
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Revision der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz

Insbesondere Fragen zur erweitert beschränkten und zur überdachenden Besteuerung

Dr. iur. Marianne Klöti-Weber

Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone

Anmerkungen zum BGE 138 II 32

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

Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011

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

Gesetzgebungs-Agenda 2012/4

2012/4

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
Aus der Rechtsprechung: 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 Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und
Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechts-
gesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger
schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für 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

2012/4

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. iur. Pascal Hinny	Revision der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz Insbesondere Fragen zur erweitert beschränkten und zur überdachenden Besteuerung	257
	Judikatur-Forum	
Dr. iur. Marianne Klöti-Weber	Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone Anmerkungen zum BGE 138 II 32	270
	Aus der Rechtsprechung	
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011	280
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2012/4	305

Revision der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz

Insbesondere Fragen zur erweitert beschränkten und zur überdachenden Besteuerung

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



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

Inhalt*

1	Massgebliche Abkommen im Verhältnis Deutschland-Schweiz	258	2.3	Vereinbarkeit mit EG- und FZA-rechtlichen Freiheitsrechten	263
1.1	DBA zur Einkommens- und Vermögenssteuer	258	2.3.1	Überdachende Besteuerung	264
1.2	DBA zur Nachlass- und Erbschaftssteuer.	259	2.3.2	Erweitert beschränkte Steuerpflicht	264
1.3	Abgeltungssteuerabkommen.	259	2.4	Verhandlungspositionen	265
1.4	Abkommen mit der EG und Kapitalverkehrsfreiheit	259	3	Zusammenfassung und Würdigung	265
2	Überdachende und erweitert beschränkte Besteuerung	260		Literatur.	267
2.1	Gegenstand.	260		Berichte, Dokumente, Sammelwerke	268
2.1.1	Überdachende Besteuerung	260		Rechtsquellen.	268
2.1.2	Erweitert beschränkte Besteuerung.	261		Materialien	269
2.2	Historischer Hintergrund	262			

Ende 2012 wollen die Schweiz und Deutschland Verhandlungen zur Revision des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens und Ende 2013 solche zur Revision des Erbschaftssteuerabkommens aufnehmen. Deutschland hat von der Schweiz – insbesondere mit Blick auf den Informationsaustausch – ein den OECD-Grundsätzen entsprechendes DBA gefordert und mit dem am 21.12.2011 in Kraft gesetzten Revisionsprotokoll betreffend den erweiterten Informationsaustausch gemäss dem

Standard von Art. 26 OECD-MA auch erhalten. In den nun anstehenden neuen Verhandlungsrunden sollen auf Wunsch der Schweiz u. a. die vom OECD-Standard abweichenden Bestimmungen zur erweitert beschränkten und überdachenden Einkommensbesteuerung nach 40 Jahren revidiert bzw. aufgehoben werden. Diese dem Geist der Nachkriegszeit entstammenden Bestimmungen haben sich vor dem Hintergrund grenzüberschreitender Freizügigkeit und Marktliberalität überlebt. Der vorliegende, im Rahmen der Forschungsarbeiten des D-A-CH-Steuerausschusses entstandene Aufsatz will Historie, Praxis und Problematik der geltenden Regelung darstellen.

* Der Verfasser dankt Lukas Aebi, MLaw, für wertvolle Hinweise.

1 Massgebliche Abkommen im Verhältnis Deutschland-Schweiz

Die Schweiz und Deutschland sind aufgrund geographischer, sprachlicher und kultureller Nähe traditionell eng verbunden, auch in wirtschaftlicher Hinsicht. In steuerlicher Hinsicht verbinden die Schweiz und Deutschland eine Reihe von Abkommen. Nach dem folgenden Überblick wird lediglich auf die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Einkommens- und der Vermögenssteuer sowie bei der Nachlass- und Erbschaftssteuer eingegangen.

1.1 DBA zur Einkommens- und Vermögenssteuer

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.8.1971 (DBA-D) ist am 29.12.1972 als Ersatz des früheren Abkommens von 1931/59 in Kraft getreten. Grund für die von Deutschland in den 60er-Jahren gewünschte Neuverhandlung war, dass das bisherige Abkommen «die Verlagerung des Wohnsitzes natürlicher Personen in die Schweiz und die Gründung von schweizerischen Basisgesellschaften durch deutsche Steuerpflichtige (...) zu sehr begünstige».¹ Es wurde seither mehrfach revidiert, zuletzt am 27.10.2010 (in Kraft seit dem 21.12.2011, mit Anwendbarkeit ab dem 1.1.2012; mit Ausnahme des Informationsaustauschs, welcher bereits auf Sachverhalte ab dem 1.1.2011 anwendbar ist).² Diese letzte Revision beinhaltete:

- die Einfügung der sog. grossen Auskunfts Klausel, entsprechend Art. 26 OECD-MA (Art. 27 DBA-D);
- eine Reduktion der Mindestbeteiligungshöhe von 20 % auf 10 % für die vollständige Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden, unter gleichzeitiger Einführung einer Mindesthaltedauer von 1 Jahr (Art. 10(3) DBA-D);
- die Ergänzung des Verständigungsverfahrens um ein Schiedsverfahren (Art. 26(5) - (7) DBA-D);
- die Ergänzung des Gleichbehandlungsartikels durch einen Absatz (Art. 25(3) DBA-D) über die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren, entsprechend Art. 24(4) OECD-MA; und
- eine zeitlich befristete Ausnahmebestimmung für Flugbesatzungsmitglieder (Art. 15(3) DBA-D).

Ausgangspunkt dieser letzten Revision war einerseits die Aufgabe des Vorbehalts der Schweiz zum Informationsaustausch gemäss OECD-Musterabkommen im März 2009 und andererseits das Anliegen Deutschlands, das Abkommen näher an den OECD-Musterabkommensstandard heranzuführen und dabei insbesondere den Informationsaustausch entsprechend der Bestimmung in Art. 26 OECD-MA auszugestalten.³ Eine genauere Prüfung des Abkommens zeigt, dass das Abkommen auch in einer Reihe weiterer Fragen nicht dem Standard des OECD-Musterabkommens entspricht. Die materiell bedeutsamsten Abweichungen sind in der Reihenfolge der Abkommensbestimmungen die Folgenden:

- erweitert beschränkte und überdachende Besteuerung (Art. 4(3), (4), (9)) und damit zusammenhängend Art. 13(4) und (5);
- Ausdehnung des Besteuerungsrechts im Quellenstaat auch für Sondervergütungen (Art. 7(7));
- Sonderregelungen für Seeschiffahrt- und Luftfahrtunternehmen (Art. 8(4), (5));
- fehlende Regelung zur korrespondierenden Berichterstattung (Art. 9(2) OECD-MA), entsprechend konstanter schweizerischer, aber auch deutscher Abkommenspolitik;⁴
- fehlende Begünstigung von Pensionseinrichtungen hinsichtlich von Dividendeneinkünften (Art. 10(2)), wie dies in jüngeren DBA eingefügt wurde;⁵
- Regelung für leitende Angestellte (Art. 15(4)), bei welchen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht zugewiesen wird;
- Regelung für Grenzgänger (Art. 15a), bei welchen der Tätigkeitsstaat eine Steuer von 4,5 % vom Bruttoeinkommen erheben darf, welche dann im Ansässigkeitsstaat angerechnet wird. Grenzgängerregelungen sind jedoch im OECD-Musterabkommen explizit vorbehalten;⁶
- Aktivitätsvorbehalt (Art. 24(1)(1)(a)).

Als Besonderheiten sind zudem die ausgedehnten deutschen innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen, welche aufgrund von Art. 23 DBA-D zur Anwendung gelangen, und die Problematik des Unterlaufens von Abkommensbestimmungen (treaty override),⁷ welche Fragen zur Verlässlichkeit des Verhandlungspartners aufwirft, zu erwähnen.

1 Botschaft DBA-D, 1423.

2 Vgl. dazu KUBAILE, DBA-Änderung und Erklärung zur Aufnahme von Steuerverhandlungen. Weitere Analyse des neuen DBA mit der Schweiz, 20 ff.

3 Botschaft Protokoll 2010 DBA-D, 488 f.

4 Vgl. auch HÖHN, Verbundene Unternehmen im Internationalen Steuerrecht, 306.

5 Vgl. Komm. OECD-MA, Art. 10 N 13.1.

6 Komm. OECD-MA, Art. 15 N 10.

7 Vgl. LÜDICKE, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 33 ff.

Damit folgt das DBA-D weitgehend dem OECD-Musterabkommen, insbesondere nachdem der Informationsaustausch an diesen Standard angepasst wurde. Es stehen insbesondere die von Deutschland einzig gegenüber der Schweiz angewandten Regelungen der überdachenden und erweitert beschränkten Besteuerung gem. Art. 4(3) und (4) DBA-D ins Auge. Entsprechende Bestimmungen enthält auch das Erbschaftssteuerabkommen in Art. 4(3) und (4) DBA-D Erb (s. nachfolgend, Abschn. 1.2).

Im Protokoll vom 27.10.2010 (Protokoll 2010 DBA-D) hielten die Verhandlungsparteien fest, dass binnen 2 Jahren seit Unterzeichnung (d. h. bis Oktober 2012) weitere Verhandlungen für eine umfassendere Revision des DBA-D aufgenommen werden sollen. In dieser Runde sollen u. a. die folgenden Bereiche thematisiert werden:⁸

- überdachende Besteuerung gem. Art. 4(3) und (9) DBA-D;
- erweitert beschränkte Besteuerung gem. Art. 4(4) DBA-D;
- Ersatz des Verweises auf innerstaatliche Missbrauchsnormen durch eine Missbrauchsbestimmung im Abkommen (Art. 23 DBA-D).

In diesem Protokoll wurde ferner vereinbart, dass innert 3 Jahren, d. h. bis Oktober 2013, auch die Revision des DBA-D Erb an die Hand genommen werden soll.⁹ Es ist davon auszugehen, dass auch dort die entsprechenden Regelungen zur überdachenden und erweitert beschränkten Besteuerung (Art. 4(3) und (4) DBA-D Erb) thematisiert werden sollen.

Dazu nimmt auch die deutsche Denkschrift Bezug und führt Folgendes aus: «Im Rahmen der entsprechenden Verhandlungen forderte die Schweiz jeweils mit Nachdruck von ihren Abkommenspartnern Verbesserungen der Doppelbesteuerungsabkommen. Hierzu gehörte insbesondere die Beseitigung von als für die Schweiz nachteilig oder <diskriminierend> empfundenen Vorschriften, die aus schweizerischer Sicht durch ihre langjährige Weigerung, Informationsaustausch nach OECD-Standard zu leisten, motiviert waren und daher mit der Umsetzung des OECD-Standards als nunmehr ungerechtfertigt zu beseitigen seien. Hierzu gehören nach schweizerischer Auffassung insbesondere die Vorschriften des Artikels 4 (Ansässige Person) des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens, soweit sie von Artikel 4 des OECD-Musterabkommens abweichen. Die deutsche Seite sieht diese Vorschriften jedoch in einem weitergehenden Zusammenhang mit anderen Aspekten des gegen-

wärtigen schweizerischen Steuerrechts, die nur im Rahmen einer umfassenden Revision des Doppelbesteuerungsabkommens aufgegriffen werden könnten.»¹⁰

1.2 DBA zur Nachlass- und Erbschaftssteuer

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern vom 30.11.1978 (DBA-D Erb) ist am 28.9.1980 in Kraft getreten.

Es enthält in Art. 4(3) und (4) ebenfalls Bestimmungen zur überdachenden und erweitert beschränkten Steuerpflicht, allerdings mit leicht differenzierten Anknüpfungspunkten (vgl. dazu nachfolgend, Abschn. 2). Das DBA-D Erb gilt nicht für Schenkungen unter Lebenden und bietet dort entsprechend keinen Abkommenschutz.¹¹

1.3 Abgeltungssteuerabkommen

Am 21.9.2011 haben die Schweiz und Deutschland ein Abkommen zur Besteuerung deutscher Kapitalvermögen in der Schweiz abgeschlossen (StA-D). Dieses wurde am 5.4.2012 mit einem Änderungsprotokoll (Protokoll StA-D) ergänzt und in der Schweiz in der Sommersession 2012 von den eidg. Räten verabschiedet; es soll am 1.1.2013 in Kraft treten. In Deutschland ist die Zustimmung des Bundesrats erforderlich. Derzeit ist offen, ob diese erteilt wird, da einige Bundesländer dem Abkommen in der derzeitigen Form ablehnend gegenüberstehen. Die Schweiz unterstützt mit der Abgeltungssteuer die effektive deutsche Besteuerung von in Deutschland ansässigen Personen, welche Kapitalvermögen auf Schweizer Banken halten (Art. 1). Gemäss Präambel strebt das Abkommen an, «den gegenseitigen Wettbewerb und Marktzugang zu fördern».

1.4 Abkommen mit der EG und Kapitalverkehrsfreiheit

Eine Reihe weiterer Abkommen, insbesondere mit der EG, haben ebenfalls einen Einfluss auf die Besteuerung deutsch-schweizerischer grenzüberschreitender Aktivitäten. So etwa das Zinsbesteuerungsabkommen, welches die innergemeinschaftlichen Regelungen der Zinsbesteuerungsrichtlinie, der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie widerspiegeln. Da diese Regelungen vorliegend nicht relevant sind, werden sie hier nicht weiter vertieft.

