich aus einem Rückblick auf die Rn 29 ff. in § 4 ableiten lässt). Er ist überzeugt vom Erfolg der Harmonisierungsmethode und deren Ergebnis, sieht aber neuen Handlungsbedarf, weil die gelebte Harmonisierungspraxis und das verfassungsrechtliche Harmonisierungskonzept zunehmend auseinanderdriften. Der Freiraumbereich der Kantone erscheint ihm im Zeitalter der Globalisierung und laufenden Europäisierung des schweizerischen Steuerrechts demodiert.

Verlangt wird eine grundlegende Reform des verfassungsrechtlichen Harmonisierungskonzepts in Richtung eines bundesrechtlichen Einheitsgesetzes unter Wahrung der kantonalen Tarifautonomie und gegebenenfalls unter Ausschluss von Bereichen, welche die Harmonisierungsreife noch nicht erreicht haben.

3.2 Steuerrechtlicher Einkommensbegriff

Die Steuergesetze enthalten keine Legaldefinitionen des Einkommensbegriffs, der zwar ein ökonomischer Begriff ist, im Steuerrecht aber einen juristisch auszulegenden Rechtsbegriff darstellt (§ 10). Die Problematik der gesetzlichen Umschreibung liegt in der Frage der Subsumierbarkeit endogener Reinvermögenszugänge (Wertvermehrung, Eigenleistung und Nutzung von Vermögenswerten), alles Reinvermögenszugänge aus ökonomischer Sicht, wozu sich das Gesetz ausschweigt, die also nach dem Generalklauselprinzip zu besteuern wären, was indessen dann nur teilweise geschieht.

Der Standpunkt des Bundesgerichts, wonach diese Fragen nicht nach einer generell als verbindlich vorausgesetzten Einkommenstheorie, sondern im konkreten Einzelfall anhand der im Gesetz aufgeführten Beispiele – also pragmatisch – zu klären seien, wird verworfen. Zuflucht zum Pragmatismus verrät immer eine gewisse Hilf- und Ratlosigkeit. Dem widerspricht der Rezensent vehement: Pragmatismus ist die vernünftige Reaktion auf die Einsicht, dass jedes System seinen Gödelschen Haken hat (wo es in die Diskontinuität abgeleitet) und deswegen nur in einer «nutzbaren Zone» anwendbar ist, wenn Sinn von Unsinn unterschieden werden soll. Vielleicht hat der Gesetzgeber auch aus diesem Grund auf eine Legaldefinition verzichtet und eine (pragmatische) Umschreibung gewählt.

Nach Ansicht des Autors liegt dem gesetzlichen Einkommensbegriff ein theoretisches Konzept zu Grunde, welches sich auf die verfassungsrechtlichen Grundgedanken gerechter Besteuerung zurückführen lässt, wofür er auch den Beweis antritt. Aus der Analyse der gesetzlichen Umschreibung des Einkommens (also induktiv) gewinnt er durch Kombination der Reinvermögenszugangstheorie mit dem Zuflussprinzip die «Reinvermögenszuflusstheorie» (§ 10 B/III.): «Als Einkünfte im steuergesetzlichen Sinn sind ... sämtliche geldwerten Vorteile zu verstehen, die einem Steuerpflichtigen in einer bestimmten Periode von aussen zufließen und die er ohne Vermögenseinbusse für seine privaten Bedürfnisse verwenden kann» (die entscheidende Differenz zu Blumensteins Definition liegt im Passus «von aussen»; und «Zugang» ist nicht gleichbedeutend mit «Zufluss»).

In jeder Hinsicht konsistent erscheinen die darauf folgenden Ausführungen zur neutralisierenden Wirkung von

korrelierenden Vermögensabgängen (§ 10 B/IV.), die als «Nichteinkünfte» keiner gesetzlichen Erwähnung im Katalog der Abzüge bedürfen (Schadenersatz, Lidlohn, ungerechtfertigte Vermögenszugänge), und wo auch zurückzuerstattende übersetzte Bonizahlungen angesprochen werden. Unter dem Prinzip der Totalität (§ 10 C) wird im Zusammenhang mit Naturaleinkünften als Voraussetzung der Besteuerung eine gewisse Disponibilität verlangt, unter dem Prinzip der Realität die Besteuerung von Forderungen gegen Anlagebetrüger aus einem Schneeballsystem abgelehnt, und unter dem Prinzip der Faktizität wird das Problem nichtiger Rechtsgeschäfte abgehandelt.

Im Rahmen der Probleme der Periodisierung (§ 10 D) wird auf den Zeitpunkt des Zu- und Abflusses eingegangen und festgehalten, dass sich die Einschränkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das Periodizitätsprinzip auf das funktional Notwendige zu beschränken hätten.

3.3 Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen

Im Rahmen der Behandlung der Partnerschafts- und Familienbesteuerung (§ 12 E) favorisiert der Autor die Individualbesteuerung, der auch mit Blick auf ausländische Steuerordnungen vermutlich die Zukunft gehöre. Er steht (wie der Rezensent) unter dem Eindruck, dass die Anknüpfung von Steuerfolgen an Institute wie Ehe und Partnerschaft den gesellschaftspolitischen Anforderungen nicht mehr zu genügen vermag.

Ein Highlight ist natürlich die Abgrenzung des Vermögensertrags vom Kapitalgewinn (§ 13 C). Vermögensertrag ist das Ergebnis aus der Nutzungsüberlassung von Vermögensrechten. Das stimmt mit dem gängigen Bild des Apfels als Frucht des Apfelbaums, das einen Substanzverzehr zeigt, nicht überein, weil nur Wertzuflüsse von aussen steuerbar sind. Beim Kapitalgewinn liegt die wirtschaftliche Ursache des Wertzuflusses nicht in der Nutzungsüberlassung, sondern in der Veräusserung (Umtausch in einen anderen Vermögensgegenstand). Seit der Neukonzeption von DBG 20 I c ist das subjektive Herkunftsprinzip (entwickelt in Anlehnung an BdBSt 20 I c) kein taugliches Abgrenzungskriterium mehr, sondern lediglich noch historische Reminiszenz.

In § 13 C/III. befasst sich der Autor einlässlich mit dem Ertrag aus Eigennutzung und äussert substantiierte Kritik an der Eigenmietwertbesteuerung, die bei der konkreten Umsetzung ansetzt und die Folgen der grossen Abweichungen vom Marktwertprinzip sowie des Schuldzinsen- und Unterhaltskostenabzugs aufzeigt. Vorgeführt wird die Widersprüchlichkeit der «Dach-über-dem-Kopf»-Begründung, und das Argument der Förderung der Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung wird in Frage gestellt.

Das geltende Konzept erscheint verfassungsrechtlich fragwürdig, fördert die Verschuldung der Privathaushalte, widerspricht zeitgemässen Vorstellungen vom steuerbaren Einkommen, orientiert sich an überkommenen Vorstellungen aus dem vorletzten Jahrhundert und ist «politisch abgenutzt». Kurz: Es bleibt nur noch der Systemwechsel.

Im Kapitel Ertrag des beweglichen Privatvermögens (§ 13 C/IV.) ist insbesondere die Darstellung der Besonderheiten des Ertrags aus Beteiligungsrechten bemerkenswert: Die Zusammenhänge zwischen subjektbezogener und objektbezogener Betrachtungsweise, Nennwertprinzip und Kapitaleinlageprinzip werden auf knappem Raum in einer Weise dargestellt, die für ein «Aha-Erlebnis» sorgen kann. Vermerkt wird abschliessend, dass das «Kapitalrückzahlungsprinzip» aus der Unternehmenssteuerreform II bloss ein «modifiziertes Nennwertprinzip» sei, dem jetzt die Aushöhlung aus politischen Gründen mit Hilfe des Rechnungslegungsrechts und weiterer Massnahmen drohe. Dem Rezensenten fehlt nur die Kritik an solchen Bestrebungen, die aus der Darstellung der Verhältnisse eigentlich folgen müsste.

Zur Lektüre empfohlen seien ferner die Ausführungen über die Hintergründe und Zusammenhänge der Transponierung und der indirekten Teilliquidation: nur ein paar Seiten, aber vollständig. Und wer die vorangehenden Themen – Dividenden und Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und Erwerb eigener Beteiligungsrechte – hinzunimmt, hat das ganze Bild beisammen.

Eine «Abrechnung» mit den Rechtfertigungstheorien für die Vermögenssteuer leitet die Behandlung des Vermögens natürlicher Personen ein (§ 14 A). Äquivalenz- und Fundustheorie sind keine plausiblen Begründungen, ebenso wenig das Argument der Kontrollfunktion. Zweifel bestehen auch betreffend die heute aktuelle Vermögensbesitztheorie (besondere, nicht mit der Einkommenssteuer erfasste wirtschaftliche Leistungsfähigkeit), und das pragmatische Argument der fehlenden Kapitalgewinnbesteuerung ist rechtlich untauglich. Es liegt ein Eingriff in die Vermögenssubstanz vor, denn sogar der Obligationenbesitzer wird de facto angesichts der Besteuerung des Vermögens und der Erträge auf die Dauer nicht reicher, sondern ärmer. Mit Blick auf die Eigentumsgarantie steht die Vermögenssteuer deshalb verfassungsrechtlich auf tönernen Füüssen und muss sehr tief angesetzt werden.

Keine Überraschungen bietet das Einkommen und Vermögen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 15), wohl aber eine leicht verständliche Darstellung buchführungsrechtlicher Begriffe (§ 15 C/III.) wie Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip, Periodizitätsprinzip, Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen, Rücklagen etc.

Herbe Kritik muss sich das Bundesgericht zu Recht an seinem asymmetrischen, methodisch fragwürdigen «steuerrechtlichen» Periodizitätsprinzip gefallen lassen, an dem es festhält, obwohl sich die Grundsätze der zeitlichen Zuordnung aus dem Buchführungsrecht ergeben. Neu sind die Ausführungen zur Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (§ 15 C/II.).

Zentral bleibt aber die einleitende Behandlung des schwierigen Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 15 A), der im Rahmen seiner Abgrenzungsfunktion als Typusbegriff verstanden werden muss. Dieser Typusbegriff entzieht sich jeder abstrakten Definition und lässt sich nur durch Exemplifizierung des für ihn «Typischen» beschreiben. Die höchstrichterliche Praxis betreffend Gewerbmässigkeit wurde auf den neuesten Stand gebracht (§ 15 A/II.).

3.4 Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen

Schon vor mehr als 20 Jahren hatte der Rezensent behauptet, dass die wirtschaftliche Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Gesellschafter (Separationstheorie) nicht den geringsten prinzipiellen Wert aufweise – wenn nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gemessen werden solle, müsse wirtschaftlich, nicht zivilrechtlich angeknüpft werden – und sieht sich (noch immer) bestätigt: Die selbständige Besteuerung juristischer Personen kann weder mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gerechtfertigt werden, denn das verfassungsrechtliche Konzept lässt sich nur auf natürliche Personen anwenden (Integrationstheorie; § 18 A/I.). Die Steuersubjektqualität der juristischen Personen ist aber gesetzlich verankert, woraus Trennungsprinzip und Drittvergleich im Verhältnis zu Beteiligten folgen müssen.

Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Teilbesteuerungsverfahren) erscheint vor dem Hintergrund des aus der Wirtschaftsfreiheit abgeleiteten Grundsatzes der Rechtsformneutralität der Besteuerung als Verschlimmbesserung eines in Berücksichtigung aller Aspekte nur vermeintlichen Problems, weil sie die ungleiche Belastung der von juristischen Personen im Vergleich mit den von Personengesellschaften erzielten Gewinnen verschärft.

Die aus der Steuersubjektqualität der juristischen Person ebenfalls folgende Abschirmwirkung gegenüber der beteiligten natürlichen Person darf nur aufgrund gesetzlicher Vorschriften (Steuerneutralität von Umstrukturierungen) oder des Steuerumgebungsvorbehalts (Hinzurechnung von in Steueroasen erzielten Gewinnen) durchbrochen werden (§ 18 A/IV.: Durchgriff). Ein Durchgriff ohne gesetzliche Grundlage setzt ein krass ungerechtes,

haltloses Auslegungsergebnis (jenseits aller wirtschaftlichen Vernunft) voraus, was sich auch mit der bundesgerichtlichen Konstruktion eines Auftragsverhältnisses nicht beiseiteschieben lässt.

Überzeugend ist die dogmatische Ableitung der Steuerbefreiung von gemeinnützigen Organisationen aus der mangelnden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Verbindung mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung (§ 19 C/II.). Und im Rahmen der Behandlung der Kapitaleinlagen und -entnahmen (§ 20 B) wird klargestellt, dass sich sowohl die Steuerneutralität der Kapitaleinlagen als auch die Steuerbarkeit verdeckter Gewinnausschüttungen bereits aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergeben und deshalb keiner ausdrücklichen Vorschriften bedürften. Breiteren Raum nimmt die Behandlung der Umstrukturierungen ein (§ 20 E), wo unter Bezugnahme auf das mit dem Fusionsgesetz neu gefasste gesetzliche Konzept der steuerneutralen Umstrukturierungen festgehalten wird, dass schon aufgrund der allgemeinen gesetzlichen Gewinnermittlungsvorschriften übertragene stille Reserven oft nicht realisiert (besteuert) werden, weshalb die gesetzlichen Sonderbestimmungen nur partiell konstitutive Funktion haben.

Dem Teilungsabzug und den Besonderheiten bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften ist § 23 gewidmet. Im Zusammenhang mit dem Teilungsabzug wird auf die Unzulänglichkeiten der Steuerabzugsmethode verwiesen (bei Verlusten, Tochterabsorptionen oder Gewinnen aus Auslandsbetriebsstätten) und der vorgesehene Übergang zur Befreiungsmethode angezeigt. Betreffend Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften wird die verfassungsmässige Bedenklichkeit angesprochen, wo die Begünstigung über eine Beseitigung der Mehrfachbelastung hinausgeht, weil dies nur standortpolitisch gerechtfertigt werden kann. Vermerkt wird auch der aktuelle Druck der EU auf die Schweiz, der mit einem Verstoß gegen das Freihandelsabkommen 1972 begründet wird, was als Rechtsgrundlage nicht zu überzeugen vermag.

3.5 Grundstückgewinnsteuer

Die in diesem Abschnitt verselbständigte und erweiterte Darstellung der Grundstückgewinnsteuer, ein Kernproblem der Steuerharmonisierung ohne einheitliche Lösung, ist als Abhandlung von Herkunft und Eigenart der Steuer sowie ihres Gegenstands, ihrer (fraglich gewordenen) Rechtfertigung und ihrer Tarifierung ein Zugewinn gegenüber der 1. Auflage. Verwiesen wird einleitend auch auf das Raumplanungsrecht, welches die Abschöpfung von Vorteilen bzw. den Ausgleich von Nachteilen aus raumplanerischen Massnahmen anvisiert, was mit der Grundstückgewinnsteuer (Objektsteuer, formalisierte

Spezialeinkommenssteuer) nur unzureichend realisierbar erscheint (§ 24 A/II.).

3.6 Steuerverfahrensrecht

Der Kommentar des Rezensenten zum Steuerverfahrensrecht fällt kurz aus: eine bemerkenswert verständliche Darstellung der äusserst komplexen Materie, welche Begriffe, Zuständigkeiten, Abläufe und Zusammenhänge mit Rechten und Pflichten hüben und drüben erklärt, ohne ein Handbuch für den Prozessführenden oder eine Dienstanleitung für die Steuerbehörden sein zu wollen. Die gelegentliche Lektüre täte aber beiden gut.

Die Ausführungen in § 26 D/V. ergänzen das in 2.4 hier vor angesprochene Ruling-Thema und zeigen auf, wo Feststellungsentscheide möglich sind und dass das Fehlen eines allgemeinen Anspruchs auf Feststellungsentscheide angesichts der gelebten informellen Ruling-Praxis kein Mangel ist.