8 Botschaft Protokoll 2010 DBA-D, 488 f.; vgl. auch Denkschrift Protokoll 2010 DBA-D, 12.

9 Botschaft Protokoll 2010 DBA-D, 489.

10 Denkschrift Protokoll 2010 DBA-D, 12, vgl. dazu auch Abschn. 2.4.

11 Vgl. BISCHOFF/KOTYRBA, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, 389.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang jedoch insbesondere das Freizügigkeitsabkommen (FZA). Es zweckt die Verwirklichung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweiz und der EU auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen.¹² Die im Steuerrecht massgebenden Gleichbehandlungsgebote und Diskriminierungsverbote basieren primär auf den Art. 1(d), 2, 7(a) FZA sowie Art. 9, 15 und 19 Anhang I FZA. Gemäss Botschaft Bilaterale I, 183 f., sind diese Ge- und Verbote inhaltsgleich mit dem Recht auf Inländerbehandlung, wie es Bestandteil der Personenfreizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit in der EG ist.¹³

Keinen Einfluss auf die vorliegend diskutierten Regelungen (insbesondere die erweitert beschränkte Steuerpflicht) dürfte die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) haben. Sie wirkt zwar grundsätzlich auch gegenüber Drittstaaten, kommt jedoch gemäss Stillhalteklausele bei Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs, die Ende 1993 bereits galten (wie etwa § 2 ASStG), nicht zur Anwendung. Zudem werden gemäss EuGH Wohnsitzverlegungen nicht als finanzielle Transaktion angesehen und wird die Kapitalverkehrsfreiheit nicht verletzt, wenn eine vom Steuerpflichtigen angestrebte Senkung der Steuerbelastung nicht eintritt.¹⁴ Zur Frage der Vereinbarkeit der Regelungen mit den übrigen Grundfreiheiten siehe jedoch nachfolgend (Abschn. 2).

2 Überdachende und erweitert beschränkte Besteuerung

2.1 Gegenstand

2.1.1 Überdachende Besteuerung

Art. 4(3) DBA-D erlaubt dem deutschen Fiskus, eine DBA-rechtlich in der Schweiz ansässige Person auch in Deutschland mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Einkommenssteuerpflicht zu unterstellen, sofern sie in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort gewöhnlichen Aufenthalt von mind. 6 Monaten im Kalenderjahr hat (sog. überdachende [«konkurrierende» oder «überlappende»] Besteuerung). Lediglich Einkünfte aus Schweizer Betriebstätten sowie selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 24(1)(1) DBA-D) werden dabei in Deutschland (unter Progressionsvorbehalt) freigestellt. Alle übrigen Einkünfte werden

in Deutschland unter Anrechnung der Schweizer Steuern ordentlich besteuert. Die Bestimmung gilt unabhängig von der Nationalität der betroffenen Person. Mit dieser im deutschen DBA-Netz einzigartigen Abweichung vom OECD-Standard werden die Verteilungsnormen des Abkommens weitgehend ausser Kraft gesetzt¹⁵ und in der Schweiz ansässige und unbeschränkt Steuerpflichtige in Deutschland dennoch einer Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip unterworfen.

Bezüglich Gesellschaften enthält Art. 4(9) DBA-D eine entsprechende Bestimmung (allerdings ohne die Anknüpfungspunkte der Wohnstätte und des Aufenthalts), welche gleichermaßen im Widerspruch zu den international üblichen Regelungen steht. Auf diese Bestimmung wird hier mangels praktischer Relevanz nicht weiter eingegangen. Auch diese dem OECD-Standard widersprechende Bestimmung ist jedoch nach hier vertretener Auffassung aufzuheben.

Stirbt eine solche in der Schweiz ansässige Person und wurde zuvor eine deutsche Wohnstätte während mind. 5 Jahren unterhalten, so kann gem. Art. 4(3) DBA-D Erb Deutschland den gesamten Nachlass besteuern, ebenfalls unter Anrechnung einer allfälligen Schweizer Steuer. Mithin wird bei diesen abkommensrechtlich zwar in der Schweiz ansässigen Personen nicht nur die Einkommens-, sondern auch die Erbschaftssteuer auf das deutsche Niveau angehoben.

Die überdachende Besteuerung hat auf in der Schweiz nach dem Aufwand besteuerte Personen (Art. 14 DBG, Art. 6 StHG bzw. entsprechende kantonale Normen), welche gem. Art. 4(6) DBA-D nicht als in der Schweiz ansässig gelten, keine Auswirkung (diese unterliegen entsprechend im Grundsatz vollumfänglich der deutschen Besteuerung), während sie bei in der Schweiz ansässigen Grenzgängern ggf. zur Anwendung kommen kann.¹⁶

Entscheidende Anknüpfungspunkte für die überdachende Besteuerung sind die Begriffe «ständige Wohnstätte» und «gewöhnlicher Aufenthalt».

Während der Begriff der *ständigen Wohnstätte* im DBA-D (bei Art. 4(3), aber auch bei der tiebreaker-Bestimmung in Art. 4(2)) nicht definiert wird, findet sich in Art. 4(5) DBA-D Erb eine negative Abgrenzung, wonach nicht als ständige Wohnstätte «eine Wohnung oder Räumlichkeiten, die Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich verwendet werden», gilt. Gemäss Protokoll 1971 (Juni)

12 Präambel FZA.

13 Vgl. zum Ganzen HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 165 ff.

14 EuGH van Hilten-van der Heijden (C-513/03, 23.2.2006) Ziff. 46.

15 BISCHOFF/KOTYRBA, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, 385.

16 WASSERMEYER, Art. 4 DBA-D N 60.1 - 2.

DBA-D gelten «eine Wohnung oder Räumlichkeiten, die nach dem Charakter und Lage ausschliesslich Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich und nicht zum Zweck der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet werden», nicht als ständige Wohnstätte iSv Art. 4(2) und (3). Das innerdeutsche Recht verwendet den Begriff nicht, weshalb ein entsprechender Rückgriff über Art. 3(2) DBA-D nicht weiter hilft und der Begriff gemäss BFH abkommensrechtlich auszulegen ist.¹⁷ In der deutschen Verwaltungs- und Gerichtspraxis wird der Begriff uneinheitlich angewandt, wobei eine gewisse Übereinstimmung dahingehend besteht, dass der Begriff (*i*) nicht als mit demjenigen des Wohnsitzbegriffs nach deutschem Recht (§ 8 AO) identisch zu verstehen ist («die <ständige Wohnstätte> ist ein qualifizierter <Wohnsitz>»¹⁸), (*ii*) eine zweite ständige Wohnstätte zulässt,¹⁹ (*iii*) eine tatsächliche Herrschaft oder Verfügungsmacht voraussetzt,²⁰ (*iv*) Ferien-, Jagd-, Sommerhäuser und Studienstätten nicht umfasst,²¹ (*v*) die «nicht nur gelegentliche und dann auch nicht nur zu vorübergehenden Zwecken»²² und m. a. W. regelmässige Verwendung verlangt (gemäss einem BFH-Urteil²³ genügen dafür 50 Tage pro Jahr).²⁴

Der Begriff des *gewöhnlichen Aufenthalts* (von mind. 6 Monaten im Kalenderjahr) bietet demgegenüber nur wenige Probleme bei der Auslegung. Er wird auch in Art. 4(2)(b) DBA-D verwendet, und es handelt sich entsprechend Art. 4(2)(b) OECD-MA um einen im internationalen Steuerrecht gängigen Begriff.

Die Schweiz versuchte in den Verhandlungen zum DBA-D, die überdachende Besteuerung auf deutsche Staatsbürger zu beschränken oder aber zumindest Schweizerbürger davon auszuschliessen, war damit aber nicht erfolgreich.²⁵

Die insgesamt sehr uneinheitliche Verwaltungs- und Gerichtspraxis insbesondere des Begriffs der ständigen

Wohnstätte führt für die Steuerpflichtigen zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit, so dass in der Praxis eine überdachende Besteuerung nur sicher vermieden werden kann, wenn eine in der Schweiz ansässige Person in Deutschland nicht über eine Wohngelegenheit verfügt²⁶ und sich im Kalenderjahr weniger als ein halbes Jahr in Deutschland aufhält. Bisweilen wird aus diesem Grund gar vermieden, bei gelegentlichen Besuchen in Deutschland jeweils das gleiche Hotel zu benutzen.

2.1.2 Erweitert beschränkte Besteuerung

Art. 4(4) DBA-D ermöglicht Deutschland bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person (nicht schweizerischer Staatsangehörigkeit), die zuvor mind. 5 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, in Abweichung von den ansonsten im DBA geltenden Verteilnormen die Besteuerung aus Deutschland stammender Einkünfte bis zum Ende des 5. auf das Wegzugsjahr folgenden Jahres (sog. erweitert beschränkte Steuerpflicht). Die in der Schweiz erhobenen Steuern werden angerechnet. Dieses deutsche Besteuerungsrecht gilt nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier bei einem von ihr unabhängigen Arbeitgeber eine echte unselbständige Erwerbstätigkeit auszuüben.

Innerstaatlich setzt die erweitert beschränkte Steuerpflicht in § 2 AStG voraus, dass der Wegzügler (*i*) in der Schweiz einer niedrigen Besteuerung unterliegt (niedriger anwendbarer Steuersatz, was in der Schweiz regelmässig der Fall ist,²⁷ aber insbesondere auch bei Inanspruchnahme einer Aufwandbesteuerung) und (*ii*) nach dem Wohnsitzwechsel weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland hat. Zu nennen wären Beteiligungen an deutschen Personen- oder Kapitalgesellschaften, wenn ein wesentlicher Teil der Einkünfte aus deutschen Quellen stammt oder wenn ein wesentlicher Teil des Vermögens in Deutschland liegt.

Die erweitert beschränkte Erbschaftsbesteuerung (Art. 4(4) DBA-D Erb) setzt ähnlich voraus, dass der Erblasser in den letzten 10 Jahren vor der Aufgabe seines letzten deutschen Wohnsitzes in Deutschland während mind. 5 Jahren über eine ständige Wohnstätte ver-

17 WASSERMEYER, Art. 4 N 25 mit Hinweisen.

18 WASSERMEYER, Art. 4 N 26 mwH, N 28. Vgl. auch das unterschiedliche Verständnis der Begriffe im OECD-MA und im OECD-MA Erb: Komm. OECD-MA Art. 4 N 9 ff. und Komm. OECD-MA Erb Art. 4 N 10 ff.

19 WASSERMEYER, Art. 4 N 35.

20 WASSERMEYER, Art. 4 N 30 und 36.

21 WASSERMEYER, Art. 4 N 35.

22 WASSERMEYER, Art. 4 N 32.

23 BFH I R 40/97 (16.12.1998), BStBl 1999, 207.

24 In der Praxis ist daher davon auszugehen, dass bei einer Benützung von mehr als 50 Tagen die überdachende Besteuerung greift; bei einer geringeren Nutzung ist jedoch die Annahme einer erweitert beschränkten Steuerpflicht nicht ausgeschlossen; vgl. etwa BISCHOFF/KOTYRBA, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, 384 f. mit Hinweisen.

25 Botschaft DBA-D, 1437.

26 Vgl. zur Voraussetzung der vollständigen Aufgabe der deutschen Wohnstätte BISCHOFF/KOTYRBA, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, 385.

27 Massgebend ist dabei das Steuerniveau für ein steuerpflichtiges Einkommen von EUR 77 000, welches um mehr als ein Drittel unter dem deutschen Niveau liegen muss (vgl. KUBAILE/SUTER/JAKOB, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, 481 f.). Indem in der Schweiz die progressiv ansteigenden Einkommenssteuertarife in diesem Bereich sehr gering ausfallen, ist hier eine Niedrigbesteuerung regelmässig anzunehmen. Anders sähe es bei sehr hohen Einkommen aus, wo je nach Kanton (Grenz-)Steuersätze von bis zu 46 % zur Anwendung kommen können.

fügte.²⁸ Als Ausschlussgrund gilt neben der Erwerbstätigkeit zusätzlich der Umzug zwecks Eheschliessung mit einem schweizerischen Staatsangehörigen. Die erweiterte beschränkte Erbschaftsbesteuerung erlaubt die deutsche Nachlassbesteuerung ebenfalls bis zum Ende des 5. auf das Wegzugsjahr folgenden Jahres. Sie führt insbesondere dann zu gravierenden Ergebnissen, wenn Empfänger des Nachlassvermögens nahe Verwandte wie Ehegatten und Kinder sind, welche in die Schweiz regelmässig von der Erbschaftsteuerpflicht befreit sind, während in Deutschland Steuersätze von bis zu 30 % zur Anwendung gelangen können.

2.2 Historischer Hintergrund

Die Bestimmungen zur überdachenden und erweiterten beschränkten Steuerpflicht gelten in unveränderter Form seit genau 40 Jahren. Das am 29.12.1972 als Ersatz des Abkommens von 1931/59 in Kraft gesetzte DBA-D ist entscheidend geprägt von der in den 1960er Jahren starken (in Deutschland als Steuerflucht bezeichneten) Abwanderung von Deutschen und deutschen Unternehmen in die Schweiz aufgrund des starken Steuergefälles: «Anlass dazu gaben die ausserordentliche Zunahme von Neugründungen deutsch beherrschter Gesellschaften namentlich in Kantonen, die für Domizil- und Hilfsgesellschaften besondere Steuervergünstigungen kennen, die Verlegung des Wohnsitzes durch Personen mit beträchtlichen Einkünften und Vermögen in die Schweiz und der Ankauf von schweizerischen Liegenschaften durch deutsche Steuerpflichtige.»²⁹ Vorangegangen waren u. a. der sog. Oasenbericht der deutschen Bundesregierung vom 23.6.1964, der sog. Oasenerlass der Finanzministerien der Länder vom 14.6.1965 sowie das am 30.6.1971 beschlossene Aussensteuergesetz (AStG), welches für deutsche Staatsangehörige, die aus Deutschland in ein Niedrigsteuerland weggezogen waren, eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht für alle deutschen Einkünfte und Vermögenswerte, für alle aus Deutschland weggezogenen Personen eine Wertzuwachssteuer auf wesentlichen Beteiligungen und schliesslich die Zurechnung der Einkünfte aus sog. nicht werbender Tätigkeit von sog. Zwischengesellschaften in Niedrigsteuerrändern zum Einkommen der deutschen Aktionäre (Durchgriff) vorsah.³⁰ Dass die Thematik der Steuerflucht in Deutschland noch wesentlich älter ist, zeigt die eingehende, 1972 publizierte Darstellung von Jagdfeld («Steuerflucht und Steuerfluchtbekämpfung von Brüning bis Brandt»), welcher die verschiedenen Versuche deutscher Regierungen zur

Eindämmung der Steuer- und Kapitalflucht mittels Reichsfluchtsteuern und Steueramnestien seit der Zwischenkriegszeit in den 1930er Jahren darstellt.³¹

Die Regelung der überdachenden Besteuerung, welche 1971 mit Art. 4(3) DBA-D neu eingeführt wurde, widersprach bereits damals bewusst dem OECD-MA-Standard.³² Sie zielte auf Doppelwohnsitzfälle («z. B. Familienwohnsitz in der Schweiz, Geschäftswohnsitz in der Bundesrepublik») und den sich daraus ergebenden, nach den Regelungen des DBA eingeschränkten Umfang der Besteuerung in Deutschland und die dadurch bedingten Steuervorteile ab.³³ Debatin, der Verhandlungsführer auf deutscher Seite, führte dazu aus, dass eine Besteuerung bloss im Ansässigkeitsstaat (bei gleichzeitiger Ansässigkeit, allerdings gemäss innerstaatlichem Recht, auch im anderen Staat) für den Pflichtigen zu einer «Vergünstigung» führe: «Denn unter dem Gebot gleichmässiger Besteuerung ist schwerlich einzusehen, dass von zwei Personen, die z. B. beide durch einen Wohnsitz in der Bundesrepublik die Voraussetzungen der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht erfüllen, die eine von einer Gesamtbelastung, die dieser Steuerpflicht entspricht, verschont wird, nur weil sie in der Schweiz noch einen weiteren, wenngleich für sie gewichtigeren Wohnsitz hat. Dieser Umstand liegt ausserhalb des Tatbestands, an den das inländische Steuerrecht die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft. Das Gebot gleichmässiger Behandlung aller, die den im deutschen Recht gesetzten Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht gleichermassen erfüllen, erlaubt keine Vergünstigung, die die gesamte Steuerbelastung, wie sie sich aus dem Zusammentreffen der Steueransprüche der beiden Staaten ergibt, nicht nur zur Beseitigung einer «Mehrbesteuerung» einebnet, sondern zusätzlich noch unter die Steuerbelastung herabdrückt, die der Steuerpflichtige auch ohne den «Doppelwohnsitz» zu tragen hätte.»³⁴ Diese auf den rein nationalen Sachverhalt beschränkten Gleichbehandlungsüberlegungen verhindern zwar in der Tat eine Doppelbesteuerung, negieren aber die Tatsache, dass Art. 4(2) DBA-D – entsprechend internationalen und ansonsten auch deutschen Gepflogenheiten – aufgrund verschiedener Kriterien die Ansässigkeit in der Schweiz feststellt und damit ein Zurückdrängen auf eine bloss beschränkte Steuerpflicht in Deutschland bzw. gemäss Interpretation des BFH eine sachliche Befreiung/Steuerermässigung bewirkt. Indem

28 Zum Begriff der ständigen Wohnstätte gem. Art. 4(5) DBA-D Erb s. auch die Ausführungen zur überdachenden Besteuerung (Abschn. 2.1.1).

29 Botschaft DBA-D, 1424.

30 Botschaft DBA-D, 1425 f.

31 JAGDFELD, Steuerflucht und Steuerfluchtbekämpfung von Brüning bis Brandt. S. auch DAGON, Doppelbesteuerung und Steueroasengesetz. Zum neuen Abkommen mit der Bundesrepublik Deutschland.

32 DEBATIN, Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen, 401.

33 Denkschrift 1972 DBA-D, 3 und 6.

34 DEBATIN, Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen, 401.

gemäss Debatin für die Gleichbehandlung bloss auf den innerstaatlichen Sachverhalt abgestellt wird, wird Gleiches mit Ungleichem verglichen, insbesondere in einer zunehmend mobileren Gesellschaft und globalisierten Welt. Vor dem Hintergrund der befürchteten Steuerflucht erhöht Deutschland mit Art. 4(3) DBA-D die (an sich in Art. 4(2) DBA-D statuierte) Schranke für die steuerliche Anerkennung eines Wegzugs in die Schweiz, indem verlangt wird, dass tatsächlich alle Brücken zur Heimat abgebrochen werden. Gegenüber anderen vergleichbaren Staaten, wie Österreich und neu auch Liechtenstein, werden in den DBA keine solchen zusätzlichen Hürden aufgebaut. Auch gibt es keine weiteren deutschen DBA, in welchen anderen Staaten das Recht einer überdachenden Besteuerung zugestanden wird.

Auch die Regelung der erweitert beschränkten Steuerpflicht dient, noch unmittelbarer und beschränkt auf deutsche Staatsangehörige, der Bekämpfung der Steuerflucht. Die Wohltat eines gegenüber Deutschland tieferen Steuerniveaus sollte neu erst nach einer Wartezeit von 5 bzw. maximal 6 Jahren eintreten. Anders als bei einer Wegzugsbesteuerung, bei welcher im Zeitpunkt des Wegzugs bestehende unbesteuerte stille Reserven zur Besteuerung gelangen, werden mit der erweitert beschränkten Steuerpflicht bei bloss noch beschränkt steuerpflichtigen Personen aus Deutschland stammende Einkünfte weiterhin wie bei einer ansässigen Person besteuert. Gesetzestechnisch wurde mit Art. 4(4) DBA-D sichergestellt, dass die damals im Aussensteuergesetz neu zu verankernde 10-jährige erweitert beschränkte Steuerpflicht (zumindest für 5 Jahre) ihre Wirkung entfalten kann.³⁵ Gemäss Debatin entspringt die Regelung «der Wertung, dass eine Person, die im deutschen Inland nachhaltig persönlich verwurzelt war, zwar mit dem Wegzug in die Schweiz für die deutsche Steuerordnung zum «Steuerausländer» wird, aber nicht sogleich auch für die im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Entlastung von der deutschen Steuer für deutsches Einkommen und Vermögen jeder anderen in der Schweiz ansässigen Person gleichgestellt werden kann. Vielmehr soll zunächst eine Frist der persönlichen Eingliederung in die Rechts- und Wirtschaftsordnung der Schweiz zurückgelegt sein, bevor der aus der Bundesrepublik Zugezogene die Einschränkungen der deutschen Besteuerung, die das Doppelbesteuerungsabkommen einräumt, zuerkannt erhält.»³⁶ Auch wenn nach hier vertretener Auffassung die Überlegungen von Debatin und der deutschen Bundesregierung durchaus nachvollziehbar sind, so widersprechen sie grund-

gend den internationalen Gepflogenheiten und dabei insbesondere den Mechanismen des OECD-Musterabkommens, wonach bei festgestellter Ansässigkeit die im DBA vorgesehenen Verteilungsnormen sofort zur Anwendung gelangen. Der Ansatz hat sich denn auch seit der Einführung dieser Regelung im DBA-D vor 40 Jahren nicht durchgesetzt. Wenig konsequent hat Deutschland im Übrigen anderen Staaten vergleichbare Regelungen für den Fall des Zuzugs nach Deutschland nicht zugestanden. Indem schliesslich die erweitert beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 AStG (iVm Art. 4(4) DBA-D) nur zur Anwendung kommt, wenn der Wegzug in ein Niedrigsteuerland erfolgt, dürfte die Motivation der Regelung eher in der Pönalisierung der Steuerflucht zu sehen sein.³⁷

Eindrücklicher Katalysator zu Gunsten der Bestimmung war die öffentliche Empörung über einen prominenten Wegzug in die Schweiz: «Grosses Aufsehen hat namentlich der Fall eines deutschen Grosskaufmanns erregt, der seinen Wohnsitz Ende 1968 in die Schweiz verlegt und kurz darauf einen grossen Teil seiner Aktienbeteiligung am deutschen Unternehmen veräussert hatte; er konnte für den Veräusserungsgewinn wegen des DBAD 1931/1959 (Abs. 1 des Schlussprot. zu Art. 6) nicht der deutschen Steuer unterworfen werden, obwohl er in der Schweiz hierauf auch keine Steuer zu entrichten hatte, weil private Kapitalgewinne nach dem Wehrsteuerrecht und dem hier anwendbaren kantonalen Steuerrecht steuerfrei sind.»³⁸

2.3 Vereinbarkeit mit EG- und FZA-rechtlichen Freiheitsrechten

Die EG-rechtlichen Freiheitsrechte wirken (abgesehen von der Kapitalverkehrsfreiheit) nicht gegenüber dem Nicht-Mitgliedstaat Schweiz. Im Rahmen des seit dem 1.6.2002 geltenden FZA hat die Schweiz jedoch mit der EG in vergleichbarer Weise die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (entsprechend Art. 43 AEUV, ehemals Art. 39 EGV), die Niederlassungsfreiheit Selbständigerwerbender (entsprechend Art. 49 AEUV, ehemals Art. 43 EGV) und die Dienstleistungsfreiheit für bestimmte natürliche und juristische Personen als kurzzeitige Dienstleister (entsprechend Art. 56 AEUV, ehemals Art. 49 EGV) vereinbart.³⁹ Dabei sollen gem. Art. 16(1) FZA zur Erreichung dieses Ziels gleichwertige Rechte wie in der EG Anwendung finden. Entsprechend findet gem. Art. 16(2)

35 Denkschrift 1972 DBA-D, 6; KREILE, Das revidierte deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen, 1231 f.

36 DEBATIN, Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen, 391 f.

37 Vgl. BASSLER, § 2 AStG N 13.

38 Botschaft DBA-D, 1427.

39 HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 172.

FZA die einschlägige (EuGH-)Rechtsprechung per Vertragsschlussdatum, d. h. dem 21.6.1999, Anwendung.⁴⁰

Nach ihrem Wortlaut sind Art. 9 Anhang I FZA und Art. 15 Anhang I FZA ausschliesslich Diskriminierungsverbote. Die Art. 9 Anhang I FZA entsprechende Bestimmung in Art. 45 AEUV wird aber seit dem Bosman-Urteil⁴¹ auch als Beschränkungsverbot verstanden. Der Freizügigkeit von Arbeitnehmern stehen somit alle Bestimmungen entgegen, «die einen Staatsangehörigen des Mitgliedsstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, (...) auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betreffenden Arbeitnehmers Anwendung finden».⁴² Dies gilt sowohl für Massnahmen des Herkunftsstaats als auch für solche des Aufnahmestaats. Das Bosman-Urteil ist vor der Unterzeichnung des FZA ergangen und somit gem. Art. 16(2) FZA bei dessen Anwendung zu berücksichtigen. Daraus folgt, dass auch die Diskriminierungsverbote von Art. 9 und Art. 15 Anhang I FZA als Beschränkungsverbote zu verstehen sind.⁴³

2.3.1 Überdachende Besteuerung

Rechtsfolge der überdachenden Besteuerung ist, dass Personen mit ihrem Welteinkommen einer unbeschränkten Steuerpflicht unterstehen, sobald sie in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügen oder dort einen gewöhnlichen Aufenthalt von mind. 6 Monaten pro Jahr haben. Dies ist eine Folge der innerstaatlichen deutschen Regelung der unbeschränkten Steuerpflicht und wird durch Art. 4(3) DBA-D nicht eingeschränkt. Aus Sicht der Freizügigkeitsrechte sind (i) die Konstellation der aus Deutschland Wegziehenden, die sich in Deutschland weiterhin eine ständige Wohnstätte halten oder sich dort mind. 6 Monate pro Jahr aufhalten und (ii) diejenige der «originär» in der Schweiz Ansässigen, die in Deutschland neu eine ständige Wohnstätte halten oder sich dort mind. 6 Monate pro Jahr aufhalten, zu unterscheiden. Zwar behandelt Deutschland in beiden Konstellationen die betreffenden Personen nicht schlechter als nicht wegziehende oder übrige ansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Personen. In beiden Konstellationen behandelt Deutschland unter der Regelung von Art. 4(3) DBA-D in der Schweiz ansässige Personen aber schlechter als in anderen DBA-Staaten ansässige Personen. Die Regelung

erschwert damit den Wegzug in die Schweiz gegenüber dem Wegzug in einen anderen DBA-Staat bzw. die grenzüberschreitende Tätigkeit von «originär» in der Schweiz ansässigen Personen gegenüber in anderen DBA-Staaten ansässigen Personen. Eine solche, unterschiedliche Behandlung unter den anwendbaren DBA wird gemäss Rechtsprechung des EuGH⁴⁴ jedoch nicht als Verstoß gegen die Freiheitsrechte beurteilt. Indem Deutschland diese unter der überdachenden Besteuerung mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtigen Personen ansonsten mit ansässigen Personen, welche nicht gleichzeitig in der Schweiz ansässig sind, gleich behandelt, liegt darüber hinaus keine diskriminierende Behandlung vor. Die entsprechende steuerliche Behandlung verstösst damit nach hier vertretener Auffassung nicht gegen die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des FZA, auch wenn sie im wirtschaftlichen Ergebnis die grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit zwischen der Schweiz und Deutschland behindert und damit gegen den Geist des Binnenmarktes verstösst.

2.3.2 Erweitert beschränkte Steuerpflicht

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht gemäss Art. 2 AStG unterwirft deutsche Staatsangehörige unter gewissen Voraussetzungen bis zum Ende des 5. auf das Wegzugsjahr folgenden Jahres einer Besteuerung für Einkünfte aus deutschen Quellen, sofern sie in einen Staat mit niedriger Besteuerung ziehen. Damit diskriminiert Deutschland seine Staatsbürger (i) im Vergleich zu nicht-deutschen Personen, die aus Deutschland wegziehen und (ii) im Vergleich zu deutschen Staatsbürgern, die nicht in «Tiefsteuerländer» auswandern. Ob das FZA (auch vor dem Hintergrund der gemäss Art. 16 zu berücksichtigenden Rechtsprechung des EuGH) Inländerdiskriminierungen tatsächlich verbietet, ist umstritten. Gemäss EuGH-Rechtsprechung ist die Inländerdiskriminierung insbesondere dann unzulässig, wenn sich der Inländer in einer mit dem Ausländer vergleichbaren Situation befindet und von den Grundfreiheiten Gebrauch macht,⁴⁵ was vorliegend durchaus der Fall sein kann. Für den Fall, dass die Unzulässigkeit der Inländerdiskriminierung bejaht wird, ist insbesondere die unterschiedliche Behandlung je nach Zielstaat des Wegzüglers (Niedrigsteuerland) problematisch.⁴⁶ Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger ist nämlich nur insoweit zulässig, als sich Gründe für eine solche Behandlung aus

40 HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 169.

41 EuGH Bosman (C-415/93, 15.12.1995).

42 EuGH Bosman (C-415/93, 15.12.1995) Ziff. 96.

43 HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 173; zustimmend: OESTERHELT, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 293 f.