4 Teil III: Verrechnungssteuerrecht

Teil III ist eingeteilt in die Grundlagen (§ 28), die Verrechnungssteuer auf den Erträgen beweglichen Kapitalvermögens (§ 29), die Verrechnungssteuer auf den Lotteriegewinnen (§ 30) und auf Versicherungsleistungen (§ 31). Abschliessend werden dann noch Behörden und Verfahren behandelt (§ 32). Selbstredend können auf dem knappen Raum nur Grundlagen, Konzept und Funktion der Verrechnungssteuer vermittelt werden. Die 1. Auflage ergänzend sind aber die wesentlichen Zusammenhänge mit der «Too big to fail»-Vorlage unter kritischer Beleuchtung von Schuldnerprinzip und Zahlstellenprinzip und mit Hinweisen zu Mängeln der Vorlage berücksichtigt.

Verdankenswert ist die Klarstellung, dass es für die Rückerstattungsberechtigung genügen muss, wenn eine Gesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht von Bund und Kanton unterliegt – gleichgültig aus welchem Grund –, auch wenn VStG 24 II diesbezüglich unklar ist. Von einer gesetzlich nicht vorgesehenen Unterwerfung unter die Stempelabgaben (Praxis der ESTV) kann die Rückerstattungsberechtigung nicht abhängig sein. Angesprochen werden auch die Rückerstattungsprobleme bei Vorhandensein ausländischer Betriebsstätten – der Sitz in der Schweiz genügt – und bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen.

Schade ist nur, dass der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 7.3.2012 betreffend total return swaps zu spät gekommen ist. Dessen Analyse hätte vermutlich

zu einer Erweiterung der Ausführungen über das Recht zur Nutzung geführt.

5 Teil IV: Mehrwertsteuerrecht

Der Rezensent, der sich noch mit der ehemaligen Warenumsatzsteuer herumgeschlagen hatte, gesteht ein, dass er von der wichtigsten Einnahmenquelle des Bundes wenig versteht. Er hat den Teil IV deswegen entspannt gelesen, mit dem Resultat, dass er sich jetzt «gebildeter» fühlt. Vergleicht man den Umfang der Standardwerke zur Mehrwertsteuer mit dem im rezensierten Werk für dieses Thema vernünftigerweise verfügbaren Raum, wird klar, weshalb sich der Autor mit einer Art Kurzkomentar-Technik behelfen musste.

6 Würdigung

In seinem Vorwort schreibt Markus Reich, das Lehrbuch folge auch in der zweiten Auflage dem Einstein zugeschriebenen Leitsatz, man soll die Dinge so einfach wie möglich machen – aber nicht einfacher. Wie man heute weiss, funktioniert die Tätigkeit des Gehirns, genannt «Denken», abgesehen von In- und Output nicht in der Sprache, sondern in einem eigenen Code. Daraus wird gefolgert, dass sich von der Sprachqualität nicht auf die (wissenschaftliche) Denkqualität schliessen lasse (weshalb erstere vernachlässigbar sei). Nutzbar ist allerdings nur das, was von einem Denkprozess an die Adressaten «hinübergebracht» werden kann. Markus Reichs Sprache ist nicht aus dem Ärmel geschüttelt, sondern mit diesem Ziel erarbeitet: Er unternimmt die «hermeneutische Anstrengung», und das ist es, was Einstein forderte.

Markus Reich hat sich nie in die Kategorie «Jäger und Sammler» (Kasuistiker) eingereiht. Das Konzept, dem er auch hier verpflichtet bleibt, kann als traditionelle, systematisch-deduktive Methode charakterisiert werden, und das ist gleichzeitig auch die dem verfolgten Zweck angemessene Methode.

Laut Klappentext erfüllt das Buch hohe wissenschaftliche Ansprüche, ohne die Praxisnähe zu verlieren, und wendet sich nicht nur an die Studierenden, sondern bietet auch den in der Beratung, Verwaltung oder Justiz tätigen Steuerfachleuten Orientierungshilfe. Dieser Klappentext ist kein leeres Versprechen! Und wer im materiellen Steuerrecht schon alles weiss, der lese wenigstens Teil I, lasse sich wieder einmal den Kopf geraderücken und den Blick am Grundsätzlichen ausrichten.

Markus Reich hat uns mit der 2. Auflage ein, abgesehen von Stempelabgaben und Spezialsteuern, vollständiges dogmatisches Standardwerk beschert, dessen gelegentliche Konsultation auch dem Bundesgericht nicht schaden würde.

Gruppenanfragen und Fishing Expeditions

Fragen zur Zulässigkeit und gegenseitigen Abgrenzung im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen – BVGer A-737/2012 (5.4.2012)/«CS-Urteil» (DBA-US)

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



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

Inhalt*

1 Hintergrund und Entwicklung	228	2.4.3 Begriff des Betrugsdelikts und dergleichen (Fraud or the Like)	232
2 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.4.2012	228	2.4.3.1 Begriff des Abgabebetrugs gemäss VStrR	232
2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang	228	2.4.3.2 Begriff der Arglist im Besonderen	232
2.2 Rechtsgrundlagen des Informationsaustauschs unter dem DBA-US 1996	229	2.4.3.3 Verwendung von Sitz- oder Domizilgesellschaften als Inhaber der Bankbeziehung im Besonderen	233
2.3 Zusammenfassung der entscheidenden materiellrechtlichen Überlegungen	230	2.4.3.4 Das Spiel der Gesellschaft spielen	235
2.3.1 Zulässigkeit von Gruppenanfragen	230	3 Kommentar	235
2.3.2 Arglist als besondere Machenschaft (Urkunden, Kniffe, Lügengebäude) oder Ausnützen eines besonderen Vertrauensverhältnisses	230	Literatur	236
2.3.3 Besondere Machenschaft bei Sitzgesellschaft ohne «Spiel der Gesellschaft»	230	Dokumente	236
2.4 Einzelfragen	231	Rechtsquellen	237
2.4.1 Formelle Anforderungen an das Gesuch um Informationsaustausch	231	Materialien	237
2.4.2 Gruppenanfragen ohne Namensnennung im Besonderen	231	Praxisanweisungen	237

Am 5.4.2012 fällte das Bundesverwaltungsgericht ein wegweisendes Urteil (A-737/2012) zur Frage der Zulässigkeit des Informationsaustauschs aufgrund von Gruppenanfragen unter dem DBA-US 1996 und bestätigte (und konkretisierte) damit ein intensiv und kontrovers

diskutiertes Urteil vom 5.3.2009.¹ Der nachfolgende Artikel untersucht die Voraussetzungen für die Zulässigkeit von Gruppenanfragen – insbesondere am Beispiel des Haltens von Kontobeziehungen durch Sitz- oder Domizilgesellschaften durch US-Steuerpflichtige – und die Auswirkungen auf die Schweizer Amtshilfepraxis.

* Der Autor dankt Matthias Gross, MA HSG Law and Economics, für seine Mitarbeit bei der Zusammenstellung der Unterlagen.

1 A-7342/2008 und A-7426/2008.

1 Hintergrund und Entwicklung

Bis 2009 tauschte die Schweiz unter ihren Doppelbesteuerungsabkommen nur Informationen zur richtigen Anwendung der DBA aus. Entsprechend hatte die Schweiz schon 1963 einen Vorbehalt zur ersten Fassung von Art. 26 OECD-MA angebracht und enthielten alle DBA, soweit sie eine Amtshilfeklausel enthielten, lediglich die sog. kleine Amtshilfeklausel. Eine Ausnahme bildete seit jeher das DBA mit den USA, wo insbesondere das vorliegend relevante DBA-US 1996 auch erlaubte, Auskünfte für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen auszutauschen.

Auf internationalen Druck hin gab der Bundesrat am 13.3.2009 bekannt, dass er seinen Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA zurückziehen und mit den Vertragsstaaten Verhandlungen zur entsprechenden Anpassung der DBA aufnehmen werde. Bis zum heutigen Datum (Ende Juni 2012) wurden rund 45 DBA der Schweiz revidiert oder neu verhandelt; bei etwa der Hälfte dieser Abkommen ist die erweiterte Amtshilfeklausel bereits heute wirksam.

Im innerstaatlichen Recht wird der Vollzug der erweiterten Amtshilfe nach den neuen oder revidierten Abkommen durch die Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen vom 1.9.2010 (ADV) geregelt. Diese soll demnächst durch das Steueramtshilfegesetz (StAG) ersetzt werden.² Geht es nach dem Willen des Ständerats (Entscheid vom 29.5.2012), soll Art. 4 Abs. 1 StAG (entgegen dem Vorschlag des Bundesrats und den Beschlüssen des Nationalrats) Gruppenanfragen unter allen DBA nicht mehr explizit ausschliessen.

In diesem Sinne wurde am 17.7.2012 auch der Kommentar zum OECD-MA (Art. 26 N 5) dahingehend angepasst, dass künftig Gruppenanfragen unter bestimmten Umständen möglich sein sollen.^{3,4} Blosser Beweisausforschungen aufs Geratewohl (fishing expeditions), «i. e. speculative requests that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation», sollen demgegenüber vom angefragten Staat nicht beantwortet werden müssen. In diesem Sinn soll auch ein «group request that merely describes the provision of financial services to non-residents and mentions the possibility of non-compliance by the non-resident customers» nicht beantwortet werden müssen (N 5.2). Eine zulässige Gruppenanfrage erfordert «a detailed description of the group and the specific facts and

circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis. It further requires a showing that the requested information would assist in determining compliance by the taxpayers in the group» (N 5.2). In Beispielen versucht der Komm. OECD-MA dann, zulässige Gruppenanfragen gegenüber unzulässigen Beweisausforschungen aufs Geratewohl abzugrenzen. Dabei wird (im vorliegend interessierenden Kontext) der Fall einer Bank im Land B beschrieben, welche Investoren im Land A über bei ihr unterhaltene Konten die Investition in Finanzprodukte empfiehlt, welche erlauben sollen, Steuerpflichten im Land A zu vermeiden; dies entgegen klaren Hinweisen der Steuerbehörden im Land A, dass Einkommen aufgrund dieser Investition zu deklarieren sei. Die Steuerbehörden im Land A haben schon mehrere Steuerpflichtige entdeckt, die ihren Deklarationspflichten nicht nachgekommen sind. Der revidierte Komm. OECD-MA erlaubt hier dem Land B den Informationsaustausch aufgrund einer entsprechend spezifizierten Gruppenanfrage (N 8 h). In N 8.1 wird demgegenüber der Informationsaustausch bezüglich von im eigenen Land steuerpflichtigen Personen, welche bei einer bestimmten ausländischen Bank eine Kontobeziehung unterhalten, ausgeschlossen. Damit lässt sich aus diesen Präzisierungen im Kommentar zum OECD-MA schliessen, dass eine Gruppenanfrage nur bei Vorliegen eines spezifischen, die Steuervermeidung bezweckenden Verhaltensmusters, welches klar über das blosser Nicht-Deklarieren von steuerbaren Werten hinausgeht, zulässig sein soll.

Der vorliegend besprochene Fall stützt sich auf das DBA-US 1996, welches am 19.12.1997 in Kraft getreten ist, weshalb die ADV auf dieses Verfahren nicht anwendbar ist.

2 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.4.2012

2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Am 26.9.2011 stellte die Steuerbehörde der USA (Internal Revenue Service [IRS]) bei der ESTV ein Amtshilfegesuch in Form einer Gruppenanfrage («Amtshilfegesuch»). Sie stützte ihre Anfrage (i) auf Art. 26 DBA-US 1996, (ii) auf Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls (Protokoll 1996 zum DBA-US) und (iii) auf Ziff. 4 lit. c und 4 lit. d⁵ der Verständigungsvereinbarung vom 23.1.2003

2 Botschaft StAG. National- und Ständerat haben dem Gesetz im Grundsatz bereits zugestimmt; es bleiben aber noch Differenzen zu bereinigen, insbesondere zur Frage der Zulässigkeit von Gruppenanfragen.

3 2012 Update to the Model Tax Convention.

4 Aus einer Pressemitteilung des EFD (vom 18.7.2012) geht hervor, dass der Bundesrat der Anpassung des Kommentars zum OECD-MA zugestimmt hat.

5 Die Ziff. 4 lit. d ist allerdings in der Vereinbarung 2003 zum DBA-US nicht auffindbar; gemeint ist wohl Ziff. 4 lit. b.

zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend Anwendung von Art. 26 DBA-US 1996 (Vereinbarung 2003 zum DBA-US) (E A, B.d).

Konkret verlangte der IRS – ohne Nennung der Namen der betroffenen Personen – die Herausgabe von Informationen (Kontounterlagen, Korrespondenz, Daten des internen Managementsystems, interne Aufzeichnungen und andere Belege, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen) über in den USA steuerpflichtige natürliche Personen und allenfalls mit diesen verbundene Domizilgesellschaften, welche bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (zusammen «CS») zwischen den Jahren 2002 und 2010 Verfügungsbefugnis über bestimmte Konten hatten bzw. wirtschaftlich an bestimmten bei der CS gehaltenen Konten berechtigt waren (E 8 und B.e). Zudem erfüllten sie Charakteristika, die in eine der 4 Kategorien des Amtshilfesuchfalls fallen. Im konkret beurteilten Fall ging es um die Kategorie 2 (search criteria 2): «Von Domizilgesellschaften gehaltene Depots mit einem US wirtschaftlich Berechtigten, die US Wertschriften enthalten und für welche kein Formular <W-9> vorliegt» (E 8.4.1).⁶

Am 27. und 31.10.2011 (nach Durchführung einer Vorprüfung) forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen in verschiedenen Teillieferungen bis spätestens am 7.11.2011 einzureichen, was die CS fristgerecht tat (E C). Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu informieren und informierte selbst mit Datum vom 29.11.2011 im BBl 2011, 8765 ff. (Beilage 1), wie folgt über das Gesuch des IRS:

(...) The IRS is seeking information with regard to accounts of certain U.S. persons owned through a domiciliary company (a DC) that have been maintained with Credit Suisse AG (...).

- The first group of these accounts includes U.S. securities, and a Form W-9 is not associated with the account.
- The second group of these accounts does not include U.S. securities, but there is evidence that the U.S. beneficial owner exercised control over the account of the DC and a Form W-9 is not associated with the account.

Am 6.1.2012 verfügte die ESTV hinsichtlich des vorliegend beurteilten Falls, die Voraussetzungen zur Erteilung von Amtshilfe seien erfüllt und die Unterlagen seien zu edieren (E E).

Gegen diesen Entscheid erhob der betroffene Kontoinhaber am 8.2.2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (BVGer) mit dem Hauptantrag, die Schluss-

verfügung der ESTV vom 6.1.2012 sei aufzuheben und das Amtshilfverfahren einzustellen (E G).

Das BVGer hiess die Beschwerde am 5.4.2012 gut und hob die Schlussverfügung der ESTV vom 6.1.2012 auf. Mithin erlaubte das BVGer den Informationsaustausch nicht.

2.2 Rechtsgrundlagen des Informationsaustauschs unter dem DBA-US 1996

Art. 26 DBA-US 1996: Informationsaustausch

1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. (...)

Protokoll 1996 zum DBA-US: Zu Artikel 26 (Informationsaustausch)

10. Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck «Abgabebetrag» ein betrügerisches Verhalten bedeutet, welches eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung des Betrags der einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirkt oder bezweckt.

Ein betrügerisches Verhalten wird angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger sich zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden einer falschen oder gefälschten Urkunde (beispielsweise einer doppelt geführten Buchhaltung, einer gefälschten Rechnung, einer inhaltlich unrichtigen Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, einer fiktiven Bestellung oder allgemein eines gefälschten Beweismittels) oder eines Lügengebäudes bedient oder zu bedienen beabsichtigt. Die vorstehende Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschliessend. (...)

Vereinbarung 1996 zum DBA-US: 8. Zu Artikel 26 (Informationsaustausch)

d) Es besteht Einvernehmen darüber, dass das schweizerische Bankgeheimnis der Beschaffung von Urkundenbeweisen bei Banken und deren Weiterleitung nach dem Abkommen an die zuständige Behörde der Vereinigten Staaten von Amerika in Fällen von Abgabebetrag nicht entgegensteht.