44 Insbesondere EuGH «D» (C-376/03, 5.7.2005) Ziff. 49 ff.

45 BASSLER, § 2 AStG N 23, mit verschiedenen Hinweisen auf die EuGH-Rechtsprechung. Unter Bezugnahme auf EuGH van Hilten-van der Heijden (C-513/03, 23.2.2006) Ziff. 47 sieht er jedoch die Unzulässigkeit der Inländerdiskriminierung eher kritisch.

46 BASSLER, § 2 AStG N 24.

den DBA ergeben, was vorliegend in Anwendung der nationalen Norm § 2 AStG (wobei das DBA-D lediglich eine Beschränkung des Anwendungszeitraums dieser Norm vorsieht) nicht der Fall ist.⁴⁷

Entsprechend ist unklar, ob die erweiterte beschränkte Besteuerung tatsächlich gegen das FZA verstösst. In jedem Fall widerspricht sie aber dem Geist des Abkommens. Indem deutsche Wegzügler u. U. höhere Steuer- und Administrativlasten tragen müssen, wenn sie in die Schweiz – und nicht in einen Staat mit höherem Steuerebeneau – auswandern, wird ihre Bewegungsfreiheit beschränkt.

2.4 Verhandlungspositionen

Gemäss übereinstimmenden Verlautbarungen soll in der nun anstehenden nächsten Verhandlungsrunde u. a. die Thematik der überdachenden und der erweitert beschränkten Steuerpflicht angegangen werden. Während die schweizerische Seite die Zuteilung der Besteuerungsrechte gemäss OECD-Standard und damit die ersatzlose Aufhebung dieser in den DBA-Netzen beider Staaten einzigartigen Bestimmungen fordert, will die deutsche Seite, wie oben erwähnt, die Bestimmungen «in einem weitergehenden Zusammenhang mit anderen Aspekten des gegenwärtigen schweizerischen Steuerrechts»⁴⁸ sehen und behandelt wissen. Das Bundesministerium der Finanzen versteht unter diesen Aspekten «unter anderem die bekannten Probleme der kantonalen Steuervergünstigungen für bestimmte Gesellschaftstypen und Zuzugsvergünstigungen für natürliche Personen und Unternehmen, die zum Teil auch Gegenstand von Dialogen der Schweiz mit der EU zum Freihandelsabkommen und zum Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung sind.» Dabei spielen offenbar auch die im Zusammenhang mit der schweizerischen Unternehmenssteuerreform III diskutierten möglichen Massnahmen der Schweiz eine Rolle. Konkret geht es bei den angesprochenen Punkten darum, dass die Kommission der Europäischen Gemeinschaft die schweizerischen Steuerregeln für die Besteuerung von Holding-, gemischten und Domizilgesellschaften als Verstoss gegen das Freihandelsabkommen (FHA) beurteilt hat.⁴⁹ Indem faktisch die Beihilferegeln gem. Art. 107 AEUV (ehemals Art. 87 EGV) auf das FHA angewendet werden, hat die EU-Kommission dabei die Regelung als Verstoss gegen das in Art. 23(1)(ii) FHA niedergelegte Verbot staatlicher Beihilfe beurteilt. Die Schweiz hat diesen Vorhalt in einer

ausführlichen Stellungnahme widerlegt.⁵⁰ Zu diesem Zweck führt der Schweizer Bundesrat einen Dialog mit der Kommission der EG. Was die erwähnte Unternehmenssteuerreform III anbelangt, so hat der Bundesrat in einer Medienmitteilung einzig und sehr generisch verschiedene mögliche Massnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung für den Fall der Anpassung der von der Kommission der EG kritisierten Besteuerungsregelungen erwähnt (Abschaffung der 1 %-Emissionsabgabe auf Kapitaleinlagen, Verbesserung der Regelung des Beteiligungsabzugs für Dividendeneinkünfte, Einführung eines zeitlich unbeschränkten Verlustvortrags, Möglichkeit der Verlustübertragung auf andere Gruppengesellschaften und Möglichkeit der Kantone, die auf dem Eigenkapital jährlich erhobene Kapitalsteuer abzuschaffen).⁵¹

Mit anderen Worten scheint Deutschland eine Aufhebung der überdachenden und erweitert beschränkten Steuerpflicht, welche in Art. 4(3) und (4) DBA-D lediglich natürliche Personen betrifft, mit Fragen des Schweizer Unternehmenssteuerrechts verknüpfen zu wollen. Ein zwin-gender, sachlogischer Zusammenhang scheint hier allerdings zu fehlen, auch wenn bereits im Rahmen der Aushandlung des DBA-D auf deutscher Seite festgestellt wurde, dass Wohnsitzverlegungen von Deutschland in die Schweiz oft mit der Gründung von Domizil- oder gemischten Gesellschaften durch diese Wegzügler einhergehen.⁵²

3 Zusammenfassung und Würdigung

Erweitert beschränkte und überdachende Besteuerung (zusammen mit weiteren 1971 ins DBA-D eingefügten Bestimmungen) dienen primär und unverhohlen der Bekämpfung der Abwanderung (Steuerflucht) von Steuerpflichtigen von Deutschland in die Schweiz. Zu diesem Zweck wird zum einen die Schranke für den Wegzug und die Beendigung der Besteuerung des weltweiten Einkommens erhöht (Art. 4(3) DBA-D), und zum andern (Art. 4(4) DBA-D) werden aus Deutschland stammende Einkünfte, ohne dass weitere gängige Anknüpfungspunkte vorliegen, während 5 - 6 Jahren weiterbesteuert, als

47 Vgl. BASSLER, § 2 AStG N 24.

48 Denkschrift Protokoll 2010 DBA-D, 12.

49 EU-Schweiz: Beihilfeentscheidung zu Unternehmensteuerregelungen, Pressemitteilung IP/07/176 der EU-Kommission (vom 13.2.2007).

50 Schweiz beurteilt Entscheid der Europäischen Kommission als unbegründet – Keine Verletzung des Freihandelsabkommens durch kantonale Steuerbestimmungen, Medienmitteilung des EFD (vom 13.2.2007). Eine Stellungnahme der EU-Kommission dazu ist nicht bekannt.

51 Bundesrat legt Grundstein für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung, Medienmitteilung des EFD (vom 10.12.2008).

52 Botschaft DBA-D, 1424; s. dazu auch oben, Abschn. 2.2.

sei die Person gar nicht weggezogen. (Dies nachdem anlässlich des Wegzugs gem. § 6(5) AStG bereits die bisher nicht realisierten Wertzuwachsgerinne auf Beteiligungen von mind. 1 % besteuert wurden,⁵³ was wohl in Anwendung der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung als Verstoß gegen die im FZA statuierten Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote gesehen werden kann und entsprechend im Rahmen der DBA-Verhandlungen thematisiert werden sollte.) Indem dabei das Schweizer Besteuerungsrecht unangefochten bleibt (Anrechnung), geht die zusätzliche Steuerbelastung ausschliesslich zu Lasten der betroffenen Wegzügler. Vergleichbares gilt unter dem Nachlass- und Erbschaftssteuerabkommen, wobei hier erschwerend hinzukommt, dass in den meisten Schweizer Kantonen Ehegatte und direkte Nachkommen keine Erbschaftssteuer bezahlen und mithin die überdachende und erweitert beschränkte Steuerpflicht je nach Höhe des Nachlassvermögens eine Anhebung der Steuer um 7 % - 30 % nach sich ziehen kann.⁵⁴

Es ist klar, dass der Wegzug guter Steuerzahler für die Staatskassen Deutschlands einen finanziellen Verlust darstellt. Was den Wegzug in die Schweiz anbelangt, dürfte jedoch der in den letzten Jahren ansteigende sog. brain drain junger, gut ausgebildeter Akademiker bedeutsamer sein.⁵⁵ Bei dieser Personengruppe dürften denn auch die hier angesprochenen Bestimmungen eine gerin-

ge Relevanz haben. Die seit 40 Jahren geltenden Bestimmungen zur erweitert beschränkten und überdachenden Besteuerung stammen aus der Nachkriegszeit, als die Mobilität noch deutlich geringer und die Wirtschaftstätigkeit weit weniger global waren. Seither haben sich Mobilität und internationale Vernetzung stark erhöht, sind Wirtschaftsräume zusammengewachsen und gelten europaweit (einschliesslich der Schweiz) die Personenfreizügigkeit und die Kapitalverkehrsfreiheit. In diesen globalisierten Zeiten mit ungeahnten Mobilitätsmöglichkeiten haben die Fussfesseln gegen Abwanderung von Steuerpflichtigen schon fast einen verstaubt-folkloristischen Anstrich. Die von diesen Regelungen betroffenen, idR gut beratenen Wegzügler kennen mittlerweile Mittel und Wege, um die Folgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht zu mildern oder zu vermeiden; die Regelungen treffen so vermutlich nicht diejenigen, bei welchen eine Missbrauchsbekämpfung durchaus legitim wäre.

Die Regeln zur überdachenden Besteuerung wirken sich darüber hinaus für den deutschen Wirtschaftsraum nachteilig aus, indem zum einen die Einrichtung und der Unterhalt einer gepflegten Zweitwohnung in Deutschland, zusammen mit der Inanspruchnahme von vielerlei Leistungen durch Gutbetuchte, einen erheblichen Wirtschaftsfaktor darstellen und zum anderen gut qualifiziertes Schweizer Personal mit Wohnsitz in der Schweiz (z. B. in der Finanzbranche oder im Maschinenbau) eine Berufstätigkeit in Deutschland meiden, da sie unter der überdachenden Besteuerung eine Anhebung der Belastung auf das deutsche Steuerniveau für sämtliche Einkünfte (und nicht nur für diejenigen aus deutscher Erwerbstätigkeit) und im Erbfall die volle Besteuerung (unter Anrechnung) in Deutschland vermeiden wollen. Bei diesen Personen schießt denn die Regel auch über ihr Ziel der Vermeidung der Steuerflucht von bisher in Deutschland ansässigen und in die Schweiz weggezogenen Personen hinaus und unterwirft dabei Personen der unbeschränkten Steuerpflicht, obwohl sie u. U. in keiner Weise über das blosse Arbeitsverhältnis hinaus mit Deutschland verbunden oder dort verwurzelt sind.

Bei der Regelung zur erweitert beschränkten Steuerpflicht verstösst die oben erwähnte Motivation, den Wegzügler erst nach einer gewissen, mehrjährigen Integration im Zuzugsstaat von den Abkommensvorteilen Gebrauch machen zu lassen, gegen die internationalen Gepflogenheiten (einschl. des OECD-Musterabkommens); ein solches Besteuerungsrecht wird im Übrigen von Deutschland im umgekehrten Fall des Zuzugs nach Deutschland gegenüber keinem Staat so gewährt.

Die Bestimmungen der überdachenden und erweitert beschränkten Steuerpflicht sind zusammenfassend aus den

53 Vgl. dazu etwa BRON, Ertragsteuerliche Praxisfragen aus der Wegzugsberatung. Zur verfassungsmässigen Problematik von § 2 AStG; KÖNEMANN, Ist die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht noch zu retten? Verfassungsrechtliche Überlegungen zu § 2 AStG, 560 ff. Zur Verträglichkeit dieser Wegzugsbesteuerung mit der EG-rechtlichen Niederlassungsfreiheit und dem FZA s. VON AH, Grenzüberschreitende Mobilität von Arbeitnehmern im Finanzsektor, 122 f.

54 § 19 ErbStG.

55 «Aktuell zieht es fast 70 % der deutschen Auswanderer in die europäischen Staaten, wobei hier die Schweiz mit ca. 22 000 Auswanderern im Jahr 2010 das mit Abstand wichtigste Ziel-land darstellt. (...) Die deutsche Wanderungsstatistik zeigt, dass deutsche Auswanderer im Jahr 2009 zu 54 % männlich (in der deutschen Wohnbevölkerung sind das nur 49 %) und überwiegend jung sind. (...) Analysen auf Basis der Europäischen Arbeitskräfteerhebung zeigen für den Durchschnitt der Jahre 2005 - 2008, dass etwa die Hälfte der deutschen Migranten einen Hochschulabschluss aufweist, während dies nur für etwas mehr als ein Viertel der deutschen Wohnbevölkerung zutrifft. Zudem sind über 50 % der Auswanderer bereits als Führungskräfte oder Wissenschaftler beschäftigt gewesen, während der Vergleichswert für die deutsche Wohnbevölkerung bei nur etwa einem Fünftel liegt» (Auswanderung deutscher Staatsbürger). Vgl. auch SAUER/ETTE, Auswanderungsland Deutschland: Zunehmende internationale Migration hochqualifizierter Deutscher, 5: «Für die Schweiz kann damit neben einem steigenden qualitativen noch ein quantitativer Effekt festgehalten werden: (1) Im betrachteten Zeitverlauf nahm das durchschnittliche Qualifikationsniveau der deutschen Auswanderer zu und (2) gleichzeitig stieg der Umfang der Auswanderung hochqualifizierter Deutscher deutlich, sodass von einem im Zeitverlauf steigenden «brain drain» in die Schweiz gesprochen werden kann.»

folgenden, primär steuerpolitischen Gründen problematisch und nach hier vertretener Auffassung ersatzlos aufzuheben:

- Die Bestimmungen führen bei klarerweise in der Schweiz ansässigen Personen dazu, dass Deutschland Einkünfte, obwohl diese gemäss OECD-Standard ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen würden, auch besteuern darf. Zudem müssen ggf. in 2 Staaten umfassende Erklärungsverfahren durchgeführt werden, was dem Grundsatz der Praktikabilität widerspricht.
- Die Bestimmungen sind vor dem Hintergrund des zwischen der EG und der Schweiz abgeschlossenen FZA (welches den freien Personenverkehr zwischen der Schweiz und der EG auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen verwirklichen soll⁵⁶ und daher den innergemeinschaftlichen Grundfreiheiten vergleichbare Rechte gewährt) zumindest in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis problematisch und verstossen gegen den Gedanken des Binnenmarkts. Es erscheint dabei widersprüchlich, im DBA innerstaatliche Normen (weiterhin) vorzubehalten, die sich vor dem Hintergrund dieses wichtigen Abkommens zwischen der Schweiz und der EG als problematisch erweisen.
- Die Bestimmungen widersprechen dem Standard des OECD-Musterabkommens, dem sich Deutschland im Übrigen verpflichtet fühlt, und verstossen damit gegen die fundamentalen Prinzipien des internationalen Steuerrechts zur Verteilung der Besteuerungsansprüche zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat. Nachdem die Schweiz auf Wunsch Deutschlands den Informationsaustausch an die OECD-Grundsätze angepasst hat, ist es an Deutschland, diese gewichtige Abweichung gegenüber dem OECD-Standard zu korrigieren.
- Deutschland wendet die Bestimmungen einzig gegenüber der Schweiz an, mit der sie im Übrigen geografisch, kulturell und wirtschaftlich eng verbunden ist. Insbesondere enthält auch das am 17.11.2011 zwischen Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein geschlossene DBA keine entsprechende Norm.
- Der Begriff der ständigen Wohnstätte wird in der deutschen Gerichts- und Verwaltungspraxis uneinheitlich angewandt, was zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit führt. Dies lässt sich lediglich mit dem vollständigen Verzicht auf eine solche Wohnstätte vermeiden.
- Die Bestimmungen erhöhen schliesslich einseitig einerseits die Schranken für einen Wegzug in die

Schweiz und machen andererseits eine berufliche Tätigkeit in Deutschland durch ansonsten in der Schweiz ansässige Fachkräfte unattraktiv. Sie hemmen damit, entgegen dem gegenwärtigen internationalen Trend, die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit.