Vereinbarung 2003 zum DBA-US:

1. Es besteht Einvernehmen darüber, dass Artikel 26 des Abkommens und Ziffer 10 des Protokolls so auszulegen sind, dass die Anstrengungen zur Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts beider Vertragsstaaten in grösstmöglicher Weise unterstützt werden.

Die in der Vereinbarung 2003 zum DBA-US aufgelisteten Beispiele erweitern den amtshilfefähigen Bereich über das bisherige Arglist- und Urkundenmodell hinaus auf «Fälle, welche keinen Abgabebetrag nach schweizerischem Recht bilden, aber vom Unrechtsgehalt diesem durchaus gleichzustellen sind».⁷ Dabei ist vorliegend insbesondere Ziff. 4 lit. c von Interesse:

6 Vgl. zu weiteren Details der Anfrage: ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), 733 und 751 f.

7 MARKUS REICH/STEFAN BACHMANN, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, 6.

Vereinbarung 2003 zum DBA-US:

4. Es besteht Einvernehmen darüber, dass die folgenden Verhaltensweisen ein «Betrugsdelikt und dergleichen» im Sinne von Artikel 26 des Abkommens und der in Ziffer 10 des Protokolls enthaltenen Erläuterungen darstellen:

c. Ein Verhalten einer im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person, das aus der Unterlassung, eine Steuererklärung einzureichen, zu deren Einreichung sie gesetzlich verpflichtet ist, in Verbindung mit einer Tathandlung besteht, die eine Täuschung der Steuerbehörden bewirkt, welche es diesen erschwert, die unterlassene Einreichung der Steuererklärung festzustellen oder zu verfolgen, einschliesslich der Verschleierung von Vermögenswerten oder Einkommensquellen oder der Abwicklung von Geschäften in einer Weise, durch welche die Erstellung der für solche Geschäfte üblichen Unterlagen vermieden wird.

Gemäss Urteil des BVGer A-7789/2009 (21.1.2010)⁸ E 5 kann diese Auslegungsvereinbarung (welche vom BVGer formal als Verständigungsvereinbarung taxiert wird) das DBA-US 96 weder ergänzen noch abändern (E 7.1.3 zweitletzter Absatz). Ob dies auch für die erwähnte Ziff. 4 lit. c gilt, bleibt dabei offen. Immerhin beruft sich das BVGer im selben Entscheid in E 6.5.3 dann dennoch auf die Vereinbarung 2003 zum DBA-US.

2.3 Zusammenfassung der entscheidenden materiellrechtlichen Überlegungen

2.3.1 Zulässigkeit von Gruppenanfragen

In Bestätigung seiner damals als obiter dictum ergangenen Rechtsprechung (Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 [5.3.2009]/«UBS-Urteil») ist das BVGer im vorliegenden CS-Urteil nun konkret bereit, Amtshilfe auch dann zu gewähren, wenn das Amtshilfesuch die Namen der betroffenen Personen nicht nennt (E 6.2), aber die Kriterien zur Identifikation der betroffenen Personen (search criteria) so formuliert sind, dass (nur) Personen darunter fallen, die verdächtigt werden, sich eines Betrugsdelikts und dergleichen (fraud or the like) schuldig gemacht zu haben (E 7). Das so formulierte Amtshilfesuch soll sicherstellen, dass den durch die Bank mittels dieser Kriterien identifizierten Kunden mit hoher Wahrscheinlichkeit ein amtshilfefähiges betrügerisches Verhalten zur Last zu legen ist und die ESTV nur noch prüfen muss, ob die herausgegebenen Daten geeignet seien, den entsprechenden Verdacht zu erhärten.⁹

Im zu beurteilenden Fall hat der IRS die Suchkriterien jedoch so formuliert, dass vor allem Personen darunter fallen, die sich höchstens einer nicht amtshilfefähigen Steuerhinterziehung schuldig gemacht haben. Die search

criteria sind mithin nicht so formuliert, dass den durch die Bank mittels dieser Kriterien identifizierten Kunden mit hoher Wahrscheinlichkeit ein amtshilfefähiges betrügerisches Verhalten zur Last gelegt werden muss und die ESTV nur noch hätte prüfen müssen, ob die herausgegebenen Daten geeignet waren, den entsprechenden Verdacht zu erhärten. Vielmehr lag es an der ESTV, das Vorliegen der für den Verdacht auf Betrug oder dergleichen notwendigen Voraussetzung der Arglist zu erstellen (E 8.4.4). Ein solches Vorgehen widerspricht nach Auffassung des BVGer dem Verhältnismässigkeitsprinzip (E 8.4.4 und 6.1.1), das als allgemeines Prinzip des Verwaltungsrechts auch im Amtshilfverfahren zur Anwendung kommt. Entsprechend bewilligt das BVGer den Informationsaustausch nicht.

2.3.2 Arglist als besondere Machenschaft (Urkunden, Kniffe, Lügengebäude) oder Ausnützen eines besonderen Vertrauensverhältnisses

Beim Begriff des Betrugsdelikts und dergleichen ist gemäss ständiger Praxis vom gegenüber dem Steuerbetrug weiteren Begriff des Abgabebetrugs gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen. Der subjektive Tatbestand setzt dabei Arglist voraus. «Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar ist» (E 8.3.1). Als Betrugsdelikt und dergleichen gilt dabei auch die Simulation iSv Art. 18 OR (UBS-Urteil, E 5.5.2.5).

2.3.3 Besondere Machenschaft bei Sitzgesellschaft ohne «Spiel der Gesellschaft»

Der konkret zu beurteilende Fall befasst sich mit «von Domizilgesellschaften gehaltenen Depots mit einem US wirtschaftlich Berechtigten, die US Wertschriften enthalten und für welche kein Formular «W-9» vorliegt» (search criteria 2, E 8.4.1) Gemäss BVGer liegt bei dieser Konstellation nahe, dass das Konto dem IRS nicht gemeldet wurde, was ggf. zu einer nicht amtshilfefähigen Steuerhinterziehung geführt haben könnte: «Das reine Nichtausfüllen eines Formulars stellt kein betrügerisches Verhalten dar» (E 8.4.3). Ausserdem hält das BVGer fest, «dass den vorliegend relevanten Kriterien, die zur Identifikation der betroffenen Personen führen sollen, selbst keine Hinweise auf «Betrugsdelikte und dergleichen» zu entnehmen sind» (E 8.4.3). Das Gesuch definiert dabei Domizilgesellschaften insbes. als «eine Einheit oder ein Gebilde, das gemäss den Gesetzen irgendeines Staates organisiert sei und das betreffend das schweizerische Geldwäschereigesetz als Domizilgesell-

⁸ Auszugsweise als BVGE 2010/7 publiziert.

⁹ Medienmitteilung des Bundesverwaltungsgerichts (vom 10.4.2012), Credit Suisse: Amtshilfesuch des IRS genügt nicht für die Herausgabe von Kundendaten. A-737/2012: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts in Sachen Kunde der Credit Suisse gegen Eidgenössische Steuerverwaltung.

schaft behandelt werde (...)» (E 8.4.1). Eine Anforderung, dass in der betreffenden Gesellschaft das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wurde (womit Arglist voraussichtlich gegeben gewesen wäre), enthalten die search criteria 2 nicht. Indem damit die Gruppenanfrage (bezüglich der für den konkreten Fall relevanten search criteria 2) die Voraussetzung des Verhältnismässigkeitsprinzips nicht erfüllt, wird schliesslich für den konkreten Fall gar nicht beurteilt, «ob dem Beschwerdeführer selbst amtshilfefähige Handlungen vorgeworfen werden könnten» (E 8.5).

Das BVGer bestätigt im Urteil implizit, dass das Zwischenschalten einer Domizilgesellschaft zwecks Haltens einer Kontobeziehung, bei welcher das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird, als arglistig und damit als unter dem DBA-US 1996 amtshilfefähiger Abgabebetrag beurteilt wird (E 7.5.4 und 8.3.2; weiterführend UBS-Urteil E 5.5.2.5 letzter Absatz). (Hält eine solche Domizilgesellschaft zusätzlich US-Wertschriften, liegt – hinsichtlich des Qualifikationsmerkmals der Arglist – nicht nur eine besondere Machenschaft, sondern zusätzlich das Element des Ausnützens eines besonderen Vertrauensverhältnisses vor [E 7.5.4].) Dies in Abgrenzung zur einfachen Nichtdeklaration einer Kontobeziehung (E 8.3.1 und 8.2.1) und zum Halten von Wertschriften über eine valide Domizilgesellschaft (auch wenn dort das ggf. erforderliche Formular W-9 nicht abgegeben wurde), wo es sich um eine nach wie vor nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung handelt, selbst wenn es um hohe Beträge geht (E 8.4.3).

2.4 Einzelfragen

Nachfolgend werden einige entscheidende Abschnitte des BVGer-Urteils vom 5.4.2012 in weitgehend originaler, aber verdichteter Fassung wiedergegeben.

2.4.1 Formelle Anforderungen an das Gesuch um Informationsaustausch

Das DBA-US 1996 und die VzDBA-US enthalten keine Bestimmungen zu den inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch. Gemäss BGer 2A.608/2005 (10.8.2006) E 3 können jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe, insbes. Art. 28 IRSG, herangezogen werden (E 6.1.1., 2. Absatz).

Ein Amtshilfegesuch zum Austausch von unter den Steuergesetzen beider Vertragsstaaten erhältlichen Auskünften zwecks Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen betreffend unter das Abkommen fallende Steuern muss folgende Elemente enthalten (E 6.1.1., 2. Absatz, und E 8):

- Nennung der Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und der für das Verfahren zuständigen Behörde;

- Nennung von Gegenstand und Grund des Ersuchens;
- Möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person, gegen die sich das Verfahren richtet;
- Darlegung der gesetzlichen Grundlagen und des relevanten Sachverhalts: Der Sachverhalt muss dabei nicht schon lückenlos und widerspruchsfrei dargestellt sein. Es sollen aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Hinreichende Verdachtsmomente genügen; ein strikter Beweis ist nicht notwendig, und es gilt das im Völkerrecht übliche Vertrauensprinzip: Es ist mithin vom Sachverhalt, wie er im Amtshilfungsverfahren geschildert ist, auszugehen, solange sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass er nur vorgeschoben ist.
An die Begründung werden (gegenüber anderen Rechtshilfegesuchen) höhere Anforderungen gestellt, einerseits bei Rechtshilfegesuchen betreffend Abgabebetrag und andererseits wenn die betroffene Person namentlich nicht bekannt ist. Letzteres soll sicherstellen, dass der ersuchende Staat keine verpönte Beweisforschung aufs Geratewohl betreibt, welche dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen würde (E 8.1.1 mit diversen Hinweisen);
- Bezeichnung der gewünschten Auskünfte und Unterlagen.

2.4.2 Gruppenanfragen ohne Namensnennung im Besonderen

Mit Verweis auf das BVGer-Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 (5.3.2009) E 4.3.4 (in welchem soweit ersichtlich Gruppenanfragen erstmals als zulässig beurteilt wurden) bezieht sich das BVGer auf das «interne schweizerische Recht (Anmerkung: Art. 112 DBG), wo als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat genügt» (E 6.2.1). Dabei genüge als Anfangsverdacht der Verdacht des Vorliegens einer Straftat, ohne dass «der Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter erforderlich» sei. «Die Wahrscheinlichkeit, ein Unbekannter habe ein Verbrechen oder Vergehen begangen, reicht völlig aus. Daher darf man auch Prozesshandlungen vornehmen, die der Klärung eines noch nicht personenbezogenen Verdachts dienen» (E 6.2.1 mit diversen Zitaten). Es lehnt dabei die Einwendungen von Pedrolis¹⁰ (der die Übertragung des innerstaatlichen Rechts auf die

10 ANDREA PEDROLI, *Novità e tendenze legislative nel campo del tributo tributario*, 492 f.

internationale Amtshilfe ablehnt) und Schweizer, der Gruppenanfragen generell ablehnt,¹¹ ab (E 6.2.2).

Verfahrensmässig ist bei einer Gruppenanfrage zunächst zu prüfen, ob genügend Hinweise vorliegen, aus denen sich der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Straftaten begangen worden (E 8). Dabei sind «an den in einem Amtshilfesuch umschriebenen Sachverhalt hohe Anforderungen zu stellen (...). Nur so kann sichergestellt werden, dass der ersuchende Staat keine verpönte Beweisausforschung aufs Geratewohl betreibt, welche dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen würde (vgl. BGE 128 II 407 E 5.2.1)» (E 8.1.1). Das BGer hält dort wörtlich Folgendes fest: «Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E 6a S. 73). Verboten sind reine Beweisausforschungen aufs Geratewohl (fishing expeditions). Die ersuchende Behörde muss im Amtshilfefverfahren den relevanten Sachverhalt darstellen, die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen und den Grund ihres Ersuchens nennen.» Besteht sodann ein begründeter Verdacht auf das Vorliegen einer Straftat (ein strikter Nachweis ist nicht erforderlich), ist zu prüfen, ob betreffend die im Amtshilfesuch aufgeführten Personengruppen ein begründeter Verdacht bestehe, sie seien an einer solchen Straftat beteiligt gewesen, m. a. W.: ob die im Amtshilfesuch genannten Kriterien (search criteria) geeignet seien, diejenigen Personen zu finden, die möglicherweise die vorgeworfene(n) Straftat(en) begangen haben. Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten (E 8).

Mithin sind gemäss BVGer für die Zulässigkeit einer Gruppenanfrage – bei Vorliegen eines Anfangsverdachts – «lediglich» ein detailliert umschriebener Sachverhalt, eine konkrete Bezeichnung der verlangten Auskünfte bzw. Unterlagen und die Nennung des Grunds des Ersuchens notwendig.

2.4.3 Begriff des Betrugsdelikts und dergleichen (Fraud or the Like)

2.4.3.1 Begriff des Abgabebetrugs gemäss VStrR

Bezugnehmend auf Art. 26 DBA-US 1996, Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US und in Anwendung der Auslegungsregeln von Art. 31 VRK¹² geht das BVGer davon aus, dass beim Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» in der Schweizer Terminologie tatbestandlich von einem weiteren Begriff auszugehen sei als beim Steuerbetrug

gemäss Art. 186 DBG. Vielmehr sei gemäss ständiger Praxis vom weiteren Begriff des Abgabebetrugs gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen (E 7.1.3 Abs. 2).

Einen amtshilfefähigen Abgabebetrug begehe, «wer durch arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen Leistungen in erheblichem Umfang unrechtmässig vorenthalten werden. Der subjektive Tatbestand setzt einen Vorsatz des Täters auf die arglistige Täuschung der Steuerbehörden zum Zweck der Steuerverkürzung voraus.» Der Begriff der Arglist entspreche dabei jenem, welcher zu Art. 146 StGB entwickelt wurde (E 7.2 Abs. 2).

2.4.3.2 Begriff der Arglist im Besonderen

Nachfolgend wird zur Definition des Begriffs der Arglist zunächst der einschlägige Passus in E 7.3 des Urteils A-737/2012 vom 5.4.2012, jedoch ohne die dort erwähnten weiterführenden Zitate, wiedergegeben.¹³ Die Unterscheidung des Arglistbegriffs in den Abschn. (ii) und (iii) ist nach hier vertretener Auffassung für die Behandlung künftiger Amtshilfesuche unter dem DBA-US 1996 von entscheidender Bedeutung, insbesondere auch vor dem Hintergrund der sonst ggf. missverstandenen Formulierung in E 8.3.1 (s. dazu unten, Abschn. 2.4.3.3).

(i) «Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar ist.»

(ii) «Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken (...). Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt für sich allein das Arglistelement demnach nicht (...).»

(iii) «Arglist ist ferner gegeben, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Angaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und

11 RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Rz 41.

12 Für die Schweiz seit dem 6.6.1990 in Kraft.

13 Die Unterteilung (und Nummerierung) in 4 Abschn. erfolgte dabei durch den Autor.

nicht nur eine auf gewissen Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt (...). Eine bloss falsche Angabe, welche die Gegenpartei – im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde – ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin überprüfen könnte, gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dagegen nicht als arglistig (...).»