Literatur

- BASSLER JOHANNES, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff/Jens Schönfeld (Hrsg.), *Aussensteuerrecht. Kommentar*, Köln (Loseblatt)
- BISCHOFF KAI/KOTYRBA MARC H., *Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung*, BB (Betriebs-Berater) 2002, 382
- BRON JAN F., *Ertragsteuerliche Praxisfragen aus der Wegzugsberatung*, IWB (Internationale Wirtschafts-Briefe) 2009/Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 1413
- DAGON ROGER, *Doppelbesteuerung und Steueroasengesetz. Zum neuen Abkommen mit der Bundesrepublik Deutschland*, StR 1972, 102, 166
- DEBATIN HELMUT, *Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen*, DStZ/A (Deutsche Steuer-Zeitung/A) 1971, 385
- HINNY PASCAL, *Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht*, FStR 2004, 165
- HÖHN ERNST, *Verbundene Unternehmen im Internationalen Steuerrecht*, in: Ernst Höhn (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2. A., Bern u. a. 1993, 289
- JAGDFELD AUGUST, *Steuerflucht und Steuerfluchtkämpfung von Brüning bis Brandt*, StuW (Steuer und Wirtschaft) 1972, 258
- KÖNEMANN RAGNAR, *Ist die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht noch zu retten? Verfassungsrechtliche Überlegungen zu § 2 AStG*, iStR (Internationales Steuerrecht) 2012, 560
- KREILE REINOLD, *Das revidierte deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen*, BB (Betriebs-Berater) 1971, 1227
- KUBAILE HEIKO, *DBA-Änderung und Erklärung zur Aufnahme von Steuerverhandlungen. Weitere Analyse des neuen DBA mit der Schweiz*, IWB (Internationale Wirtschafts-Briefe) 2011/Fach 5 Schweiz Gruppe 2, 20
- KUBAILE HEIKO/SUTER ROLAND/JAKOB WALTER, *Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz*, 2. A., Zürich 2006

56 Präambel FZA.

LÜDICKE JÜRGEN, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008

OESTERHELT STEFAN, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 2010/11, 269

SAUER LENORE/ETTE ANDREAS, Auswanderungsland Deutschland. Zunehmende internationale Migration hochqualifizierter Deutscher, Bevölkerungsforschung. Mitteilungen aus dem Bundesinstitut für Bevölkerungsforschung 2010, 2, 44, www.bib-demografie.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Download/Bevoelkerungsforschung_Aktuell/bev_aktuell_0510.html?nn=3075326

VON AH JULIA, Grenzüberschreitende Mobilität von Arbeitnehmern im Finanzsektor, in: Astrid Epiney/Nina Gammenthaler/Inge Hochreutener (Hrsg.), Marktzugang in der EU und in der Schweiz. Zur grenzüberschreitenden Mobilität von Personen und Unternehmen im EU-Recht und dem Personenfreizügigkeitsabkommen, Zürich 2008

WASSERMEYER FRANZ, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz. Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftssteuern, Köln (Loseblatt)

Berichte, Dokumente, Sammelwerke

Aussenwanderung deutscher Staatsbürger, Bundesinstitut für Bevölkerungsforschung, http://www.bib-demografie.de/DE/DatenundBefunde/Wanderungen/Abbildungen/deutsche_wanderer.html

DBA CH-D 1971 und 1978, Kurt Locher/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal/Andreas Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Therwil-Basel (Loseblatt)

Komm. OECD-MA Erb, Commentary of the Model Convention (on Estates and Inheritances and on Gifts), in: OECD, Model Tax Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, Stand 3.6.1982, Paris 1983, 37

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

Oasenbericht, Bericht der Bundesregierung über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben (vom 23.6.1964), Bundestagsdrucksache IV/2878

OECD-MA Erb, OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen, in: OECD, Model Tax Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, Stand 3.6.1982, Paris 1983, 23

OECD-MA, 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

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABI C 83 (30.3.2010), 47

AO, (dt.) Abgabenordnung (vom 16.3.1976) idF vom 1.10.2002, BGBl 2002 I, 3866, ber. BGBl I 2003 I, 61

AStG, (dt.) G über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), BGBl I 1972, 1713

DBA-D Erb, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern (vom 30.11.1978), SR 0.672.913.61 und BGBl 1980 II, 594

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 und BGBl 1972 II, 1022

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

ErbStG, (dt.) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (vom 27.2.1997), BGBl I, 378

FHA, Freihandelsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 22.7.1972), SR 0.632.401

FZA, Freizügigkeitsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits

und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

Oasenerlass, Erlass betreffend Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sog. Steueroasenländer (vom 14.6.1965), BStBl II 1965, 74

Protokoll 1971 (Juni) DBA-D, Verhandlungsprotokoll zum DBA-D (vom 18.6.1971), BBl 1971 II 1476

Protokoll 2010 DBA-D, Protokoll zur Änderung des DBA-D idF des Revisionsprotokolls vom 12.3.2002 (vom 27.10.2010), AS 2012, 825

Protokoll StA-D, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die 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

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

land und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 22.6.2011), Deutscher Bundestag/17. Wahlperiode, Drucksache 17/6257, <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/062/1706257.pdf>

Materialien

Botschaft DBA-D, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland (vom 20.10.1971), BBl 1971 II, 1423

Botschaft Protokoll 2010 DBA-D, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (vom 3.12.2010), BBl 2011, 485

Botschaft Bilaterale I, Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG (vom 23.6.1999), BBl 1999, 6128

Denkschrift 1972 DBA-D, Denkschrift der Bundesregierung zum DBAD (vom 21.1.1972), Bundesratsdrucksache 32/72 – I/4 (IV/4) – 52/05 – Do 8/72/ Bundestagsdrucksache VI/3233, abgedruckt in DBA CH-D 1971 und 1978 A 4.1.1

Denkschrift Protokoll 2010 DBA-D, Denkschrift der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll vom 27.10.2010 zur Änderung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutsch-

Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone

Anmerkungen zum BGE 138 II 32¹

Dr. iur. Marianne Klöti-Weber, RA



*Dr. iur. Marianne Klöti-Weber,
RA, Wunderlin Klöti Bürgi
Rechtsanwälte, Baden; Er-
satzrichterin am Verwal-
tungsgericht des Kantons
Aargau
kloeti@wkblaw.ch*

Inhalt

1 Sachverhalt	271	3.10 Vermögenssteuer	275
2 Erwägungen des Bundesgerichts	271	3.10.1 Ertragswertbesteuerung	275
2.1 Ausnahmeregelung für die Landwirtschaft	271	3.10.2 Begrenzung der Ertragswertbesteuerung	276
2.2 Notwendigkeit der Begrenzung	271	3.10.3 Beendigung der Ertragswertbesteuerung	276
2.3 Schutzbereich des BGGB	271	3.11 Fazit	276
2.4 Vermögenssteuer	272	4 Würdigung	276
3 Folgerungen für die Praxis	272	4.1 Grundsatz	276
3.1 Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung	272	4.2 Folgerungen	277
3.2 Anwendbarkeit des Bundesgerichtsurteils	272	4.3 Einkommenssteuerpflichtiger Kapitalgewinn?	277
3.3 Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen	272	4.4 Vermögenssteuer	278
3.3.1 Grundsatz	272	4.5 Schlussbemerkungen	278
3.3.2 Gemischte Nutzung	272	Literatur	278
3.3.3 Übergangsordnung	273	Rechtsquellen	278
3.4 Einzonung	273	Praxisanweisungen	278
3.5 Frühere Einzonung	273		
3.6 Ersatzbeschaffung	274		
3.7 Steueraufschub	274		
3.8 Verpachtung	275		
3.9 Geschäftsaufgabe gesundheits- oder altershalber	275		

¹ 2C_11/2011 (2.12.2011), StE 2012 AG/StHG B 23.47.2 Nr. 14.

1 Sachverhalt

Die Eheleute A. X. und B. X. hatten einen Landwirtschaftsbetrieb geführt, der sich aus 2 Betriebsteilen zusammensetzte. Sie gaben die selbstständige Erwerbstätigkeit auf und veräusserten den Landwirtschaftsbetrieb samt Inventar am 15.3.2004 rückwirkend per 31.1.2003 dem einen Sohn, die Kernparzelle des zweiten Betriebsteils dem anderen Sohn. Gleichzeitig überführten sie ein Baulandgrundstück von ihrem Geschäfts- in ihr Privatvermögen.

Gegen den von den Steuerbehörden ermittelten Kapitalgewinn aus Beendigung der selbstständigen Erwerbstätigkeit und Hofübergabe führten A. X. und B. X. Rekurs und alsdann Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Dieses befand hinsichtlich des ins Privatvermögen überführten Baulandgrundstücks, dass der Wertzuwachsge Gewinn wie bei allen übrigen selbstständigen Erwerbstätigen einer vollständigen steuerlichen Abrechnung in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Veräusserungspreis bzw. Verkehrswert unterliege. Die steuerlich privilegierte Abrechnung gemäss der Sondernorm von § 27 Abs. 4 StG AG bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG sowie Art. 8 Abs. 1 StHG gelange nur auf in der Landwirtschaftszone gelegene, für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignete Grundstücke zur Anwendung. Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde ab.

2 Erwägungen des Bundesgerichts

2.1 Ausnahmeregelung für die Landwirtschaft

Veräusserungsgewinne auf «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» nehmen aufgrund von § 27 Abs. 4 iVm § 106 StG AG, die mit Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG und auch Art. 18 Abs. 4 DBG harmonisieren, eine Sonderstellung ein. Nur die wiedereingebrachten Abschreibungen werden von der Einkommenssteuer von Bund und Kanton erfasst. Der eigentliche Wertzuwachsge Gewinn unterliegt dagegen ausschliesslich der Grundstückgewinnsteuer und wird auf Bundesebene nicht besteuert (Art. 16 Abs. 3 DBG). Dies stellt eine privilegierte Ausnahmeregelung dar, die in der Lehre als sachlich fragwürdig eingestuft wird (E 2.1.2 mit Hinweisen).

2.2 Notwendigkeit der Begrenzung

Bereits in seinem Entscheid vom 15.12.2010² hatte sich das Bundesgericht mit der von der Lehre geforderten Be-

grenzung der Ausnahmeregelung für «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke» auseinandergesetzt und die Notwendigkeit einer solchen Begrenzung festgehalten (E 3.2). Der Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks» finde sich weder im anwendbaren kantonalen Steuergesetz (es ging dort um einen Waadtländer, hier um einen Aargauer Fall) noch im Bundessteuerrecht definiert. Die Bestimmung des Begriffs könne sich nicht darauf beschränken, nur den steuerlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr sei auch den in der Landwirtschaftsgesetzgebung getroffenen Zielsetzungen und Interessenabwägungen Rechnung zu tragen. Dem BG über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB), dem BG über die Raumplanung (RPG) und dem BG über die Landwirtschaft (LwG) sei gemeinsam, das Eigentum am landwirtschaftlichen Boden als wesentlichen Produktionsfaktor zugunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Der steuerrechtliche Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks» sei im Einklang mit diesen Bestimmungen des bäuerlichen Bodenrechts zu konkretisieren. Von einem steuerlich privilegierten Grundstück könne deshalb nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien. Dies gelte namentlich für einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende, ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG gelegene Grundstücke, für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig sei (Art. 2 Abs. 1 BGBB). Darüber hinaus sei das BGBB und damit auch die steuerliche Ausnahmeregelung noch in den von Art. 2 Abs. 2 BGBB geregelten 4 weiteren spezifischen Fällen anwendbar:

- Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

2.3 Schutzbereich des BGBB

Das Bundesgericht bestätigt und bekräftigt die Notwendigkeit einer angemessenen Begrenzung der steuerlich privilegierten Ausnahmeregelung auf den Schutzbereich des BGBB. Konsequenzen ergeben sich daraus namentlich im Spezialbereich von Art. 2 Abs. 2 BGBB, bei in der Bauzone gelegenen landwirtschaftlichen Grundstücken (E 2.3.1). Soweit sie nicht überbaut sind, ist die

² BGer 2C_539/2010 (15.12.2010), StR 2012, S. 54 ff.

steuerliche Privilegierung zum vornherein ausgeschlossen. Ob eine landwirtschaftliche Nutzung stattfindet oder das Grundstück zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört, ist ohne Belang und bedarf keiner weiteren Überprüfung. Eine steuerliche Privilegierung erachtet das Bundesgericht auch deshalb als fragwürdig, weil die Veräusserung nicht den Verfügungsbeschränkungen des bürgerlichen Bodenrechts³ unterliegt.