Zusammenfassend müssen gemäss BVGer (der einschlägigen Definition im Strafrecht folgend¹⁴ [E 7.2. Abs. 2]) für das Vorliegen einer amtsilfefähigen Arglist entweder besondere Machenschaften – d. h. die Verwendung gefälschter oder verfälschter Urkunden, Täuschung der Steuerbehörden durch schwer durchschaubare Machenschaften, Kniffe und Lügengebäude – oder der Missbrauch eines besonderen Vertrauensverhältnisses vorliegen.

Ausserdem ist – insbesondere im Zusammenhang mit der Verwendung von lediglich vorgeschobenen Sitz- oder Domizilgesellschaften, bei welchen das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird (s. dazu nachfolgend), – auch die Simulation zu erwähnen, welche ggf. ebenfalls als betrügerisch iSv Art. 26 DBA-US 1996 gilt (UBS-Urteil E 5.5.2.5, letzter Absatz).

2.4.3.3 Verwendung von Sitz- oder Domizilgesellschaften als Inhaber der Bankbeziehung im Besonderen

Im konkret zu beurteilenden Fall geht es um das Halten von US-Wertschriften durch einen US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten über eine Domizilgesellschaft. Das BVGer definiert diesen Begriff nicht, sondern gibt lediglich die Definition im Amtshilfesuch des IRS wieder (E 8.4.1, s. auch in der Zusammenfassung, Abschn. 2.4.3.2, oben). Es ist davon auszugehen, dass in der Schweizer Terminologie von einer Sitzgesellschaft iSv Art. 4 Abs. 1 der Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 08) auszugehen ist: «Als Sitzgesellschaften (...) gelten (...) alle in- oder ausländischen juristischen Personen, Gesellschaften, Anstalten, Stiftungen, Trusts/Treuhandunternehmungen und ähnlichen Verbindungen, die kein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.» Gemäss Rz 38 Abs. 1 VSB 08 sind «Indizien für das Vorliegen einer Sitzgesellschaft (...) gegeben, wenn a) keine eigenen Geschäftsräume bestehen (c/o-Adresse, Sitz bei einem Anwalt, bei einer Treuhandgesellschaft, bei einer Bank usw.) oder b) kein eigenes Personal angestellt ist.»

Dabei ist vorliegend zwischen einer «legitimen» Sitz- oder Domizilgesellschaft und einer «verpönten» Tarngesellschaft, welche das Spiel der Gesellschaft nicht spielt, zu unterscheiden: Das BVGer führt in E 7.5.5 Folgendes aus: «Für eine korrekt errichtete selbständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren.» Im UBS-Entscheid führt das BVGer in E 5.5.2.5 Folgendes aus: «Solange das Spiel der juristischen Person gespielt wird», d. h. der dahinter stehende wirtschaftliche Eigentümer eine Verletzung der Formalitäten und eine Vermischung der Rechtssphären vermeidet, muss Ausgangspunkt jeder juristischen Betrachtung die dogmatische Trennung sein».

Hinsichtlich des Haltens von Kontobeziehungen über bloss vorgeschobene (Kapital-)Gesellschaften führt das BVGer im CS-Entscheid in Anlehnung an seine frühere Rechtsprechung aus, «dass sich aus dem Vorschoben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch <U. S. persons> verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (...)» (E 7.5.4). In E 7.5.5 führt das BVGer dann aus, dass «bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten (Anmerkung: wenn eben das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird) im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit als rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben. (...) Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten und damit auch die Vermögensverwaltung über eine solche Gesellschaft nicht per se eine amtsilfefähige Handlung darstellt, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde».

Im Urteil A-7789/2009 vom 21.1.2010 zum UBS-Abkommen äussert sich das BVGer in E 6.5.3 zum Vorliegen eines betrügerischen Verhaltens iSv Art. 26 DBA-US 1996 und Ziff. 10 des Protokolls 1996 wie folgt: «Es bedarf mit anderen Worten eines über das bloss Untätigbleiben hinausgehenden zusätzlichen Handelns. So kann etwa in ganz spezifischen Konstellationen angesichts der Besonderheiten des amerikanischen (Steuer-)Systems das Errichten einer Offshore-Gesellschaft zwecks Täuschung des amerikanischen Fiskus verbunden mit dem fehlenden <Spiel der AG> als betrügerisches Verhalten im Sinn von Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA 96

14 BGE 99 IV 75, 77; BGE 107 IV 169, 170 f. E 2a; GUNTHER ARZT, Art. 146 StGB Rz 56; GÜNTHER STRATENWERTH ET AL., Schweizerisches Strafrecht: Besonderer Teil 1: Straftaten gegen Individualinteressen, § 15 Rz 20; ANDREAS DONATSCH, Strafrecht II: Delikte gegen den Einzelnen, 199 ff.

angesehen werden und damit unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» von Art. 26 DBA-USA 96 fallen, ohne dass nach schweizerischem Recht ein Steuerbetrug vorzuliegen bräuchte.»

Die Ausführungen des BVGer, insbesondere in E 7.5.4 (aber auch in E 6.5.3 des Urteils zum UBS-Abkommen), könnten dahingehend verstanden werden, dass das Halten von Kontobeziehungen über Tarngesellschaften lediglich in einem QI-Kontext zu einem informationstauschfähigen Verdacht auf das Vorliegen eines Betrugsdelikts und dergleichen hinweise. Dass dies nicht der Fall ist, sondern das Vorschieben einer solchen Tarngesellschaft generell zu einem Verdacht auf ein Betrugsdelikt oder dergleichen führt, zeigt sich bereits im UBS-Entscheid vom 5.3.2009, E 5.5.2.5 letzter Absatz. Dort wird – bezogen auf zwischengeschaltete juristische Personen, welche das Spiel der juristischen Person nicht spielen – auf Ziffer IV Abs. 4 lit. b Revisionsprotokoll vom 29.6.2006 zum DBA-E und die diesbezügliche Botschaft des Bundesrats (vom 6.9.2006 [BB1 2006, 7681 ff., insbes. 7688]) verwiesen, wo der Begriff «Steuerbetrug und ähnliche Delikte» die Simulation iSv Art. 16 des allgemeinen spanischen Steuergesetzes umfasst. Weiter wird (Anmerkung: in dieser Botschaft) präzisiert, dass nur die unter Artikel 1275 des spanischen Zivilgesetzbuchs fallenden Sachverhalte als Simulation gelten sollen. Dieser Begriff deckt sich mit der Simulation nach schweizerischem Recht (Art. 18 OR). Dazu wird in der Botschaft ausgeführt, die nach spanischem Recht als Simulation geltenden Rechtsgeschäfte wären auch nach schweizerischem Recht – sofern bei gleicher Vorgehensweise in der Schweiz vorgenommen – als Steuerbetrug zu qualifizieren, stellten doch die bei einer Simulation verwendeten Dokumente falsche oder inhaltlich unwahre Urkunden dar. Ihr Inhalt entspreche nicht den wirtschaftlichen Tatsachen. Diese Überlegungen gelten in gleicher Weise im vorliegenden Kontext und mit Bezug auf das DBA-US, wobei allerdings – wie bereits mehrfach ausgeführt – beachtet werden muss, dass Betrugsdelikte und dergleichen nach Art. 26 DBA-US nicht bloss mit falschen oder unwahren Urkunden begangen werden können, sondern dass qualifizierendes Tatbestandsmerkmal das arglistige Verhalten darstellt.

Alternativ liesse sich argumentieren, dass bei blossem Vorschieben einer Tarngesellschaft die Struktur als transparent und die Nicht-Deklaration der entsprechenden Kontobeziehung als einfache, nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung beurteilt werden könnte. Dagegen spricht nach hier vertretener Auffassung aber die zusätzliche Energie, die Zwecks Verschleierung der effektiven Verhältnisse aufgewendet wird, welche das Vorgehen dann als besondere (täuschende) Machenschaft und damit als arglistig erscheinen lässt. Mithin geht das Verhalten des

wirtschaftlich Berechtigten eben weit über ein «blosses Untätigbleiben» (Urteil A-7789/2009 E 6.5.3) oder «ein Verschweigen ohne jede Zusatzhandlung» (Urteil A-7789/2009 E 6.5.4) hinaus. In diesem Sinn lassen sich wohl auch die Formulierungen im Urteil A-737/2012 E 8.3 interpretieren, wo (in E 8.3.1) von «verschleierte(n) bzw. nicht offengelegte(n) Konten» gesprochen wird, wo keine Amtshilfe gewährt wird, während es in E 8.3.2 darum geht, «dass die CS zusammen mit ihren Kunden mittels Domizilgesellschaften und anderer Gebilde ausserhalb des Rechtsbereichs der USA die wirtschaftliche Berechtigung der US Kunden verschleiert habe(n)». In diesem Sinn sind denn auch schon früher – unabhängig von QI-Sachverhalten – bereits Bundesgerichtentscheide ergangen, in welchen durch Zwischenschaltung von juristischen Personen, welche wirtschaftlich jedoch den dahinter stehenden Personen zuzuordnen waren (ohne dass dort jedoch die Frage des Spiels der Gesellschaft thematisiert worden wäre), als besondere Machenschaft iSv Art. 26 DBA-US 1996 beurteilt wurden.¹⁵ Auch datiert das hier relevante DBA-US 1996 von weit vor den seit 2001 geltenden QI-Verträgen, in welchen die Unterscheidung in US- oder Nicht-US-Wertschriften erst relevant wurde.

Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass nach Auffassung des BVGer das Halten einer durch den wirtschaftlich Berechtigten nicht deklarierten Kontobeziehung über eine Tarngesellschaft (bei welcher das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird) unter dem DBA-US 1996 als arglistiges Verhalten taxiert wird, welches den Unrechtsgehalt eines Abgabebetrugs iSv Art. 14 VStrR aufweist und damit einen betrügerischen, amtshilfefähigen Sachverhalt darstellt. Dabei spielt es keine Rolle, ob sich die Kontobeziehung auf US- oder nicht US-Vermögenswerte bezieht und sich der Sachverhalt in einem QI-Kontext abspielt oder nicht. Wird jedoch in einem QI-Kontext bei einer Sitz- oder Domizilgesellschaft das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt und werden mithin die der Gesellschaft gehörenden Vermögenswerte und Erträge durch die wirtschaftlich Berechtigten wie die eigenen verwendet und wird gleichzeitig die Gesellschaft im Formular W-8BEN als wirtschaftlich Berechtigte deklariert, so kommt erschwerend der Missbrauch eines Vertrauensverhältnisses hinzu, weshalb in diesen Konstellationen erst recht ein betrügerisches Ver-

15 BGer 2A.352/2005 (6.1.2006), insbes. E 2.3.2; 2A.608/2005 (10.8.2006), insbes. E 4.2. Anderer Auffassung scheint ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, 108 ff., zu sein, welcher – z. T. aufgrund derselben Urteile – zur Auffassung gelangt, dass Amtshilfe gewährt werden müsse, «wenn US-Steuerpflichtige zum Zweck der Steuerhinterziehung eine Off-shore-Gesellschaft zwischenschalten und noch zusätzliche Täuschungselemente hinzutreten.»

halten und damit ein amtshilfefähiger Sachverhalt gegeben ist.

2.4.3.4 Das Spiel der Gesellschaft spielen

Damit ist für die Frage des Vorliegens eines arglistigen und damit betrügerischen Verhaltens beim Halten von Kontobeziehungen über eine Sitz- oder Domizilgesellschaft entscheidend, ob das Spiel der Gesellschaft gespielt wird. Im UBS- (E 7.5.5) und CS-Urteil (E 5.5.2.5 und 5.5.3.1) werden dazu folgende generischen Kriterien genannt:

- korrektes Errichten der selbständigen juristischen Person;
- Beachten der rechtlichen Organisation und Selbständigkeit;
- Einhalten der notwendigen Formalakte;
- Vermischen der Rechtssphären von Gesellschaft und wirtschaftlichem Eigentümer.

Im UBS-Entscheid (E 5.5.2.5 und 5.5.3.1) wird ausführlich dargestellt, wie der wirtschaftlich Berechtigte, ohne selbst Organ der betreffenden juristischen Person zu sein, unter Nichtbeachtung der rechtlichen Selbständigkeit und ohne entsprechende Bankvollmachten, laufend direkt Anlageentscheide getroffen, die Zuteilung zu bestimmten Kundenberatern diskutiert, Auszahlungen und Depotüberträge veranlasst oder Bankauszüge direkt erhalten hat.¹⁶

Sodann kann gemäss BVGer (UBS-Entscheid E 5.5.3.3) «denjenigen Steuerpflichtigen kein Abgabebetrug oder dergleichen vorgehalten werden (...), die den Empfehlungen der UBS AG folgten, (...) – d. h. (i) insbesondere Führung einer Buchhaltung, (ii) wirtschaftlicher Gründer gehört dem Verwaltungsrat weder direkt noch indirekt (also auch keine Einflussnahme via Mandatsvertrag) an, (iii) keine Generalvollmachten und/oder Verfügungsvollmachten, (iiii) ausschliesslich formelle Ausschüttungen –.»

3 Kommentar

Erneut hat das für die vorliegende Frage der Amtshilfe unter DBA abschliessend zuständige BVGer (Art. 83 lit. h BGG)¹⁷ auf 46 Seiten (wobei lediglich 9 Seiten der

konkreten rechtlichen Beurteilung des Falls gewidmet sind, E 8) innert nur 2 Monaten ein sehr langes und ausführlich begründetes Urteil publiziert. Dabei wurden auch gewisse Textblöcke aus früheren Urteilen rezykliert. Auch wenn das Urteil erneut schon fast lehrbuchhaft durch die abgehandelten Rechtsfragen führt, hätte der Urteilsaufbau durchaus klarer und das Urteil insgesamt kürzer ausfallen können.

In materieller Hinsicht besteht das Verdienst des vorliegenden Urteils vom 5.4.2012 in der Klarstellung zu einigen in der Praxis umstrittenen Fragen des Informationsaustauschs unter den DBA, und insbesondere den alten DBA mit einer Auskunftsklausel für Verdachtsfälle von «Betrugsdelikten und dergleichen». Der Begriff wird ausführlich geklärt, auch im Verhältnis zu QI-Sachverhalten. Es ist nun im Zusammenhang mit diversen Bundesgerichtsentscheiden und insbesondere auch des UBS-Urteils vom 5.3.2009 klar, dass das Halten von Kontobeziehungen durch Sitz- oder Domizilgesellschaften (iSv Art. 4 VSB 08), welche bloss vorgeschoben wurden und das Spiel der Gesellschaft nicht spielen, als arglistig gilt, womit hier ein informationsaustauschfähiger Sachverhalt vorliegt. Es reicht mithin entsprechend der strafrechtlichen Dogmatik richtigerweise, dass entweder eine schwer durchschaubare Machenschaft, ein Kniff oder ein Lügengebäude (was etwa beim Halten von Kontobeziehungen durch eine Sitzgesellschaft, welche das Spiel der Gesellschaft nicht spielt, der Fall ist) oder aber ein Vertrauensmissbrauch vorliegt. Gleiches gilt nach hier vertretener Auffassung, wenn eine Gesellschaft nicht direkt vom wirtschaftlich Berechtigten, sondern über eine Trust- oder Stiftungsstruktur gehalten wird und das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird und mithin der wirtschaftlich Berechtigte Entscheid- und Verfügungsbefugnis über die Vermögenswerte hat und ausübt. Schwieriger zu beurteilen sind demgegenüber Fälle, in denen der wirtschaftlich Berechtigte in einer solchen Struktur (Stiftung oder Trust) lediglich Zuwendungen als Begünstigter erhält.