2.4 Vermögenssteuer

Hinsichtlich der Vermögensbesteuerung hält das Bundesgericht fest, dass landwirtschaftlich genutzte Grundstücke dann zum Ertragswert besteuert werden, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen oder zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümerschaft gehören (E 3). Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in einer Bauzone, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören, seien demgegenüber verkehrswertorientiert zu besteuern. Damit solle u. a. der Hortung von eingezontem Bauland entgegengewirkt werden.

3 Folgerungen für die Praxis

3.1 Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung

Das Bundesgericht will die steuerliche Privilegierung von «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» mittels Anwendung der Grundstückgewinnsteuer auf solche Grundstücke beschränkt wissen, für welche die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind (E 2.3.1). Dies bedeutet insbesondere, dass sie für in der Bauzone gelegene unüberbaute Grundstücke ausgeschlossen ist. Gegenüber der bisherigen Praxis verschiedener Kantone und der von einem Teil der Lehre vertretenen Auffassung, welche eine tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung genügen liessen (vgl. Hinweise in E 2.3.1), stellt dies eine merkliche Verschärfung dar. Die Nichtanwendbarkeit der landwirtschaftlichen Grundstückgewinnsteuer bzw. die Einkommenssteuerpflicht im dualistischen System führt bei Verkauf, bei Nutzungsänderung, bei Überführung in das Privatvermögen und bei Geschäftsaufgabe zur Erhebung der direkten Bundessteuer auf dem Gewinn. Dieser Gewinn wiederum bildet Berechnungsgrundlage für die AHV. Die allein dadurch für alle betroffenen Steuerpflichtigen bewirkte Mehrbelastung beträgt ohne Weiteres 20 % des Gewinns. In Kantonen mit dualistischem System wird statt der landwirtschaftlichen Grundstückgewinnsteuer ebenfalls die Einkommenssteuer erhoben. Je nach Ausgestaltung des kantonalen Rechts bzw. Steuertarifs sind die Belastungsun-

terschiede zur Grundstückgewinnsteuer vor allem bei längerer Besitzdauer spürbar und können ebenfalls zu einer erheblichen Mehrbelastung des Gewinns führen.⁴ Einzig in Kantonen mit monistischem System bleiben die (kantonalen) Steuerfolgen unverändert.

3.2 Anwendbarkeit des Bundesgerichtsurteils

Die neue Rechtsprechung des Bundesgerichts wirkt sich auf alle Steuerverfahren aus, die im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sind.⁵ In einer sachlich begründeten Praxisänderung liegt keine Verletzung der Rechtsgleichheit und auch keine verbotene Rückwirkung.⁶ Bei der Besteuerung nach bisheriger Ordnung bleibt es einzig in jenen Fällen, in denen verbindliche Zusagen der zuständigen Steuerbehörden im Rahmen eines Steuerrulings gegeben worden sind, aufgrund deren der Steuerpflichtige nicht mehr rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, die sich unter der neuen Praxis als nachteilig erweisen.

3.3 Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen

3.3.1 Grundsatz

Zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen i.e.S. gehören und von der steuerlichen Ausnahmeregelung profitieren alle jene Grundstücke, die sich gemäss Art. 2 BGGB als landwirtschaftlich qualifizieren. Davon ausgenommen sind namentlich unüberbaute Grundstücke innerhalb der Bauzone sowie Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Soweit sie Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes bilden, ist der einen angemessenen Umschwung übersteigende Landanteil von der Privilegierung ebenfalls ausgeschlossen.⁷ Nur teilweise innerhalb der Bauzone gelegene Grundstücke gelten dagegen als landwirtschaftlich und sind somit privilegiert, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind.⁸

3.3.2 Gemischte Nutzung

Liegt eine gemischte Nutzung des Grundstücks vor, ist aufgrund der Präponderanzmethode⁹ festzustellen, ob die

3 Art. 40 ff. und 58 ff. BGGB.

4 Hinzuweisen ist auf die mit dem Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes II (1.1.2009 bzw. 1.1.2011) geschaffenen Steuererleichterungen, von denen grundsätzlich jeder Selbstständigerwerbende, auch der neu umfassend einkommenssteuerpflichtige Landwirt, profitieren kann (s. nachfolgend, Abschn. 3.6 ff.).

5 StE 2007 B 24.4 Nr. 75 E 3.7 mwH.

6 PETER LOCHER, Vorbem. N 100.

7 Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGGB.

8 Art. 2 Abs. 2 Bst. c BGGB.

9 Art. 18 Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 2 StHG.

Nutzung effektiv überwiegend gewerblich oder privat ist. Von Bedeutung ist dies namentlich bei Grundstücken mit Wohnbauten. Bei Nebenerwerbs- oder die Kriterien von Art. 7 BGG nicht erfüllenden Landwirtschaftsbetrieben gilt die Wohnnutzung als privat. Überwiegt sie den landwirtschaftlichen Ertrag eines Grundstücks, so ist die Gesamtparzelle dem Privatvermögen zuzuordnen.¹⁰

3.3.3 Übergangsordnung

Der Verlust der privilegierten Ausnahmebesteuerung von Grundstücken innerhalb der Bauzone wegen Nichtanwendbarkeit des BGG bedeutet nicht bzw. nicht automatisch das Ausscheiden aus dem Geschäftsvermögen. Bleibt das Grundstück weiterhin der bodenabhängigen gewerblichen Nutzung verhaftet, gehört es nunmehr dem «normalen» Geschäftsvermögen an.¹¹

3.4 Einzonung

Wird ein landwirtschaftlich genutztes unüberbautes Grundstück eingezont, findet ein Wechsel vom landwirtschaftlichen zum «normalen» Geschäftsvermögen statt. Nach den Erwägungen des Bundesgerichts hat der Eigentümer Anspruch auf privilegierte steuerliche Abrechnung des landwirtschaftlichen Mehrwerts mit der Grundstücksgewinnsteuer, unter Berücksichtigung der maximalen Haltezeit. Nur der ab Einzonung entstehende, weitere Wertzuwachs darf einkommenssteuerlich erfasst werden. Mit der Einzonung findet ein Systemwechsel statt, welcher im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung zwingend berücksichtigt werden muss. Nur so werden der vor dem Übergang entstandene und der danach eingetretene Mehrwert je der sachlich richtigen Steuer zugeführt.¹² Für eine logische Sekunde findet eine (steuerfreie) Überführung vom landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen ins Privatvermögen mit anschliessender Einbringung zum Verkehrswert ins normale Geschäftsvermögen statt, welche der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.¹³

Eine steuerliche Abrechnung zufolge dieses Systemwechsels – Einkommenssteuer auf allfälligen wieder-eingebrachten Abschreibungen, Grundstückgewinnsteuer auf der Einbringung ins «normale» Geschäftsvermögen – erfolgt nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Verzichtet er darauf, so unterliegt bei der dereinstigen Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen – an sich system-

widrig – der ganze Gewinn (Differenz zwischen Veräusserungserlös bzw. Verkehrswert und Buchwert) der Einkommenssteuer. Ein Grund, auf die steuerliche Abrechnung im Zeitpunkt des Systemwechsels zu verzichten, kann jedoch darin bestehen, dass der Steuerpflichtige durch die blosser Umqualifizierung zu «normalem» Geschäftsvermögen unmittelbar keinen Mehrwert realisiert, somit Steuern abzurechnen und zu bezahlen hätte, ohne dass ihm Geld zufließt. Es mögen ihm dazu die nötigen liquiden Mittel oder der Wille fehlen, bereits in diesem Zeitpunkt steuerlich abzurechnen.

Die Umqualifizierung zu «normalem» Geschäftsvermögen, welches nicht mehr Anspruch auf die privilegierende landwirtschaftliche Grundstückgewinnbesteuerung gibt, ist die automatische Folge der Einzonung bzw. des Nichterfüllens der Kriterien nach Art. 2 Abs. 1 und 2 BGG.¹⁴ Indessen qualifiziert sich die weiterdauernde landwirtschaftliche Urproduktion als Erwerbstätigkeit. Die ihr dienenden Grundstücke bilden Bestandteil des (normalen) Geschäftsvermögens. Zu Privatvermögen wird ein Grundstück nur aufgrund ausdrücklich erklärter Überführung ins Privatvermögen und definitiver Aufgabe der gewerblichen Nutzung. Erfolgt diese zeitgleich mit der Einzonung, bleibt kein Raum für die Erhebung einer Einkommenssteuer, mit Ausnahme der wiedereingebrachten Abschreibungen. Die spätere Veräusserung der nun im Privatvermögen befindlichen Liegenschaft unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

3.5 Frühere Einzonung

Die zwischen 2 Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung des Mehrwerts drängt sich nach Auffassung des Bundesgerichts bei gesamthafter Betrachtung nur insoweit auf, als sie nicht erst im Nachhinein – z. B. im Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen –, sondern schon im Zeitpunkt der Umzonung erfolgt, namentlich auf Verlangen des Pflichtigen (E 2.4). Zwar erachtet es das Bundesgericht auch bei länger zurückliegenden Umzonungen und damit verbundener Nutzungsänderung als systematisch korrekt, den vor dem Übergang angewachsenen und den danach eingetretenen Mehrwert je der sachlich richtigen Steuer zuzuführen. Je weiter der massgebliche Zeitpunkt zurückliegt, desto grösser beurteilt es aber die Praktikabilitäts- und Umsetzungsprobleme, namentlich bei der im bäuerlichen Bereich oft sehr langen Haltedauer der Grundstücke und bei lange zurückliegenden Umzonungen. Weitere Probleme ortet das Bundesgericht, wenn für die frühere Grundstückbesteuerung

10 KS Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft, insbes. Ziff. 3.2 und 3.3.

11 S. nachfolgend, Abschn. 3.4.

12 E 2.4 mit Hinweis auf Urteil 2C_708/2010 (28.1.2011), StE AG 2011 B 42.25 Nr. 2.

13 Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG.

14 Bei nachträglichem Wegfall der Voraussetzungen der Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe iSv Art. 7 BGG, bspw. wegen Veränderung der Anforderungen an die Standardarbeitskraft.

nicht das jetzige Steuergesetz, sondern die bis Ende 2000 geltende und von der heutigen Rechtslage womöglich abweichende Regelung anwendbar wäre.¹⁵ Als zu bedeutend beurteilt das Bundesgericht die Probleme dann, wenn die Umzonung noch vor dem Inkrafttreten des BGGB erfolgte.

Im hier wesentlichen Gesamtrahmen, wonach das Bundesgericht bestrebt war, eine fragwürdige Ausnahmeregelung angemessen einzugrenzen, erkannte es, eine steuersystematisch an sich wünschbare, aber unter dem Gesichtspunkt der Koordination verschiedener Rechtsbereiche problematische Differenzierung könne unterbleiben bzw. sei im dargelegten Sinn einzuschränken. Bei zurückliegenden Einzonungen solle der ganze realisierte Mehrwert der Einkommenssteuer unterliegen.

Im Ergebnis kann der Verzicht auf die differenzierte steuerliche Abrechnung zu einer erheblichen Mehrbelastung führen. Als besonders stossend mag diese in Fällen erscheinen, in denen die Einzonung noch vor Inkrafttreten des DBG per 1.1.1995 erfolgte. Die Kapitalgewinnsteuerpflicht der nicht buchführungspflichtigen Selbstständigerwerbenden, insbesondere der Landwirte, hatte erst das DBG (mit Art. 18) eingeführt. Die Einbilanzierung der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke hatte zum Ertragswert zu erfolgen; dies galt auch für jene, die bereits zum eingezonten Bauland gehörten.¹⁶ Die Einbilanzierung zum damaligen Verkehrswert würde zwar eine Reduktion des nachmaligen, der direkten Bundessteuer und der AHV unterliegenden Kapitalgewinns bewirken. Sie hätte in jenen Kantonen mit dualistischem System, die bereits die Besteuerung von Kapitalgewinnen von nicht buchführungspflichtigen Landwirten gekannt hatten, jedoch bereits damals zur steuerpflichtigen Aufwertung der diesbezüglichen Bilanzpositionen geführt. Ob solche Steuerfolgen (freiwillig) in Kauf genommen worden wären, erscheint zumindest fraglich.

Die Nachholung der Besteuerung auf den Zeitpunkt des Systemwechsels (Einzonung) bei weiter zurückliegenden Ereignissen dürfte überdies regelmässig an den Verjährungsvorschriften scheitern. Gemäss Art. 47 Abs. 1 StHG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, 5 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Für die Durchführung eines Revisionsverfahrens nach Art. 51 StHG fehlt es an neuen erheblichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismitteln, gehört eine Praxisänderung doch nicht zu den Revisionsgründen.¹⁷

3.6 Ersatzbeschaffung

Nicht jede an sich steuerbare Realisierung eines Kapitalgewinns führt zu unmittelbaren Steuerfolgen. Die Besteuerung der Veräusserung einer in der Bauzone gelegenen, zum landwirtschaftlichen oder zum «normalen» Geschäftsvermögen gehörenden Parzelle kann unter bestimmten Voraussetzungen aufgeschoben werden. Bei unter das BGGB fallenden privilegierten landwirtschaftlichen Grundstücken besteht Anspruch auf Steueraufschub, wenn der Erlös zum Erwerb einer wiederum betriebsnotwendigen Liegenschaft des Anlagevermögens verwendet wird.¹⁸ Dasselbe gilt auch für Liegenschaften des betriebsnotwendigen «normalen» Anlagevermögens.¹⁹

Die Ersatzbeschaffung führt zur Sofortabschreibung des Buchwerts des Ersatzobjektes. Zur Besteuerung der stillen Reserven kommt es erst bei Liquidation des Geschäftsbetriebs oder bei Weiterveräusserung ohne erneute Ersatzbeschaffung. Ist ein Grundstück des «normalen» geschäftlichen Anlagevermögens veräussert worden, die Ersatzbeschaffung aber in landwirtschaftliches Geschäftsvermögen gemäss BGGB getätigt worden, wird bei der dann zumaligen steuerlichen Abrechnung im Umfang der übertragenen stillen Reserven trotzdem die Einkommenssteuer erhoben. Zur Abrechnung mit der privilegierten landwirtschaftlichen Grundstücksgewinnsteuer kommt es nur insofern, als der Veräusserungspreis die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks übersteigt.