Wegweisend – auch für den Informationsaustausch unter den revidierten DBA – sind die Ausführungen zur hier erstmals anhand eines konkreten Falls geprüften Zulässigkeit von Gruppenanfragen. Wie bereits im obiter dictum im Jahre 2009 macht das BVGer nur wenige Ausführungen (primär einen Verweis auf die innerstaatlichen Möglichkeiten), weshalb Gruppenanfragen, ohne dass dies aus den relevanten Materialien zum DBA-US 1996 hervorginge, zulässig sein sollen, was hier – auch angesichts der Historie der sehr restriktiven Schweizer Amts-

16 Vgl. dazu auch die Beschreibungen bei ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, 106.

17 Vgl. dazu u. a. BGER 1C_573/2010 (7.1.2011). Kritisch: ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), 713 ff. Dies wird sich ggf. mit dem StAG relativieren, wo unbestritt-

nermassen geplant ist, Art. 83 Bst. h BGG anzupassen und einen neuen Art. 84a BGG einzuführen (s. Anhang Ziff. 1 zu Art. 23 E-StAG).

hilfepolitik – kritisch hinterfragt wird.¹⁸ Die konkreten Voraussetzungen für eine Gruppenanfrage (v. a. eine erhöhte Anforderung an die Sachverhaltsdarstellung) bleiben (weiterhin) zu vage, ebenso wie die Abgrenzung zur unzulässigen fishing expedition, wo auf einen diesbezüglich wenig aussagenden, 10 Jahre alten BGE verwiesen wird. Die oben beschriebene, kürzlich von der OECD beschlossene und vom Bundesrat unterstützte Anpassung des Kommentars zum OECD-MA (Art. 26 N 5) bringt zwar eine gewisse Präzisierung, grenzt die neu zulässigen Gruppenanfragen aber zu wenig griffig gegenüber unzulässigen Beweisausforschungen aufs Geratewohl ab. In diesem sensiblen Bereich wären deutlich klarere Leitlinien wünschenswert.¹⁹ Dies gilt im Übrigen auch für die entsprechende, im Steueramtshilfegesetz geplante Bestimmung in Art. 4 E-StAG, welche gemäss Auffassung des Ständerats Gruppenanfragen zulassen soll.

Davon ausgehend, dass Gruppenanfragen unter dem DBA-US 1996 tatsächlich zulässig sein sollen, scheint das Urteil im Ergebnis richtig, indem ein Informationsaustausch, der sich primär auf Fälle von Steuerhinterziehung bezieht, abgelehnt wird. Es hätte hier an der ESTV gelegen, dieses Gesuch bereits im Vorprüfungsverfahren (ggf. zur Überarbeitung) zurückzuweisen. Die ESTV darf sich nicht zur Gehilfin ausländischer Steuerbehörden machen und mithelfen, den für den Informationsaustausch notwendigen Anfangsverdacht zu erstellen.

Literatur

ARZT GUNTHER, in: Basler Kommentar Strafrecht II, 2. A., Basel 2007

BEHNISCH URS R., Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 2008/09, 737

DONATSCH ANDREAS, Strafrecht II: Delikte gegen den Einzelnen, 9. A., Zürich u. a. 2008

GLUTZ ALEXANDER M., Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG). Die materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe am aktuellen Beispiel der strafprozessual unzulässigen amerikanischen «fishing expeditions» («Gruppenanfragen»), ASA 2011/12, 713

HONEGGER PETER/KOLB ANDREAS, Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen, ASA 2008/09, 789

NOBEL PETER, UBS-Urteil: «Wirtschaftlich Berechtigter» ist nicht gleich wirtschaftlich Berechtigter, Jusletter 23.3.2009

OESTERHELT STEFAN/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 2010, 37

PEDROLI ANDREA, Novità e tendenze legislative nel campo del tributo tributario, Rivista Ticinese di diritto II-2010, 453

REICH MARKUS/BACHMANN STEFAN, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, zsis 2003, 1

SCHWEIZER RAINER J., Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Jusletter 27.2.2012

STRATENWERTH GÜNTHER/JENNY GUIDO/BOMMER FELIX, Schweizerisches Strafrecht: Besonderer Teil 1: Straftaten gegen Individualinteressen, 7. A., Bern 2010

WALDBURGER ROBERT, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, FStR 2009, 91

Dokumente

2012 Update to the Model Tax Convention, Update to Article 26 of the Model Tax Convention and its Commentary (approved by the OECD Council on 7-17-2012), OECD, Paris 2012, www.oecd.org/dataoecd/9/1/50711190.pdf

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 43, www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en

18 Es sei hier auf die einschlägigen, einhellig kritischen Stellungnahmen verwiesen: URS R. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, 751 ff.; ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), 735 ff.; PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen, 800 f.; PETER NOBEL, UBS-Urteil: «Wirtschaftlich Berechtigter» ist nicht gleich wirtschaftlich Berechtigter, Rz 15; STEFAN OESTERHELT/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), 39; und RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Rz 6.

19 Vgl. dazu ausführlich: RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?

OECD-MA 2010, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 17, www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en

Rechtsquellen

ADV, V über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (vom 1.9.2010), SR 672.204

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

DBA-US 1996, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

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

IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1

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

Protokoll 1996 zum DBA-US, Protokoll zum DBA-US 1996 (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

Revisionsprotokoll zum DBA-E, Revisionsprotokoll zum DBA-E (vom 29.6.2006), SR 0.672.933.211

StGB, Schweizerisches Strafgesetzbuch (vom 21.12.1937), SR 311.0

UBS-Abkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (vom 19.8.2009), SR 0.672.933.612

Vereinbarung 1996 zum DBA-US, Verständigungsvereinbarung (zum DBA-US 1996) (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

Vereinbarung 2003 zum DBA-US, Vereinbarung betreffend die Anwendung von Artikel 26 (Informationsaustausch) DBA-US 1996 (vom 23.1.2003), Rb I B h 69

VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

VzDBA-US, V zum DBA-US 1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61

Materialien

Botschaft StAG, Botschaft zum Erlass eines Steueramts-hilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193

E-StAG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, BBl 2011, 6233

Praxisanweisungen

VSB 08, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken zwischen der Schweizerischen Bankiervereinigung («SBVg») einerseits und den unterzeichnenden Banken («Banken») andererseits (vom 7.4.2008), www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf

Gesetzgebungs-Agenda 2012/3

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Lic. iur. Pascal Duss***

Inhalt

1 Bund	239	2 Kantone	246
1.1 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen	239	2.1 Aargau	246
1.2 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)	239	2.2 Appenzell Ausserrhoden	246
1.3 Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen	239	2.3 Basel-Landschaft	247
1.4 Befreiung von Coco-Bonds und Write-off-Bonds von der Verrechnungssteuer	240	2.4 Basel-Stadt	247
1.5 Mitarbeiterbeteiligungen – Pflichten zur Bescheinigung	240	2.5 Bern	248
1.6 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen	240	2.6 Genf	248
1.7 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildungskosten	241	2.7 Graubünden	248
1.8 Besteuerung nach dem Aufwand	241	2.8 Luzern	249
1.9 Ausgabe von Coco-Bonds in der Schweiz – Anpassung der Verrechnungssteuerordnung	242	2.9 Schwyz	249
1.10 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe	243	2.10 Solothurn	249
1.11 Anpassung des Verjährungsrechts der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch	244	2.11 St.Gallen	249
1.12 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer	244	2.12 Tessin	250
1.13 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes	244	2.13 Thurgau	250
1.14 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen	245	2.14 Wallis	250
1.15 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer	245	2.15 Zürich	251
1.16 In der Sommersession 2012 behandelte Motionen	246	3 International	251
		3.1 Überblick	251
		3.2 Steueramtshilfegesetz	252
		3.3 Österreich	252
		3.4 Portugal	252

* Ehem. Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Leiter Länderdienst 1, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

1 Bund

1.1 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen sollte. Zusätzlich sollte 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 18.9.2009¹ beantragte der Bundesrat den eidg. Räten, beide Initiativen Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Der Bundesrat lehnte 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 bestünden mit den Vorbezugsmöglichkeiten im Rahmen der beruflichen und der gebundenen Vorsorge bereits wirksame Instrumente für dessen Förderung. Zudem habe das Bausparen negative volkswirtschaftliche Auswirkungen und würde das geltende Steuerrecht verkomplizieren.

Die nachfolgenden Beratungen führten in National- und Ständerat zu unterschiedlichen Positionen und schlussendlich zum Ergebnis, dass beide Volksinitiativen Volk und Ständen ohne Empfehlung der Bundesversammlung zur Abstimmung unterbreitet wurden.² Sowohl die «Bausparinitiative» der Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens und des entsprechenden Initiativkomitees als auch die Volksinitiative «Eigene vier Wände dank Bausparen» wurden in den Volksabstimmungen vom 11.3.2012 bzw. 17.6.2012 von Volk und Ständen abgelehnt.

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

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der

Volksinitiative zum Bausparen³ 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.

Nach der Durchführung eines Vernehmlassungsverfahrens verabschiedete der Bundesrat am 23.6.2010 seine Botschaft zur Volksinitiative.⁴ Mit dieser beantragte er, die Volksinitiative Volk und Ständen mit einer Empfehlung auf Ablehnung zur Abstimmung zu unterbreiten. Gleichzeitig unterbreitete er den eidg. Räten den Entwurf zu einem BG über die Besteuerung des privaten Wohneigentums⁵ als indirekten Gegenvorschlag. Dieser sah die allgemeine Aufhebung der Eigenmietwertbesteuerung, aber auch verschiedene, über die Volksinitiative hinausgehende Einschränkungen der Abzugsmöglichkeiten vor. In den nachfolgenden Beratungen konnten sich National- und Ständerat nicht auf einen indirekten Gegenvorschlag und zunächst auch nicht auf eine Stellungnahme zur Volksinitiative einigen.⁶ In der Frühjahrssession 2012 beschlossen die eidg. Räte schliesslich, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung auf Ablehnung zu unterbreiten. Die Volksabstimmung findet am 23.9.2012 statt.

1.3 Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen

Am 15.6.2012 erliessen die eidg. Räte das BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen.⁷ Mit diesem Gesetz, das über eine parlamentarische Initiative angestossen wurde,⁸ werden Gewinne aus einer Lotterie oder lotterieähnlichen Veranstaltung bis zu einem bestimmten Betrag neu von der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer befreit. Auch die Einsatzkosten können neu bis zu einem bestimmten Prozentbetrag der einzelnen Gewinne abgezogen werden. Für die direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer sind entsprechende Gewinne neu bis zu einem Betrag von Fr. 1000 von der Besteuerung ausgenommen. Bei der direkten Bundessteuer können als Einsatzkosten von den

1 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.
2 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 254, und 2012/2, FStR 2012, 151.

3 S. Abschn. 1.1.
4 BBI 2010, 5303.
5 BBI 2010, 5339.
6 Für Einzelheiten der Beratung s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 66 f.
7 BBI 2012, 5927.
8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 153.

einzelnen Gewinnen neu 5 %, jedoch höchstens Fr. 5000, abgezogen werden. Die Kantone werden ebenfalls verpflichtet, eine Steuerfreigrenze sowie einen Prozentbetrag als abziehbare Einsatzkosten festzulegen, deren Höhe sie bestimmen können. Ausserdem können sie, wie im Recht der direkten Bundessteuer, einen Höchstbetrag für den Abzug der Einsatzkosten vorsehen.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 4.10.2012. Das Inkrafttreten bestimmt anschliessend der Bundesrat. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren nach Inkrafttreten anzupassen.

1.4 Befreiung von Coco-Bonds und Write-off-Bonds von der Verrechnungssteuer

Am 15.6.2012 erliessen die eidg. Räte ein BG zur Änderung des BG über die Verrechnungssteuer.⁹ Dieses Gesetz versteht sich als Sofortlösung für die steuerliche Behandlung von sog. Coco-Bonds (contingent convertible bonds, Pflichtwandelanleihen) und Write-off-Bonds (Anleihen mit Forderungsverzicht), um den systemkritischen Banken, die gemäss den Änderungen vom 30.9.2011 des BG über die Banken und Sparkassen (too big to fail-Regelung),¹⁰ welche unter anderem höhere Eigenkapitalanforderungen beinhalten, die entsprechenden fiskalischen Rahmenbedingungen möglichst schnell bieten zu können. Darnach werden neu Zinsen von Pflichtwandelanleihen und Anleihen mit Forderungsverzicht von der Verrechnungssteuer ausgenommen, sofern die Eidg. Finanzmarktaufsicht (Finma) die Anrechnung der entsprechenden Anleihen auf die erforderlichen Eigenmittel genehmigt hat und diese innerhalb von 4 Jahren nach Inkrafttreten dieser Änderung ausgegeben werden.

Die Referendumspflicht läuft bis zum 4.10.2012. Das Inkrafttreten bestimmt anschliessend der Bundesrat.

1.5 Mitarbeiterbeteiligungen – Pflichten zur Bescheinigung

Zur Umsetzung des BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010)¹¹ erliess der Bundesrat am 27.6.2012 die Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, MBV),¹² welche die Pflichten der Arbeitgeber bei der Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen umschreibt. Die Verordnung präzisiert insbesondere, welche Tatsachen in Fällen der anteilmässigen Besteuerung nach Art. 17d DBG zu bescheinigen

sind. In international tätigen Konzernen werden den Mitarbeitenden meistens nicht voll «gevestete» Optionen abgegeben. Die Verordnung besagt, wie die geldwerte Leistung zu berechnen ist, wenn Mitarbeitende während der sog. Vesting-Periode von der Schweiz wegziehen und ihre Optionen später im Ausland ausüben oder in die Schweiz zuziehen und die Optionen hier nach Ablauf der Vesting-Periode ausüben. Gemäss Verordnung muss geprüft werden, wie viele Arbeitstage der Mitarbeitende bis zum Entstehen des Ausübungsrechts im jeweiligen Land geleistet hat. Diese Lösung entspricht den Empfehlungen des OECD-Kommentars und vermeidet allfällige partielle Doppelbesteuerungen.

Wenn Mitarbeitende verpflichtet sind, Aktien unterpreislich an den Arbeitgeber zurückzukaufen oder diese unentgeltlich zurückzugeben, kann dies zu Härtefällen führen. Die Rechtsprechung zur bisherigen Praxis wird nun mit einer Formel konkretisiert. Mit ihr lassen sich die steuerlich abziehbaren Gewinnungskosten ermitteln. Eine weitere Formel hilft beim Ermitteln des zusätzlichen Einkommens bei der Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist. Zudem regelt die Verordnung, bei welcher Steuerbehörde die Bescheinigungen einzureichen sind. Je nach Situation sind diese bei der kantonalen Behörde des Sitzkantons des Arbeitgebers oder des Wohnsitzes des Mitarbeitenden einzureichen.¹³

Die Verordnung tritt zusammen mit dem Gesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen am 1.1.2013 in Kraft.

1.6 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.¹⁴ Am 23.6.2010 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,¹⁵ 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

9 BBI 2012, 5943.

10 AS 2012, 811.

11 AS 2011, 3259; für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, FStR 2011, 74 f.

12 Bei Redaktionsschluss noch nicht publiziert.

13 S. Medienmitteilung des EFD (vom 27.6.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45131.

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

15 BBI 2010, 5397.

Stärkung des Wirtschaftsstandortes Schweiz sowie mehr Wachstum und Wohlstand.¹⁶

In der Wintersession 2010 trat der Nationalrat zwar auf die Vorlage ein, beschloss indessen, sie mit dem Auftrag, eine Vorlage für eine Mehrwertsteuer-Revision nach einem 2-Satz-Modell mit bestimmten Eckwerten zu unterbreiten, an den Bundesrat zurückzuweisen.¹⁷ Der Ständerat lehnte in der Frühjahrssession 2011 den Rückweisungsantrag des Nationalrats jedoch knapp ab. In der Wintersession 2011 hielt der Nationalrat indessen an seinem Rückweisungsbeschluss fest. Damit ist die Vorlage definitiv an den Bundesrat zurückgewiesen.

Der Bundesrat hat in der Zwischenzeit das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine entsprechende Botschaft mit einem haushaltneutralen 2-Satz-Modell auszuarbeiten, das für Nahrungsmittel, das Gastgewerbe und für Beherbergungsleistungen einen reduzierten Mehrwertsteuersatz vorsieht. Dabei hat sich der Bundesrat auch gegen die Volksinitiative von GastroSuisse ausgesprochen, die für das Gastgewerbe generell den gleichen Mehrwertsteuersatz wie für den Nahrungsmittelverkauf verlangt.¹⁸

1.7 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildungskosten

In Beachtung einer von den eidg. Räten überwiesenen Motion verabschiedete der Bundesrat am 4.3.2011 die Botschaft zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten.¹⁹ 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 for-

malen 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 Erst-Rat. 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.