Beispiel: X., Inhaber eines landwirtschaftlichen Gewerbes nach BGGB, verkauft eine 2000 m² umfassende, zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörende Baulandparzelle mit einem Buchwert von CHF 1000 zum Preis von CHF 600000. Er verwendet den Erlös zur Arrondierung seines Heimwesens und erwirbt 8 ha Landwirtschaftsland für CHF 7.50 pro m². Die Ersatzbeschaffung von CHF 600000 führt zur Sofortabschreibung auf den ursprünglichen Buchwert von CHF 1000. Beim Jahre später erfolgenden Verkauf zum Preis von CHF 8 pro m² (= CHF 640000) unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 599000 der Einkommenssteuer. Der auf dem Landwirtschaftsland nach BGGB realisierte Mehrwert von CHF 40000 [(8.00 - 7.50) x 8 ha] wird demgegenüber von der privilegierten landwirtschaftlichen Grundstücksgewinnbesteuerung erfasst.

3.7 Steueraufschub

Bei Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens ins Privatvermögen ist zwingend nur über die wiedereingebrachten Abschreibungen abzurechnen,²⁰ während die Besteuerung des konjunkturellen Mehrwerts auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zur Veräusserung aufgeschoben werden kann. Die ursprünglichen Anlagekosten bilden diesfalls den neuen massgebenden Einkom-

15 S. Urteil 2C_380/2011 (1.11.2011), insb. E 2.1 mwH.

16 S. MB Eingangsbilanz vom 1.1.1993.

17 CONRAD WALTHER, § 201 StG AG N 18 (mit Hinweisen).

18 Art. 12 Abs. 4 Bst. a iVm Art. 8 Abs. 4 StHG.

19 Art. 30 Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 4 StHG.

20 Art. 18a DBG, Art. 8 Abs. 2^{bis} - 2^{quater} StHG.

menssteuerwert. Obwohl die Liegenschaft als ins Privatvermögen übergeführt gilt, unterliegt der Wertzuwachs-gewinn als Einkommen aus selbstständiger Erwerb-stätigkeit zusammen mit dem übrigen Einkommen dannzu-mal der ordentlichen Besteuerung.²¹

Der Steueraufschub kann auch bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerb-stätigkeit in Anspruch genom-men werden, so dass vorerst nur die wiedereingebrachten Abschreibungen zu versteuern sind. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die begrenzte Anwendung der privilegierten Jahressteuer nach Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG.²²

Beispiel: Eine im Baugebiet gelegene, zu einem Nebenerwerbs-betrieb gehörende Remise wird stillgelegt und die geschäftliche Bodennutzung eingestellt. Mithin findet eine Überführung vom Ge-schäfts- ins Privatvermögen statt, womit über die wiedereinge-brachten Abschreibungen abzurechnen ist. Ursprüngliche Anlage-kosten: CHF 100 000, Buchwert CHF 40 000, Verkehrswert CHF 200 000. Die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 60 000 sind zusammen mit dem übrigen Einkommen steuer-bar und unterliegen überdies der AHV. Die Besteuerung des kon-junkturrellen Mehrwerts von CHF 100 000 wird auf Antrag aufge-schoben. 10 Jahre später erfolgt der Verkauf zum Preis von CHF 250 000. Der Wertzuwachs-gewinn von nunmehr CHF 150 000 unterliegt der vollen Einkommenssteuer und der AHV. Die privile-gierte Besteuerung gemäss Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG²³ ist nicht anwendbar.²⁴

3.8 Verpachtung

Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf An-trag des Steuerpflichtigen als Geschäftsaufgabe und damit als Überführung in dessen Privatvermögen.²⁵ Ohne eine solche Erklärung gilt der Pachtertrag als Einkom-men aus selbstständiger Erwerb-stätigkeit. Bei der zu einem späteren Zeitpunkt erklärten Überführung ins Pri-vatvermögen kann die Besteuerung nach Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG geltend gemacht werden, so-fern dafür die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.²⁶

3.9 Geschäftsaufgabe gesundheits- oder altershalber

Bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerb-stätigkeit nach vollendetem 55. Altersjahr oder infolge In-validität besteht Anspruch auf privilegierte Besteuerung der in den letzten 2 Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven. Sie unterliegen einer vom übrigen Einkommen

getrennten Jahressteuer zu reduziertem Satz.²⁷ Eine zu-sätzliche Milderung tritt durch die Möglichkeit der Gel-tendmachung von effektiven oder fiktiven Einkäufen in die berufliche Vorsorge ein.²⁸ Von der privilegierten Be-steuerung können auch die Erben des Unternehmers pro-fitieren, sofern dieser die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt hätte, die Erben das Unternehmen nicht weiter-führen und die Abrechnung spätestens 5 Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers erfolgt.²⁹ Wird vom Steueraufschub gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG Gebrauch gemacht,³⁰ findet Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG nur Anwendung auf die wiedereingebrachten Abschreibungen, über die sofort steuerlich abzurechnen ist. Bei der späteren Ver-ässerung unterliegt der bis zum Verkaufszeitpunkt an-gewachsene Wertzuwachs-gewinn der vollen ordentlichen Einkommensbesteuerung, ohne jegliche Reduktionsmög-lichkeit.³¹ Wird der Hof nach Geschäftsaufgabe verpach-tet und verbleibt dieser demgemäss im Geschäftsvermö-gen, bleibt die privilegierte Steuerabrechnung gewähr-leistet, sofern dannzumal die entsprechenden Vorausset-zungen erfüllt sind.³²

3.10 Vermögenssteuer

3.10.1 Ertragswertbesteuerung

Das bisherige Recht lässt bei der Vermögenssteuer für die Besteuerung eines Grundstücks zum Ertragswert die landwirtschaftliche Nutzung genügen³³ oder verlangt bei Land innerhalb der Bauzone darüber hinaus, dass es zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentü-merin oder des Eigentümers gehört.³⁴ Gemäss Bundesge-richt folgt daraus, dass landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in einer Bauzone, die nicht zu einem land-wirtschaftlichen Betrieb gehören, verkehrswertorientiert zu besteuern sind (E 3). Nicht definiert wird, ob bei der Vermögenssteuer für die Anwendung der Ertragswert-besteuerung die gleichen einschränkenden Kriterien gel-ten wie bei der Einkommenssteuer, somit die Bestim-mungen des BGGB massgeblich sind. Das Bundesgericht verlangt für die Ertragswertbesteuerung die Zugehörig-keit zu einem «landwirtschaftlichem Betrieb», spricht aber nicht von der Zugehörigkeit zu einem landwirt-schaftlichen Gewerbe nach Art. 7 BGGB. Dessen Hin-

21 Art. 3 LGBV; KS Liquidationsgewinne Ziff. 2.4.1.

22 S. nachfolgend, Abschn. 3.9.

23 S. dazu nachfolgend, Abschn. 3.9.

24 Art. 3 Abs. 1 LGBV.

25 Art. 18a Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 2^{ter} StHG; KS Aufschub bei Verpachtung.

26 S. nachfolgend, Abschn. 3.9; KS Liquidationsgewinne Ziff. 2.4.2.

27 Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG, Art. 1 ff. LGBV; KS Liquidationsgewinne.

28 Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG, Art. 9 Abs. 2 Bst. d StHG, Art. 4 ff. LGBV.

29 Art. 37b Abs. 2 DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG, Art. 11 LGBV.

30 S. oben, Abschn. 3.7.

31 KS Liquidationsgewinne Ziff. 2.4.1.

32 S. oben, Abschn. 3.8.

33 Art. 14 Abs. 2 StHG.

34 § 51 Abs. 2 StG AG.

weis auf die Kommentierung zum Aargauer Steuergesetz³⁵ lässt deshalb genauso gut darauf schliessen, dass die Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Betrieb in einem umfassenderen Sinn verstanden werden kann und zur Ertragswertbesteuerung die bloss gewerbliche landwirtschaftliche Nutzung genügt.

Die Ertragswertbesteuerung ist primär wirtschaftspolitisch motiviert und wird mit dem verfassungsrechtlich verankerten öffentlichen Interesse an einer intakten Land- und Forstwirtschaft begründet.³⁶ Sie ermöglicht es für die Dauer der tatsächlichen gewerblichen landwirtschaftlichen Nutzung, das Grundstück der landwirtschaftlichen Urproduktion besser bzw. kostengünstiger dienbar zu halten. Anspruch auf Ertragswertbesteuerung besteht demzufolge für all jene landwirtschaftlich genutzten Grundstücke, welche der Erzielung eines Erwerbseinkommens dienen.

Der Verlust der Besteuerung zum Ertragswert – und demzufolge die verkehrswertbasierte Vermögenssteuer für in der Bauzone gelegene, nicht dem Schutzbereich des BGGB unterstellte Grundstücke – bedeutete dagegen namentlich für sog. Dorfbetriebe (in der Bauzone gelegene Landwirtschaftsbetriebe) und Nebenerwerbsbetriebe, welche sich aufgrund ihrer zu geringen Grösse nicht als landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGGB qualifizieren, das faktische Aus. Solche Betriebe sind regelmässig auf die Bewirtschaftung ihrer ganzen Eigenfläche angewiesen. Häufig werden die in der Bauzone gelegenen Grundstücke zur tiergerechten Haltung (Auslauf) und zur besseren Abgrenzung zwischen Stall und Baugebiet genutzt. Ein Verkauf kommt idR erst bei Betriebsaufgabe in Frage oder wenn die Möglichkeit zur Ersatzbeschaffung von Kulturland ausserhalb des Baugebietes besteht. Würden nun aber solche Betriebe verkehrswertbasiert besteuert, gingen sie wegen der deutlich höheren Steuerwerte womöglich der Anspruchsberechtigung auf die vermögensabhängigen Direktzahlungen des Bundes verlustig.³⁷ Die Erträge aus der Urproduktion vermöchten Bewirtschaftungsaufwand und Steuern nicht mehr zu decken.

3.10.2 Begrenzung der Ertragswertbesteuerung

Zigerlig/Jud³⁸ scheinen sich auf den Standpunkt zu stellen, die Ertragswertbesteuerung sei nur auf solche Grundstücke anzuwenden, die dem Geltungsbereich des BGGB

unterliegen und tatsächlich überwiegend land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden. Eine solche Betrachtung stände in Einklang mit der bei der Einkommenssteuer durch das Bundesgericht neu definierten Begrenzung der Ausnahmeregelung für «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke» und wäre aus Sicht der einheitlichen Auslegung der Begriffe grundsätzlich zu begrüssen. Sie halten jedoch auch ausdrücklich fest, Art. 14 Abs. 2 StHG räume den Kantonen einen gewissen Spielraum für andere Umsetzungsvarianten ein, so dass diesen überlassen bleibe, bei landwirtschaftlicher Nutzung des Grundstücks die Ertragswertbesteuerung beizubehalten. Angesichts der in Abschn. 3.10.1 dargelegten Motive des Gesetzgebers sind Gründe für eine Abkehr von der Ertragswertbesteuerung nicht ersichtlich, solange das Grundstück der gewerblichen bodenabhängigen Urproduktion dient.

3.10.3 Beendigung der Ertragswertbesteuerung

Die Ertragswertbesteuerung endet, sobald ein Grundstück nicht mehr der gewerblichen landwirtschaftlichen Urproduktion dient. Bei nur noch privater bzw. hobby-mässiger Bodennutzung oder Überbauung der Parzelle zu andern als landwirtschaftlichen Zwecken entfällt die sachliche Begründung einer Vorzugsbesteuerung (vgl. E 3).

3.11 Fazit

Beim landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen ist hinsichtlich Besteuerung des Veräusserungsgewinns und des Vermögens zu unterscheiden: Für die privilegierte Gewinnbesteuerung qualifizieren sich nur jene innerhalb der Bauzone gelegenen Grundstücke, die überbaut sind und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGGB gehören. Bei der Vermögenssteuer genügt für die Anwendung der Ertragswertbesteuerung die der Erzielung eines Erwerbseinkommens dienende landwirtschaftliche Bodennutzung, erfolge diese durch den Eigentümer selbst oder durch Verpachtung.

4 Würdigung

4.1 Grundsatz

Das schweizerische Steuersystem beruht u. a. auf der Erfassung aller durch selbstständige Erwerbstätigkeit erzielten Erträge und Gewinne mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Eine – von der Lehre kritisierte – Ausnahme führte der Gesetzgeber lediglich hinsichtlich der Besteuerung des Mehrwerts auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ein. Er unterliegt der Besteuerung als Grundstücksgewinn. Sichergestellt werden sollte mit

35 BARBARA SRAMEK, § 51 StG AG N 34.

36 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, Art. 14 StHG N 8.

37 Art. 70 und 72 ff. LwG: keine Direktzahlungen, wenn das massgebende Vermögen CHF 1 Mio. übersteigt, Art. 23 Abs. 3 Direktzahlungsverordnung (DZV).

38 Art. 14 StHG N 9.

der vergleichsweise tiefen Belastung – keine direkte Bundessteuer und keine AHV, zufolge langer Besitzdauer häufig relativ geringe Grundstückgewinnsteuer – der ungefährdete Fortbestand einer gesunden Landwirtschaft. Keine Rechtfertigung für eine solche Privilegierung erblickt das Bundesgericht für in der Bauzone gelegene Grundstücke, die keiner Bewilligungspflicht und keiner Veräusserungsbeschränkung unterliegen. Die vom Bundesgericht gewählte Anknüpfung der steuerlichen Privilegierung an die Landwirtschaftsgesetzgebung, namentlich an die Vorgaben des BGG, erscheint insofern folgerichtig, schafft Klarheit und Rechtssicherheit. In den Genuss der privilegierten landwirtschaftlichen Grundstückgewinnbesteuerung gelangen demgemäss ausschliesslich land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke ausserhalb der Bauzone. Innerhalb der Bauzone sind sie nur unter den Vorgaben von Art. 2 Abs. 2 BGG begünstigt. Insbesondere entfällt die Privilegierung für unüberbaute Parzellen, wozu auch der den angemessenen Umschwung übersteigende Anteil eines landwirtschaftlich überbauten, zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörenden Grundstücks zählt.