Die WAK des Nationalrats beschloss an ihrer Sitzung vom 31.1.2012, auf die Vorlage ebenfalls einzutreten. Dass der Abzug nach oben begrenzt sein soll, beurteilte sie aus finanzpolitischen Gründen grundsätzlich als positiv. Gleichzeitig stellte sie aber fest, dass Personen, welche eine beruflich bedingte Weiterbildung absolvieren, deren Kosten aktuell voll abzugsfähig sind, nach der neuen Regelung schlechter gestellt wären, wenn die Kosten den Maximalbetrag übersteigen. Im Hinblick darauf, dass Arbeitnehmende auf Grund von technischen oder regulatorischen Neuerungen teilweise gezwungenermassen Weiterbildungen absolvieren, um ihre Aufgaben in der angestammten Stellung weiter verrichten zu können, würde dies zu einer inakzeptablen Mehrbelastung für den einzelnen Steuerzahler führen. Dies wäre ein schlechtes Signal für den Werkplatz Schweiz. Die Kommission beschloss deshalb, die Verwaltung zu beauftragen, Vorschläge für eine Verbesserung der Vorlage in diesem Bereich auszuarbeiten.²⁰

1.8 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

16 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, FStR 2011, 71 f.

17 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 253.

18 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 2.3.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43622, und Abschn. 1.15.

19 BBl 2011, 2607.

20 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 31.1.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-01-31.aspx.

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 Standorts- als auch Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung getragen wird. Gleichzeitig sollen die Rechtssicherheit erhöht und die Regelungen von Bund und Kantonen harmonisiert werden.

Am 29.6.2011 verabschiedete der Bundesrat dementsprechend eine Botschaft zu einem BG über die Besteuerung nach dem Aufwand.²¹ Mit dieser Botschaft, der ein Vernehmlassungsverfahren vorangegangen war,²² 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.

In der Frühjahrssession 2012 hiess der Ständerat als Erst-Rat die Vorlage in der Fassung des Bundesrats gut, änderte indessen auf dessen nachträglichen Antrag die Übergangsregelung so ab, dass DBG und StHG mit gleicher zeitlicher Wirkung in Kraft treten.

Die WAK des Nationalrats hat die Vorlage am 18.6.2012 beraten und sich dabei in allen Punkten dem Beschluss des Ständerats angeschlossen. Sie kann damit in der Herbstsession 2012 vom Nationalrat als Zweit-Rat beraten werden.²³

1.9 Ausgabe von Coco-Bonds in der Schweiz – Anpassung der Verrechnungssteuerordnung

Am 24.8.2011 verabschiedete der Bundesrat eine Botschaft zur Änderung des BG über die Verrechnungssteuer,²⁴ um Schweizer Unternehmen zu ermöglichen, ihre Obligationen zu wettbewerbsfähigen Bedingungen in der Schweiz zu emittieren. Diese Änderungen würden auch für die neu geschaffenen contingent convertible bonds (Coco-Bonds) gelten. Bei diesen handelt es sich um Schuldverschreibungen, die bei einem bestimmten Ereignis in Eigenkapital umgewandelt werden (Pflichtwandelanleihen). Deren Emission in der Schweiz würde die Anwendung schweizerischen Rechts sicherstellen, womit sich die Rechtssicherheit dieses Instruments erhöhen würde. Gleichzeitig würde mit den vorgesehenen Änderungen die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer gestärkt werden.

In einem 1. Schritt hatte der Bundesrat am 20.4.2011 die Botschaft zur Änderung des Bankengesetzes (Stärkung der Stabilität im Finanzsektor, too big to fail, TBTF)²⁵ verabschiedet. Ziel dieser Vorlage ist es, die von Grossbanken ausgehenden volkswirtschaftlichen Risiken zu limitieren. Zur Entwicklung eines funktionierenden Schweizer Kapitalmarkts und zur Förderung der Coco-Bonds in der Schweiz schlug der Bundesrat als steuerliche Massnahmen die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Fremdkapital sowie eine Befreiung von der Emissionsabgabe bei der Umwandlung von Coco-Bonds in Eigenkapital vor. Dieser Vorlage stimmten die eidg. Räte in der Herbstsession 2011 mit einigen Änderungen zu. Sie ist seit dem 1.3.2012 in Kraft.²⁶

Mit der Vorlage vom 24.8.2011 zur Änderung des BG über die Verrechnungssteuer sollen nun in einem weiteren Schritt Massnahmen beschlossen werden, um die Stabilität im Finanzsektor zu erhöhen. Die heute geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen verunmöglichen die Emission von Obligationen und damit auch von Coco-Bonds zu wettbewerbsfähigen Bedingungen in der Schweiz. Hauptgrund ist die geltende Verrechnungssteuer, die durch die Emittentin unabhängig von der Person

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

22 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, FStR 2010, 316.

23 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 20.6.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-06-20.aspx.

24 BBl 2011, 6615.

25 BBl 2011, 4717.

26 AS 2012, 811.

des Gläubigers (sog. Schuldnerprinzip) auf den Zinsen von Obligationen erhoben wird und damit bspw. auch steuerbefreite institutionelle Anleger wie Pensionskassen trifft. Dies hat dazu geführt, dass die meisten Schweizer Unternehmen ihre Obligationen nicht in der Schweiz, sondern im Ausland begeben. Den Unternehmen entstehen dadurch zusätzliche Kosten, und der Schweiz entgehen Steuereinnahmen, weil die Wertschöpfung nicht im Inland stattfindet. Ausserdem verfehlt die Verrechnungssteuer teilweise ihren Sicherungszweck, da sie auf den Zinsen ausländischer Obligationen nicht erhoben wird, obschon diese Einkünfte der Einkommenssteuerpflicht unterliegen.

Der Bundesrat schlägt deshalb vor, bei der Verrechnungssteuer auf Zinsen von Obligationen und Geldmarktpapieren vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip überzugehen. Künftig soll nicht die Emittentin, sondern die Schweizer Zahlstelle (idR eine Bank) die Steuer erheben (Zahlstellenprinzip). Diese kennt ihre Kunden und ist in der Lage, die Steuer abhängig von der Person des Gläubigers zu erheben. Künftig soll die Zinszahlung an eine natürliche Person mit Wohnsitz in der Schweiz der Verrechnungssteuer unterliegen, jedoch neu auch bei ausländischen Obligationen. In- und ausländische Investoren, die nicht in der Schweiz einkommenssteuerpflichtig sind, können von der Verrechnungssteuer befreit werden. Mit den vorgeschlagenen Änderungen wird die Verrechnungssteuer gezielt auf die natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz und damit auf die Sicherstellung der schweizerischen Einkommens- und Vermögenssteuern ausgerichtet.²⁷

In der Frühjahrssession 2012 beriet der Nationalrat die Vorlage als Erst-Rat. Auf Antrag seiner WAK beschloss er, die Vorlage mit folgendem Auftrag an den Bundesrat zurückzuweisen:

1. Für mögliche weitergehende Massnahmen im Verrechnungssteuerrecht ist eine Gesamtschau vorzunehmen, insbesondere hinsichtlich der inhaltlichen und zeitlichen Aspekte der verschiedenen Steuerdossiers des Finanzplatzes (Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien, Entwicklung USA, insbesondere US Fatca).
2. Gestützt auf diese Gesamtschau ist die Vorlage zu überarbeiten, und es sind insbesondere zu den folgenden Punkten Vorschläge zu unterbreiten:
 - a. in der Vorlage soll eine echte Attraktivität für ausländische Investoren, insbesondere für ausländische Fonds und andere institutionelle Anleger, gewährleistet werden;

- b. andere Varianten zum Zahlenstellenprinzip sind zu prüfen;
 - c. der Wechsel soll nicht nur bei Zins-, sondern auch bei Dividendenerträgen geprüft werden, und es sind entsprechende Vorschläge zu unterbreiten;
 - d. die Möglichkeiten zur Verbesserung des Sicherungscharakters sind vertiefter zu prüfen, und es sind Vorschläge zu unterbreiten.
3. Die finanziellen Auswirkungen für den Bund sind genauer als in der vorliegenden Botschaft zu analysieren und darzulegen.
 4. Eine Vernehmlassung zu den Änderungen ist durchzuführen.

Gleichzeitig beschloss der Nationalrat, wiederum auf Antrag seiner WAK, eine Sofortlösung für die verrechnungssteuerliche Behandlung der Coco-Bonds. Diese wurde in der Zwischenzeit mit dem Erlass des BG zur Änderung des BG über die Verrechnungssteuer (vom 15.6.2012) realisiert.²⁸

1.10 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe

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

Der Bundesrat hat von dieser Studie in der Zwischenzeit Kenntnis genommen und an einer Aussprache vom 30.11.2011 über steuerpolitische Prioritäten festgelegt, dass im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III²⁹ auch die Emissionsabgabe auf Eigenkapital eliminiert, an den übrigen Stempelabgaben (Umsatz- und Versiche-

27 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 24.8.2011), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=40710.

28 S. Abschn. 1.4.

29 S. Abschn. 13.

rungsabgaben) aus finanzpolitischen Gründen jedoch festgehalten werden soll.³⁰

Parallel zu den Vorarbeiten der ESTV und zu den Grundsatzentscheiden des Bundesrats nahm die WAK des Nationalrats in Ausführung einer parlamentarischen Initiative zur schrittweisen Abschaffung der Stempelsteuer an ihrer Sitzung vom 10.1.2012 einen Vorentwurf für eine Revision des BG über die Stempelabgaben an, mit dem in einem 1. Schritt die Emissionsabgabe abgeschafft werden soll. Den entsprechenden Vorentwurf gab sie mit einem erläuternden Bericht in die Vernehmlassung, die bis zum 10.5.2012 dauerte.³¹ Die entsprechenden Unterlagen können auf dem Website der Bundeskanzlei eingesehen werden.³²

1.11 Anpassung des Verjährungsrechts der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch

Der Bundesrat verabschiedete am 2.3.2012 die Botschaft zur Anpassung der BG über die direkte Bundessteuer (DBG) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) an den Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches.³³ Ziel der Revision ist es, DBG und StHG transparenter und lesbarer zu machen, womit die Rechtssicherheit erhöht werden kann.

Im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches (AT StGB) wurde die Verfolgungsverjährungsordnung vor einigen Jahren revidiert. Sie gilt seit dem 1.10.2002 auf Grund 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 angepasst werden.

Gleichzeitig sollen die Sanktionen der Tatbestände des Steuerbetrugs sowie der Veruntreuung von Quellensteuern den Bestimmungen des revidierten StGB angepasst werden. Zudem wird die Vollstreckungsverjährung von Bussen und Kosten aus einem Steuerstrafverfahren der Vollstreckungsverjährung der übrigen Steuerforderungen gleichgestellt. Überdies sollen Anpassungen, die auf Grund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts im Bereich der Justizorganisation notwendig geworden sind, im DBG und StHG vorgenommen werden. Schliess-

lich schlägt der Bundesrat in beiden Gesetzen weitere rein formelle Bereinigungen vor.³⁴

1.12 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer

Der Bundesrat verabschiedete am 18.4.2012 die Botschaft zur Änderung des BG über die direkte Bundessteuer,³⁵ mit welcher der Bundesrat die Prüflücke in der Finanzaufsicht über die DBST schliessen will. Mit einer entsprechenden Anpassung des DBG sollen die Kantone dazu verpflichtet werden, die ordnungs- und rechtmässige Erhebung der DBST überprüfen zu lassen. Die Überprüfung soll von den Kantonen in Auftrag gegeben werden und durch ein unabhängiges kantonales Finanzaufsichtsorgan erfolgen. Eine solche Prüfpflicht besteht bis heute nicht. Dies führt zu einer Prüflücke bei dem Teil der Einnahmen, den die Kantone an den Bund weiterleiten, da die ESTV lediglich eine Fachaufsicht und keine Finanzaufsicht über die Kantone ausübt.

Das unabhängige kantonale Aufsichtsorgan soll nach Vorschlag des Bundesrats jährlich die Ordnungs- und Rechtmässigkeit der Erhebung der DBST von der Registerführung bis hin zum Bezug und zur Ablieferung überprüfen. Über die Prüfung soll der ESTV sowie der Eidg. Finanzkontrolle (EFK) Bericht erstattet werden. Unterbleibt die Prüfung oder erhalten ESTV und EFK keinen Bericht, kann das Eidg. Finanzdepartement die Prüfung bei einem Revisionsunternehmen in Auftrag geben.³⁶

1.13 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes

Die Vorarbeiten zur Unternehmenssteuerreform III, mit der auch der Steuerstreit mit der EU beigelegt werden soll, kommt bis heute aufgrund der bisher ergebnislosen Sondierungsgespräche mit der EU nicht voran.³⁷ Am 1.6.2012 verabschiedete der Bundesrat nunmehr den Mandatstext für den weiteren Dialog mit der EU über die Unternehmenssteuerregimes. Ziel des Dialogs ist es, bei der Unternehmensbesteuerung eine Lösung zu finden, die international akzeptiert ist, gleichzeitig den Unternehmensstandort Schweiz stärkt und die Finanzhaushalte von Kantonen und Bund im Lot behält.

30 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012 /1, FStR 2012, 67 f.

31 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 7.2.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-02-07.aspx.

32 S. www.admin.ch/ch/d/gg/pc/ind2012.html#EFD.

33 BBI 2012, 2869.

34 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 2.3.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43621.

35 BBI 2012, 4769.

36 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.4.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=44169.

37 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 64 f. und dortige Verweise.

Für die EU sind gewisse Steuerregimes in Schweizer Kantonen diskriminierend, weil sie Unternehmensgewinne von in- und ausländischen Firmen teils unterschiedlich besteuern. Im Jahr 2010 hatte die EU die Schweiz eingeladen, den EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung zu übernehmen. Seither fanden Sondierungsgespräche mit der EU statt, um die Bedingungen für einen Dialog abzustecken.

Im Mandatstext, der auch von der Konferenz der Kantonsregierungen gutgeheissen wurde, legt der Bundesrat 3 Ziele fest:

- die steuerliche Attraktivität des Unternehmensstandortes Schweiz soll gewahrt und weiterentwickelt werden;
- die internationale Akzeptanz der schweizerischen Unternehmenssteuerordnung soll gefördert werden;
- die Einnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden zur Finanzierung staatlicher Tätigkeiten sollen sichergestellt bleiben.³⁸

1.14 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen

Am 12.7.2011 wurde die von der Schweizerischen Volkspartei (SVP) lancierte eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen» eingereicht. Sie ist in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst und verlangt die Ergänzung von Art. 129 BV mit einem neuen Abs. 4, der wie folgt lauten soll: «Eltern, die Kinder selber betreuen, muss für die Kinderbetreuung ein mindestens gleich hoher Steuerabzug gewährt werden wie Eltern, die ihre Kinder fremd betreuen lassen.»³⁹ Mit Verfügung vom 30.8.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.⁴⁰

Mit Botschaft vom 4.7.2012⁴¹ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Nach seiner Auffassung sollte das Steuerrecht gegenüber verschiedenen Familienkonstellationen möglichst neutral sein. Mit der Annahme der Initiative würde die entsprechende, im geltenden Steuerrecht verfolgte Neutralität aufgegeben. Eltern sollten jedoch über die Gestaltung des Familienlebens frei entscheiden können und nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst werden. So sei auf den 1.1.2011 ein Kinderfremdbetreuungsabzug

eingeführt worden, da Eltern, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen, nicht das gleiche Einkommen zur Verfügung stehe. Sie müssten nämlich zuerst die Kosten für die Fremdbetreuung der Kinder bestreiten. Bei einer Annahme der Initiative würde die von der Bundesversammlung damit erst kürzlich erreichte Neutralität des Systems wieder rückgängig gemacht.

Der Bundesrat empfiehlt die Initiative auch zur Ablehnung, weil die Definition von Eigenbetreuung bspw. im Fall der Betreuung durch Verwandte unklar ist. Die tatsächlich entstandenen Kosten der Eigenbetreuung könnten zudem nicht beziffert werden.⁴²

Der Bundesrat anerkennt in der Familienbesteuerung Handlungsbedarf, insbesondere bei der sog. Heiratsstrafe und den Belastungsrelationen zwischen Ein- und Zweiverdiener-Ehepaaren. Zur Lösung dieser Fragen ist eine Vorlage in Ausarbeitung.⁴³ Der Bundesrat verzichtet deshalb darauf, einen Gegenentwurf zur Initiative vorzulegen.

1.15 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer

Am 21.9.2011 wurde die vom Verband GastroSuisse lancierte eidg. Volksinitiative «Schluss mit der MwSt-Diskriminierung des Gastgewerbes!» eingereicht. Sie ist in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst und verlangt die Ergänzung von Art. 130 BV mit einem neuen Abs. 1^{bis}, nach dem gastgewerbliche Leistungen dem gleichen Steuersatz wie die Lieferung von Nahrungsmitteln unterliegen sollen, ausgenommen alkoholische Getränke, Tabak und andere Raucherwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden.⁴⁴ Mit Verfügung vom 13.10.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.⁴⁵

Mit dieser Volksinitiative will GastroSuisse erreichen, dass verzehrfertige Speisen und alkoholfreie Getränke, unabhängig von ihrem Verzehrort, gleich besteuert werden. Auf diese Weise könnte vermieden werden, dass auf Leistungen des Gastgewerbes ein höherer Mehrwertsteuersatz zur Anwendung gelangt als auf den Leistungen der Take-away-Betriebe und des Detailhandels.

38 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.6.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=44786.

39 BBI 2010, 281.

40 BBI 2011, 6671.

41 BBI 2012, 7215.

42 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 4.7.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45283.

43 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FSrR 2012, 69 f.

44 BBI 2010, 2351.

45 BBI 2011, 7989.

An seiner Sitzung vom 2.3.2012 beschloss der Bundesrat indessen, dem Parlament zu empfehlen, die Initiative ohne direkten oder indirekten Gegenvorschlag abzulehnen. Er begründet seine Position damit, dass die Besteuerung von gastgewerblichen Leistungen zum reduzierten Steuersatz im heutigen System zu jährlichen Mindereinnahmen in der Höhe von Fr. 700 - 750 Mio. führen würde. Haushaltneutral wäre diese Forderung nur zu erfüllen, wenn diese Mindereinnahmen durch eine generelle Anhebung des reduzierten Steuersatzes von heute 2,5 auf 3,8 % kompensiert oder wenn alle Nahrungsmittellieferungen zum Normalsatz besteuert würden.⁴⁶

1.16 In der Sommersession 2012 behandelte Motionen

Der Nationalrat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Abschluss eines umfassenden Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein, damit die Doppelbesteuerung generell vermieden werden kann;

abgelehnt:

- eine Motion betr. Abschluss von Steuerinformationsabkommen mit Offshore-Finanzzentren.

Der Ständerat hat:

der WAK zur Beratung zugewiesen:

- 2 Motionen betr. Unternehmenssteuerreform II (Anpassung des Kapitaleinlageprinzips).

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Grosse Rat hat am 22.5.2012 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Da das Behördenreferendum ergriffen worden ist, wird am 23.9.2012 eine Volksabstimmung stattfinden.

Die Revision tritt, wenn sie vom Volk gutgeheissen wird, gestaffelt in den Jahren 2013 - 2016 in Kraft. Es werden steuerliche Entlastungen bei den natürlichen und juristischen Personen zur Stärkung als Wohn- und Wirtschaftskanton realisiert, Anpassungen an geändertes Bundesrecht und an neuere Gerichtsentscheide vorgenommen und in der Praxis als notwendig erkannte Verbesserungen umgesetzt. Den zentralen Punkt der Revision bildet die steuerliche Entlastung des Mittelstands. Für den Kanton ergeben sich bei dynamischer Betrachtungsweise nach

Umsetzung aller Teilschritte jährliche Steuer mindererträge von rd. Fr. 120 Mio. und für die Gemeinden von rd. Fr. 100 Mio.

Inkraftsetzung 1.1.2013:

- Neuregelung Mitarbeiterbeteiligungen;⁴⁷

Inkraftsetzung 1.1.2014:

- 1. Tranche tarifliche Entlastung bei der Einkommensbesteuerung des Mittelstands und – in etwas geringerem Ausmass – auch für die höheren Einkommen;
- Reduktion der Vermögenssteuer um je 0,2 ‰ pro Tarifstufe. Der Maximalsteuersatz wird von 2,3 ‰ auf 2,1 ‰ gesenkt;
- 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 max. Fr. 6000 auf max. 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;

Inkraftsetzung 1.1.2015:

- 2. Tranche tarifliche Entlastung bei der Einkommensbesteuerung des Mittelstands und – in etwas geringerem Ausmass – auch für die höheren Einkommen. Der Maximalsteuersatz wird von 11,25 % auf 11 % gesenkt;

Inkraftsetzung 1.1.2016:

- Reduktion des Gewinnsteuertarifs der juristischen Personen: untere Tarifstufe von 6 % auf 5,5 %; obere Tarifstufe von 9 % auf 8,5 %; Erhöhung des Sockelbetrags (Obergrenze der unteren Tarifstufe) von Fr. 150 000 auf Fr. 250 000.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Kantonsrat hat am 4.6.2012 die Steuergesetzrevision 2013 in 1. Lesung beraten und dem Entwurf zugestimmt.

46 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 2.3.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43622.

47 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

Die Vorlage unterstand bis am 6.7.2012 der Volksdiskussion. Es geht im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Ausgleich der kalten Progression, wenn der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Anpassung um mind. 3 % geändert hat;
- Einführung der Möglichkeit, den Kinderabzug bei getrennt besteuerten Eltern hälftig aufzuteilen, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge für das Kind geltend gemacht werden;
- Erhöhung der Obergrenze des Abzugs von freiwilligen Zuwendungen von 10 % auf 20 % der Nettoeinkünfte bzw. von 3 % auf 20 % des Reingewinns;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁴⁸ Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten,⁴⁹ Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,⁵⁰ Steuerbefreiung von konzessionierten Verkehrsunternehmen,⁵¹ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds⁵² und Anpassung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung.⁵³

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵⁴

2.3 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Mit der vorgeschlagenen Änderung sollen insbesondere verschiedene auf Bundesebene bereits beschlossene und für die Kantone zwingende Bestimmungen des StHG umgesetzt werden. Es geht im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Senkung des Tarifs für grössere Kapitaleistungen aus Vorsorge (d. h. über Fr. 500 000), um die Standortattraktivität des Baselbiets im Vergleich zu den Nachbarkantonen zu verbessern;
- Optimierung des Rentnerinnen- und Rentnerabzugs, indem er als Sozialabzug an die Rentenentwicklung der AHV gekoppelt werden soll;
- verwaltungsorganisatorische Änderung bei der kantonalen Taxationskommission und beim Steuererlass, indem der Steuererlass in die Taxationskommission integriert werden soll;

- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für den elektronischen Zugriff von auskunftsberechtigten Amtsstellen und Gerichten auf die Daten der kantonalen Steuerverwaltung;
- Anpassungen an Bundesrecht: Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten;⁵⁵ Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien;⁵⁶ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;⁵⁷ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds;⁵⁸ Bahnreform 2.⁵⁹

Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 13.4.2012. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁶⁰

2.4 Basel-Stadt

Mit Beschluss vom 14.3.2012 befürwortete der Grosse Rat eine Gesetzesvorlage des Regierungsrats zur Senkung der Gewinnsteuern der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Dabei sollte der maximale Steuersatz schrittweise und unter bestimmten Bedingungen von 20 % auf 18 % reduziert werden.⁶¹ Gegen den Gesetzesbeschluss des Grossen Rats wurde das Referendum ergriffen. In der Volksabstimmung vom 17.6.2012 haben die Stimmberechtigten die Gesetzesvorlage mit 23 537 gegen 22 592 Stimmen abgelehnt.

Am 24.4.2012 hat der Regierungsrat aufgrund einer Motion eine Gesetzesvorlage zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung an den Grossen Rat überwiesen. Konkret soll die Möglichkeit, über das Zuzugsjahr hinaus nach dem Aufwand besteuert zu werden, ab der Steuerperiode 2013 ersatzlos aufgehoben werden. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁶²

Am 12.6.2012 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine weitere Gesetzesvorlage mit verschiedenen Anpassungen ans Bundesrecht unterbreitet: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁶³ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds⁶⁴ und Anpassung der Fristen für Rekurse an die Steuerrekurskommission und ans Verwaltungsgericht an die Fristen bei der direkten Bundessteuer.

48 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

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

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

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

52 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

53 BGE 136 I 49, 136 I 65 und 2C_30/2008 (25.9.2009).

54 Amtsblatt Nr. 23 vom 8.6.2012, 695 ff., www.ar.ch/fileadmin/user_upload/Volksrechte/Amtsblatt/2012/20120608.pdf.

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 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

58 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

60 www.baselland.ch/gesetzgebung-htm.288296.0.html.

61 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 160.

62 www.steuer.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm.

63 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

64 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

Das Inkrafttreten ist grundsätzlich auf den 1.1.2013 vorgesehen, mit Ausnahme der formellen Bestimmungen zum Rekursverfahren, die mit Eintritt der Rechtskraft des Grossratsbeschlusses wirksam werden sollen. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁶⁵

2.5 Bern

Das bernische Stimmvolk wird am 23.9.2012 über die Initiative «Faire Steuern – Für Familien» entscheiden, welche ein Rückkommen auf die vom Grossen Rat beschlossenen Steuerentlastungen vorsieht.⁶⁶

Der Regierungsrat hat am 4.7.2012 die Steuergesetzrevision 2014 zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Im Zentrum der Revision steht die Umsetzung von (überwiegend) zwingendem Bundesrecht. Daneben werden aber auch überwiesene parlamentarische Vorstösse behandelt und Bedürfnisse aus der Praxis berücksichtigt. Der Regierungsrat verzichtet in Anbetracht der unverändert ungünstigen finanzpolitischen Perspektiven darauf, dem Grossen Rat steuerpolitische Entlastungsmassnahmen zu beantragen. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Delegation der Zuständigkeit zum jährlichen Ausgleich der kalten Progression vom Grossen Rat an den Regierungsrat;
- Neuregelung des besonderen Abzugs in voraussichtlichen Erlassfällen, indem ein Abzug auf null beim steuerbaren Einkommen und Vermögen nur möglich sein soll, wenn weder Eigentum noch Nutzniessung an Grundstücken vorliegt und Einkommen und Vermögen die vom Regierungsrat festgesetzten Beträge nicht überschreiten;
- Schaffung einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, wonach bei Kapitalleistungen aus Vorsorge bereits rechtskräftige Veranlagungen von Amtes wegen ergänzt werden können, wenn die kantonale Steuerverwaltung von weiteren Kapitalleistungen im gleichen Jahr Kenntnis erhält;
- Einführung der Möglichkeit, dass mit dem Einverständnis der steuerpflichtigen Person künftig die Steuerverwaltung Mitteilungen, Verfügungen und Einspracheentscheide auf elektronischem Weg eröffnen kann;
- Umsetzung von Bundesrecht: Entwurf zum BG über die Besteuerung nach dem Aufwand;⁶⁷ Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes;⁶⁸ Besteuerung von Mitar-

beiterbeteiligungen;⁶⁹ Bahnreform 2;⁷⁰ Entwurf über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.⁷¹

Die Unterlagen können im Internet eingesehen werden.⁷² Die vorberatende Kommission des Grossen Rats wird die Vorlage im August und September 2012 behandeln. Die beiden Lesungen im Grossen Rat erfolgen voraussichtlich in der Novembersession 2012 und in der Märzsession 2013.

Das Inkrafttreten der Teilrevision ist grundsätzlich auf den 1.1.2014 geplant.

2.6 Genf

Der Regierungsrat hat am 21.2.2012 dem Grossen Rat das Gesetzesprojekt 10 924 unterbreitet, das verschiedene kantonale Steuererlasse an das BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen⁷³ anpassen soll. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁷⁴

2.7 Graubünden

Die Regierung hat am 22.5.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Mit der Teilrevision werden einzelne kantonale Anliegen umgesetzt und verschiedene Anpassungen an das Bundesrecht vorgenommen. Es geht im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Um auf künftige Entwicklungen flexibel reagieren zu können, soll der Steuerfuss für die Gewinn- und Kapitalsteuern neu unabhängig von demjenigen der natürlichen Personen festgelegt werden.
- Die Liegenschaftsteuern (Grundsteuern) werden bis jetzt nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen. Diese Abweichung zum Bundessteuerrecht soll beseitigt werden.
- Das geltende Recht gewährt den Pflichtigen sehr lange Zahlungsfristen (90 Tage), die weder üblich noch notwendig erscheinen. Die Fristen sollen auf 30 Tage gekürzt werden.
- Die elektronische Erfassung und Aufbewahrung von Daten soll im Steuergesetz geregelt werden.
- Für die elektronische Einreichung der Steuererklärung sowie die elektronische Zustellung von Rech-

65 www.steuer.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm.

66 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 160 f.

67 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand, BBl 2011, 6021.

68 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

69 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

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

71 BBl 2012, 2869.

72 www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuergesetzrevision+2014.

73 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

74 www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL10924.pdf.

nung und Veranlagungsverfügung sollen die gesetzlichen Grundlagen geschaffen werden.

- Anpassungen an das Bundesrecht: Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds;⁷⁵ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;⁷⁶ Entwurf zum BG über die Besteuerung nach dem Aufwand,⁷⁷ wobei der Mindestbetrag der Lebenshaltungskosten von der Regierung festgelegt werden soll; Besteuerung von Lotteriegewinnen.⁷⁸

Der in der Vernehmlassungsvorlage zur Diskussion gestellte Wechsel von der kantonalen Nachlasssteuer zu einer Erbanfallsteuer mit Zusammenlegung der kantonalen und kommunalen Steuererhebung wird derzeit nicht weiter verfolgt. Die Entwicklung der eidg. Erbschaftsteuerreform soll abgewartet werden.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁷⁹ Der Grosse Rat wird das Geschäft in der Augustsession 2012 behandeln, womit ein Inkrafttreten der Änderungen auf den 1.1.2013 möglich ist.

2.8 Luzern

Die Stimmberechtigten haben am 11.3.2012 die Initiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre! Abschaffung der Pauschalbesteuerung» abgelehnt und den Gegenentwurf des Kantonsrats angenommen. 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. Der Regierungsrat hat die Änderung auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt. Für Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung nach dem Aufwand besteuert werden, gilt während 5 Jahren weiterhin das bisherige Recht.

Mit Botschaft vom 7.2.2012 beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat, die eingereichte Volksinitiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer» abzulehnen. Die Beratung der Initiative durch den Kantonsrat steht noch aus.

75 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

76 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

77 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand, BBl 2011, 6021.

78 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), BBl 2012, 5927.

79 www.gr.ch/DE/institutionen/parlament/botschaften/Botschaften_20122013/Botschaft_04_2013_Web.pdf.

2.9 Schwyz

Der Hauseigentümerverband Kanton Schwyz hat am 26.6.2012 seine kantonale Doppelinitiative «für faire Vermögenssteuerwerte» und «für faire Eigenmietwerte» mit über 4000 Unterschriften eingereicht. Das sind doppelt so viele Unterschriften, wie für das Zustandekommen des Volksbegehrens nötig gewesen wären. Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte sollen in Zukunft auf dem rechtlich noch zulässigen Minimum und nicht mehr mittels individueller Schätzung, sondern schematisch (formelmässig) festgelegt werden. Damit soll einer befürchteten generellen Anpassung der Altschätzungen, die noch auf der Wertbasis 2004 beruhen, der Boden entzogen werden. Schliesslich gehe es auch darum, mit der Abschaffung der individuellen Schätzung Kosten zu sparen, mit tieferen Eigenmiet- und Steuerwerten die Ablieferung an den eidg. Finanzausgleich zu verringern und für weniger bemittelte Eigentümer Kürzungen bei den Sozialleistungen (Prämienverbilligungen, Ergänzungsleistungen etc.) zu verhindern.

2.10 Solothurn

Am 1.5.2012 hat der Regierungsrat Botschaft und Entwurf zu einer kleinen Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Hauptpunkte der Revision sind notwendig gewordene Anpassungen an geändertes Bundesrecht, namentlich die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen⁸⁰ und die Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds.⁸¹ Weiter soll die Sonderregelung, nach der Veräusserungsgewinne von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden, aufgehoben werden.⁸²

Der Kantonsrat wird die Vorlage voraussichtlich in der August-Session 2012 beraten und beschliessen.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2013 geplant. Zudem ist vorgesehen, die bereits mit der letzten Revision beschlossene Verpflichtung der Arbeitgeber und Arbeitgeberinnen, die Bezüge der Mitarbeitenden den Steuerbehörden mit einer Kopie des Lohnausweises oder in anderer geeigneter Form zu melden, auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft zu setzen.

2.11 St.Gallen

Der Kantonsrat hat am 23.4.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes in 2. Lesung ohne Diskussion verabschiedet. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Punkte:

80 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

81 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), BBl 2011, 4921.

82 BGE 137 I 145.

- Änderungen aufgrund zwingenden Harmonisierungsrechts: Zuwendungen an politische Parteien;⁸³ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;⁸⁴ Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes;⁸⁵ Kinderbetreuungskostenabzug;⁸⁶ konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;⁸⁷
- Änderungen aufgrund von Bundesgerichtsurteilen: Steuerauscheidung (keine Rückbelastung von Verlusten und Aufwandüberschüssen; ausserdem Anpassung der kantonalen Normen an das DBG);⁸⁸ Halbsatzbesteuerung von Gewinnausschüttungen (Wegfall der Beschränkung auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz);⁸⁹ Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler neu mit der Einkommenssteuer statt wie bisher mit der Grundstückgewinnsteuer;⁹⁰ Ausweitung der Ersatzbeschaffung im Grundstückgewinnsteuerrecht;⁹¹
- Entrümpelung: Aufhebung der Übergangsbestimmungen zum Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen von der zweijährigen Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung;
- Aufhebung der Vergnügungssteuer.

Die Referendumsfrist ist am 25.6.2012 unbenutzt abgelaufen. Die Teilrevision wird am 1.1.2013 in Kraft treten. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁹²

2.12 Tessin

Das Parlament hat die Vorlage bezüglich der bundesrechtlichen Änderungen im Bereich der gesetzlichen Grundpfandrechte⁹³ gutgeheissen.

Die Änderungen traten grundsätzlich rückwirkend per 1.1.2012 in Kraft.

2.13 Thurgau

Am 9.5.2012 hat der Grosse Rat die Änderungen des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern sowie des

Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer beschlossen. Es geht im Wesentlichen um folgende Punkte: *Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern:*

- Anpassungen an Bundesrecht: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;⁹⁴ Einführung eines Freibetrags von Fr. 5000 für Soldzahlungen von Milizfeuerwehren;⁹⁵
- Schaffung der gesetzlichen Grundlagen für das digitale Archiv;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression (Teuerungsausgleich);
- Straferzicht bei geringfügigem Verschulden oder niedrigen Bussenbeträgen.

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer:

- steuerliche Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit direkten Nachkommen, wobei sie mind. 7 Jahre in einem nach Massgabe des Bundesrechts begründeten Familienpflegeverhältnis zum Erblasser oder Schenker gestanden haben müssen;
- Zahlungsfrist neu 60 Tage nach Eröffnung der Veranlagung.

Der Regierungsrat wird diese Gesetze voraussichtlich auf den 1.1.2013 in Kraft setzen. Die Änderungen können im Internet eingesehen werden.⁹⁶

2.14 Wallis

Der Staatsrat hat dem Grossen Rat den Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Erhöhung des Abzugs für Versicherungsprämien und Sparzinsen in 3 Etappen, und zwar für gemeinsam steuerpflichtige Personen von Fr. 3950 auf Fr. 4800 im Steuerjahr, in welchem die Änderung in Kraft tritt (Jahr n), auf Fr. 6000 im Jahr n+1 und auf Fr. 7200 im Jahr n+2; für die übrigen Steuerpflichtigen Erhöhung des Abzugs von Fr. 1560 auf Fr. 2400 im Jahr n, auf Fr. 3000 im Jahr n+1 und auf Fr. 3600 im Jahr n+2. Der Abzug von Fr. 1090 für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person soll unverändert bleiben;
- Einführung eines neuen Sozialabzugs von Fr. 3000 für die freiwillige Pflege betagter Personen von mind. 65 Jahren zu Hause (Förderung des Verbleibs zu Hause, Vermeidung der Heimplatzierung);
- Senkung der Gewinnsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, indem statt der

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

84 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

85 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

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

88 BGE 131 I 249, 132 I 220 und 133 I 19.

89 BGE 136 I 49.

90 BGE 137 I 145.

91 BGer 2C_308/2009 (14.10.2009).

92 www.ratsinfo.sg.ch, Geschäftssuche, Nr. 22.11.17.

93 BG über die Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 11.12.2009), AS 2011, 4637.

94 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

95 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

96 www.steuerverwaltung.tg.ch.

ersten Fr. 100 000 neu die ersten Fr. 150 000 Gewinn mit 3 % besteuert werden sollen;

- Anpassungen an Bundesrecht: Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes;⁹⁷ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;⁹⁸ Anpassung der Regelung des gesetzlichen Pfandrechts an die ZGB-Revision;⁹⁹ Einführung neuer Regelungen betr. die Abzüge für Aus- und Weiterbildungskosten¹⁰⁰ (Ersatz des bisherigen entsprechenden Berufskostenabzugs durch einen allgemeinen Abzug bis Fr. 12 000).

Die Teilrevision wurde in der Maisession 2012 in 1. Lesung beraten. Die 2. Lesung ist für die Septembersession 2012 vorgesehen.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2013 geplant.

2.15 Zürich

Am 17.6.2012 haben die Stimmberechtigten des Kantons Zürich die Änderung des kantonalen Steuergesetzes betreffend den Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes¹⁰¹ mit 154 075 Ja zu 154 982 Nein knapp verworfen. Neben der Anpassung des Steuergesetzes an die zwingenden Vorgaben des Bundes war auch die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer vorgesehen. Der Regierungsrat wird dem Kantonsrat eine neue Gesetzesvorlage unterbreiten müssen. Bis zur Anpassung des Steuergesetzes an die zwingenden Vorgaben des Bundes finden diese weiterhin direkt Anwendung. Ebenso bleibt die Verordnung des Regierungsrats über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes (vom 3.11.2010) einstweilen in Kraft. Diese Verordnung war vor Bundesgericht angefochten worden; der Beschwerde wurde jedoch keine aufschiebende Wirkung erteilt, und das Urteil des Bundesgerichts steht noch aus. Voraussichtlich wird dieses Urteil noch abgewartet, bis dem Kantonsrat eine neue Gesetzesvorlage unterbreitet wird.

Weiter hat der Kantonsrat am 9.7.2012 folgende Änderungen des Steuergesetzes in 1. Lesung beraten:

- Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 7400 auf Fr. 9000 je Kind;

- Erhöhung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten auf max. Fr. 10 100 je betreutes Kind und Anpassung an die bundesrechtlichen Vorgaben;¹⁰²
- Neuregelung des Ausgleichs der kalten Progression;
- Anpassungen an das Bundesrecht bezüglich Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.¹⁰³

Schliesslich wurde von der Partei der Arbeit (PdA) des Kantons Zürich unter dem Titel «Steuerbonus für Dich (Kantonale Volksinitiative für eine direkte Steuererleichterung für die unteren und mittleren Einkommen)» eine Volksinitiative in der Form der allgemeinen Anregung lanciert. Die Frist zur Einreichung der Unterschriften wird am 20.10.2012 enden. Mit der Initiative wird eine «nicht jährlich wiederkehrende Steuer» von natürlichen Personen mit einem steuerbaren Vermögen von mind. Fr. 3 Mio. und von juristischen Personen (ohne Genossenschaften) mit einem steuerbaren Kapital von mind. Fr. 5 Mio. verlangt. Die Steuer soll mind. 1 % des Vermögens bzw. Kapitals betragen. Mit den Steuereinnahmen soll ein Steuerbonus von Fr. 5000 für Alleinstehende mit einem steuerbaren Einkommen von höchstens Fr. 100 000 und von Fr. 10 000 (zweimal Fr. 5000) für Verheiratete mit einem steuerbaren Einkommen von höchstens Fr. 150 000 finanziert werden. Der Bonus erhöht sich zudem für jedes unterhaltspflichtige Kind bis zum 18. Lebensjahr um Fr. 3000. Der Steuerbonus soll mit der Steuerrechnung verrechnet werden. Soweit die Steuerrechnung kleiner als der Bonus ist, kann dieser nachgetragen und mit späteren Steuern verrechnet werden.

3 International

3.1 Überblick

Um die Umsetzung der vom Bundesrat am 13.3.2009 beschlossenen Übernahme des internationalen Standards im Bereich der Amtshilfe war es im 2. Quartal 2012 relativ still.

Am 25.6.2012 wurde ein Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit *Portugal*¹⁰⁴ unterzeichnet. Zudem hat der Ständerat in der Sommersession über den Entwurf des *Steueramtshilfegesetzes* debattiert.¹⁰⁵

97 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

98 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

99 BG über die Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 11.12.2009), AS 2011, 4637.

100 In Anlehnung an die Botschaft und den Entwurf zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (vom 4.3.2011), BBl 2011, 2607.

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

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

103 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

104 S. Abschn. 3.4.

105 S. Abschn. 3.2.

Im Bereich der sog. Abgeltungssteuerabkommen wurde am 13.4.2012 ein Abkommen über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt mit *Österreich* unterzeichnet.¹⁰⁶ Das Abkommen durchläuft derzeit den Genehmigungsprozess in der Schweiz und Österreich und soll am 1.1.2013, gleichzeitig mit den entsprechenden Abkommen mit *Grossbritannien* und *Deutschland*, in Kraft treten.

3.2 Steueramtshilfegesetz

Nach der Beratung im Nationalrat in der Frühjahrssession¹⁰⁷ wurde der vom Bundesrat vorgelegte Entwurf für ein Steueramtshilfegesetz (E-StAG)¹⁰⁸ in der Sommersession vom Ständerat behandelt; das StAG soll die geltende Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen ersetzen. Der Ständerat hiess die vom Nationalrat beschlossenen Änderungen gut. Auf Antrag von SR Fetz wurde jedoch in Art. 4 Abs. 1 E-StAG die Voraussetzung gestrichen, dass Amtshilfe nur auf Ersuchen *im Einzelfall* geleistet wird. Hintergrund dieser Änderung ist die von der OECD demnächst zu verabschiedende Änderung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA. Gruppensuchen sind nach dem geänderten Kommentar ausdrücklich Teil des OECD-Standards, zu dem sich die Schweiz bekannt hat. Damit die Schweiz ihren Verpflichtungen nachkommen kann, ist es daher notwendig, dass Amtshilfe nicht nur im Einzelfall gewährt wird. Diese Änderung muss nun noch vom Nationalrat genehmigt werden.

3.3 Österreich

Am 13.4.2012 wurde ein Abkommen mit Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt unterzeichnet. Das Abkommen wurde mit Botschaft vom 20.4.2012 den eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet.¹⁰⁹

Das Abkommen basiert auf dem entsprechenden Abkommen mit Deutschland.¹¹⁰ Unterschiede bestehen einerseits bei den Steuersätzen. Der Betrag für die pauschale Einmalzahlung zur Regularisierung der Vergangenheit liegt je nach Dauer der Bankbeziehung und der Vermögenshöhe zwischen 15 % und 38 %. Für die Besteuerung künftiger Kapitalerträge gilt ein Einheitssatz von 25 %. Dies entspricht der österreichischen Kapitalertragssteuer, der auch abgeltende Wirkung zukommt. Andererseits sieht das Abkommen keine Vorauszahlung der Schweizer Banken vor. Da Österreich die Erbschaftssteuer 2008 ab-

geschafft hat, entfällt die Regelung von Erbschaftsfällen. Zudem enthält das Abkommen keine erleichterte Amtshilfe, da das bestehende Amtshilfeverfahren als genügend erachtet wurde, so dass keine zusätzlichen Anfragemöglichkeiten vereinbart wurden.

3.4 Portugal

Das geltende Abkommen aus dem Jahr 1974 enthält keine Bestimmung über den Informationsaustausch. Amtshilfe wird daher entsprechend der langjährigen Praxis der Schweiz nur für Informationen gewährt, die der Durchführung des Abkommens dienen. Das am 25.6.2012 unterzeichnete Änderungsprotokoll enthält nun Bestimmungen über den Informationsaustausch nach internationalem Standard.

Nach dem geltenden Artikel über Einkommen aus unbeweglichem Vermögen gilt diese Bestimmung auch für bewegliches Vermögen, das nach dem Steuerrecht des Belegenheitsstaats wie unbewegliches Vermögen behandelt wird (Art. 6 Abs. 3). Diese generelle Verweisung auf innerstaatliches Recht wurde durch eine Protokollbestimmung ersetzt. Nach dieser fallen auch Einkünfte aus mit unbeweglichem Vermögen verbundenem beweglichem Vermögen (z. B. für die Benutzung von Wi-Fi [Wireless Fidelity]) sowie aus Unterhalt und Verwaltung von unbeweglichem Vermögen unter die Bestimmung von Art. 6.

Hinsichtlich der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wurde die Regelung von Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen ins bilaterale Verhältnis übernommen. Der Nullsatz gilt bei einer Beteiligung zwischen Kapitalgesellschaften von 25 %, die mind. 2 Jahre gehalten wurde, sowie bei Zinsen und Lizenzgebühren, auch wenn die leistende und die begünstigte Gesellschaft von einer dritten Gesellschaft gehalten werden, die je 25 % des Kapitals der beiden Gesellschaften während mind. 2 Jahren hält. Ist die zweijährige Haltedauer nicht erfüllt, so beträgt die Residualsteuer bei Dividenden und Lizenzgebühren 5 % und bei Zinsen 10 %. Das Änderungsprotokoll enthält keine Verpflichtung zur Anwendung der sog. Denkavit-Praxis für den Fall, dass die Haltedauer später erfüllt wird. Vorsorgeeinrichtungen kommen generell in den Genuss einer Residualsteuer von 5 % auf Dividenden. Für Zinsen von oder an die Vertragsstaaten oder die Zentralbanken gilt der Nullsatz.

Neu können Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 % aus Immobilien im einen Vertragsstaat stammen, in diesem Staat besteuert werden.

Die geltende Bestimmung über die Einkünfte der Künstler und Sportler umfasst ausschliesslich Zahlungen, die

¹⁰⁶ S. Abschn. 3.3.

¹⁰⁷ S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 164.

¹⁰⁸ S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 266.

¹⁰⁹ BBl 2012, 5307.

¹¹⁰ S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 164 f.

den Künstlern oder Sportlern direkt zufließen. Die revidierte Bestimmung umfasst neu auch die Einkünfte, die Dritten zufließen, sofern sie aus der Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers herrühren.

Die fiktive Steueranrechnung der Schweiz für Zinsen aus Portugal wurde gestrichen.

Neu ist im Abkommen eine Missbrauchsklausel enthalten (Art. 27). Sie erklärt einerseits die innerstaatlichen Missbrauchsnormen für anwendbar und schliesst andererseits künstliche Strukturen von der Abkommensberechtigung aus.

Schliesslich wurde die Aufnahme von Verhandlungen für den Fall vorgesehen, dass Portugal nach der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls mit einem anderen Staat eine Schiedsklausel vereinbaren sollte.

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 424 pro Jahr (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2012/1 Ausgabe 20___/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