4.2 Folgerungen

Der Verlust der privilegierten Besteuerung des realisierten Mehrwerts landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in der Bauzone hat zwar eine nicht unerhebliche Verschärfung der Abgabelasten zur Folge. Da die Nutzung und Veräusserung keinen Einschränkungen gemäss BGG unterliegt und sie eine rechtsgleiche Behandlung mit den übrigen Gewerbetreibenden herbeiführt, erscheint sie grundsätzlich als folgerichtig. Die Steuerpflicht entsteht – gleich wie bei allen anderen Selbstständigerwerbenden – erst bei Realisierung des Gewinns. Bei Veräusserung fliessen die für die Bezahlung der Steuern und Abgaben notwendigen Mittel zu. Eine besondere Schonung erscheint damit nicht zwingend notwendig. Dass bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns einkommensschmälernd auch allfälligen durch die Veräusserung ausgelösten Gewinnanspruchsberechtigungen³⁹ oder Mehrwertabgaben⁴⁰ Rechnung zu tragen ist, erscheint folgerichtig. Wird der Veräusserungserlös zur Ersatzbeschaffung eines anderen betrieblich notwendigen Grundstücks verwendet, wird die Besteuerung aufgeschoben. Bei Geschäftsaufgabe gesundheits- oder altershalber kann von der privilegierten Jahressteuer auf dem Liquidationsgewinn Gebrauch gemacht werden.⁴¹ Einzig bei der steuersystematischen Abrechnung mit der landwirtschaftlichen Grundstückgewinnsteuer bei Ein-

zonung, die nur auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgt, sind Steuern zu bezahlen, obschon die landwirtschaftliche Geschäftstätigkeit fortgesetzt und ein Gewinn tatsächlich gar nicht realisiert wird.

4.3 Einkommenssteuerpflichtiger Kapitalgewinn?

Die Unterstellung unter die Einkommenssteuer- und AHV-Beitragspflicht bei Umqualifizierung zu «normalem» Geschäftsvermögen bedeutet die Gleichbehandlung mit den übrigen Selbstständigerwerbenden, die ihre Geschäftstätigkeit auf dem eigenen Grundstück ausüben. Gleichwohl und generell lässt sich die Frage nach der Richtigkeit der Qualifizierung als steuerbares Erwerbseinkommen aufwerfen. Denn die von der Einkommenssteuer zu erfassenden konjunkturellen Mehrwerte von Liegenschaften des Geschäftsvermögens sind nicht etwa durch die gewerbliche Tätigkeit entstanden bzw. geschaffen worden. Typischerweise bleibt der Erfolg oder Misserfolg der Geschäftstätigkeit in der eigenen Liegenschaft eines Handwerkers, Arztes oder Anwalts, Landwirts oder Försters, ohne Einfluss auf die Wertentwicklung des Bodens. Würde ein solcher Zusammenhang bestehen, wäre die Erfassung mit der Einkommenssteuer selbstredend gerechtfertigt. Doch anders als beim gewerbmässigen Liegenschaftshändler, der sich den Wert des Bodens spezifisch für die eigene Erwerbstätigkeit zu Nutze macht, hat die Wertsteigerung hier nur mit der konjunkturellen Entwicklung zu tun, steht jedoch unbeeinflusst von der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Grundeigentümers. Beim Landwirt, der durchaus über grössere Landflächen im Baugebiet verfügen kann, stellt sich diese Problematik pointiert (z. B. beim sog. Dorfbetrieb). Sämtliche von ihm bewirtschafteten Grundstücke stellen infolge der gewerblichen Nutzung Geschäftsvermögen dar und unterliegen bei einem Verkauf – sofern sie im Baugebiet liegen – der Einkommenssteuer. Demgegenüber zählt beim «normalen» Selbstständigerwerbenden regelmässig nur das eine Grundstück zum Geschäftsvermögen, auf welchem er die selbstständige Tätigkeit ausübt. Weitere in seinem Eigentum stehende, regelmässig nicht betriebsnotwendige Grundstücke gehören demgegenüber grundsätzlich seinem Privatvermögen an und unterliegen bei Veräusserung der Grundstückgewinnsteuer. Neben dem Landwirt einzig beim gewerbmässigen Liegenschaftshändler, der jedoch den Mehrwert des Landes erwerblich nutzt, gehören grundsätzlich alle in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften dessen Geschäftsvermögen an. Um nur noch erwerblich geschaffene Werte der Einkommenssteuer zu unterstellen, wäre de lege ferenda klarzustellen, dass – mit Ausnahme der erwerblichen Nutzung des Mehrwerts von Land – konjunkturelle Mehrwerte von Liegenschaften generell der Grundstückgewinnsteuer

39 Art. 28 ff. BGG.

40 Art. 5 RPG.

41 Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG.

er zu unterstellen sind. Soweit auf geschäftlich genutzten Grundstücken erfolgsmindernde Abschreibungen vorgenommen worden sind, unterstehen diese bei Wiedereinbringung folgerichtig der Einkommenssteuer, so wie dies bereits heute für landwirtschaftliche Grundstücke ausdrücklich statuiert ist.⁴²

4.4 Vermögenssteuer

Wichtig erscheint für die Landwirtschaft die Gewährleistung der Ertragswertbesteuerung für die Dauer der gewerblichen landwirtschaftlichen Nutzung des Bodens.⁴³ Erfolgt demgegenüber die für die Vermögenssteuer übliche verkehrswertorientierte Besteuerung,⁴⁴ kann dies bei grösseren Landflächen im Baugebiet, u. a. bei sog. Dorfbetrieben, durchaus zur Folge haben, dass der Landwirt die Berechtigung zu Direktzahlungen verliert.⁴⁵ Direktzahlungen stehen im Dienst der Erfüllung des Verfassungsauftrags, eine multifunktionale, sichere und qualitativ hochstehende Landwirtschaft sicherzustellen. Untersuchungen haben gezeigt, dass ein Landwirt in der Schweiz heute normalerweise nicht existieren kann, wenn er keine Direktzahlungen erhält.⁴⁶ Der Verlust des Rechts auf Ertragswertbesteuerung könnte deshalb faktisch zur Aufgabe der Landwirtschaft und zum Verkauf des Baulands zwingen.

4.5 Schlussbemerkungen

Das an sich wohl begründete Urteil des Bundesgerichts lässt – wie dargelegt – zahlreiche Fragen offen. Eindeutig ist es einzig hinsichtlich der Einkommenssteuerpflicht für Wertzuwachsgewinne auf in der Bauzone gelegenen unüberbauten Grundstücken und der Massgeblichkeit des BGGB für die Auslegung des Begriffs «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke». Die Auswirkungen des Bundesgerichtsurteils auf die zahlreichen unterschiedlichen Fallkonstellationen werden in der Praxis sorgfältig zu analysieren sein. Dabei ist zu wünschen, dass die Steuerbehörden in den Kantonen zu einer einheitlichen, sachgerechten Beurteilung und Besteuerung finden werden. Bestrebungen dazu sind bei der ESTV und der Schweizerischen Steuerkonferenz im Gang. In ganz besonderem Mass gilt es auch, eine korrekte und rechtsgleiche Beurteilung jener zahlreichen Fälle sicherzustellen, deren Veranlagung wegen des Verfahrens vor Bundesgericht zurückgestellt worden ist.

Literatur

- HOFER EDUARD, in: Das bäuerliche Bodenrecht. Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (Hrsg.: SBV Treuhand und Schätzungen), 2. A., Brugg 2011
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- SRAMEK BARBARA, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- WALTHER CONRAD, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

Rechtsquellen

- BGGB, BG über das bäuerliche Bodenrecht (vom 4.10.1991), SR 211.412.11
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- DZV, V über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft (vom 7.12.1998), SR 910.13
- LGBV, V über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (vom 17.2.2010), SR 642.114
- LwG, BG über die Landwirtschaft (vom 29.4.1998), SR 910.1
- RPG, BG über die Raumplanung (vom 22.6.1979), SR 700
- StG AG, SteuerG (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, S. 2893

Praxisanweisungen

- KS Aufschub bei Verpachtung, KS Nr. 31 (1-031-D-2010-d) der ESTV – Landwirtschaftliche Betriebe

42 Art. 18 Abs. 4 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG.

43 S. oben, Abschn. 3.10.

44 Art. 14 Abs. 1 StHG.

45 Art. 70 und 72 ff. LwG: keine Direktzahlungen, wenn das massgebende Vermögen CHF 1 Mio. übersteigt, Art. 23 Abs. 3 DZV.

46 EDUARD HOFER, Art. 9 BGGB N 11b ff., insbes. N 11d.

be – Aufschubstatbestand bei Verpachtung (vom 22.12.2010)

KS Liquidationsgewinne, KS Nr. 28 (1-028-D-2010-d) der ESTV – Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (vom 3.11.2010)

KS Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft, KS Nr. 3 der ESTV – Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Bundesgesetzes vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), Rb II A c 190

MB Eingangsbilanz vom 1.1.1993, Merkblatt B/1993 der ESTV – Eingangsbilanz vom 1.1.1993 (Beilage zum KS Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft), Rb II A d 194

Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011

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

Inhalt**

1	Formalitäten beim Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividenden im Konzern	280	Literatur	302
2	Verlustverrechnung nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung	289	Dokumente und Berichte	302
3	Abschied vom «Verwertungstatbestand» bei Erwerbstätigkeit im internationalen Verhältnis	295	Rechtsquellen	303
4	Abkommensberechtigung einer nicht besteuerten Gesellschaft mit Sitz in Madeira	299	Formulare	303
			Materialien	304
			Praxisanweisungen	304

1 Formalitäten beim Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividenden im Konzern¹

Sachverhalt²

Die schweizerische X.-AG wurde zunächst von einer ausländischen BV in einem in den Gerichtsentscheiden nicht genannten Staat gehalten und am 2.1.2006 von der in Irland ansässigen Y.-Ltd. erworben. Am 25.6.2007 beschloss die X.-AG eine per 25.9. des gleichen Jahres fällige Dividende von Fr. 14 Mio. Vor Fälligkeit der Dividende erkundigte sich die X.-AG bei der ESTV, wie sie bezüglich des Meldeverfahrens vorzugehen habe und erhielt offenbar die Antwort, sie habe zunächst das Formular 823 B – Gesuch um Bewilligung zur ermässigten Versteuerung von schweizerischen Dividenden einer ausländischen Kapitalgesellschaft einzureichen und nach der Dividendenzahlung zusammen mit dem Formular 103 – Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine auch das Formular 108 – Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Be-

teiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Noch vor der Fälligkeit der Dividende, am 18.9.2007, reichte die X.-AG das Formular 823 B (gemäss dem DBA-IRL) ein, unterliess es jedoch, innerhalb von 30 Tagen nach der Dividendenfälligkeit das Formular 108 einzureichen.

Am 5.2.2008 teilte die ESTV der X.-AG mit, das Meldeverfahren werde nicht genehmigt, weil der Y.-Ltd., Irland, wegen ungenügender Eigenfinanzierung das Nutzungsrecht an der Dividende abzusprechen sei. Die an die Y.-Ltd. ausgerichtete Dividende unterliege deshalb der vollen Verrechnungssteuer von 35 %.

Am 8.4.2008 präziserte die X.-AG ihr Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens. Sowohl im Urteil der Vorinstanz als auch in jenem des Bundesgerichts wird ausgeführt, dass die X.-AG hierbei die Bewilligung des Meldeverfahrens rückwirkend per 2.1.2008 beantragt habe. Richtigerweise sollte wohl in beiden Urteilen der 2.1.2006 genannt sein.³ Am 21.11.2008 ergänzte die X.-AG ihr Gesuch im Anschluss an eine Besprechung mit der ESTV und reichte nunmehr das Formular 823 C –

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, Konsulent Bär & Karrer AG, Zürich.

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

1 BGer 2C_756/2010 (19.1.2011) = ASA 2010/11, 855.

2 Der Sachverhalt ist im Urteil der Vorinstanz, BVGer A-633/2010 (25.8.2010), ausführlicher dargestellt, und es wird deshalb hier teilweise darauf zurückgegriffen.

3 Ein rückwirkender Antrag per 2.1.2008 würde angesichts der Tatsache, dass die Dividende bereits am 25.9.2007 und die Verrechnungssteuer am 25.10.2007 fällig waren, keinen Sinn ergeben. Es wird deshalb hier davon ausgegangen, dass dem BVGer bezüglich dieses Datums ein Schreibversehen unterlaufen sei und das Bundesgericht dieses Datum unbesehen übernommen habe. Das Gesuch der X.-AG war aller Wahrscheinlichkeit nach auf eine rückwirkende Gewährung des Meldeverfahrens ab Erwerb der Beteiligung an der X.-AG durch die Y.-Ltd. am 2.1.2006 gerichtet.

Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält – Gestützt auf das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) zusammen mit dem Formular 103 und dem Formular 108 ein.

Nachdem die ESTV nicht bereit war, das Meldeverfahren zu bewilligen, verlangte die X.-AG einen anfechtbaren Entscheid. Darin entschied die ESTV, dass die X.-AG auf der Dividende von Fr. 14 Mio. die volle Verrechnungssteuer von Fr. 4,9 Mio. schulde. Diese Verrechnungssteuerschuld könne nicht durch Meldung getilgt werden. Die gegen diesen Entscheid gerichtete Einsprache⁴ wies die ESTV ab, ohne auf die materielle Frage der Abkommensberechtigung der Muttergesellschaft Y.-Ltd. überhaupt einzutreten. Begründet wurde der abschlägige Einspracheentscheid mit dem formalen Argument, die X.-AG habe das Formular 108 (betr. die am 25.9.2007 ausgeschüttete Dividende) nicht innerhalb der Frist von 30 Tagen eingereicht. Zusätzlich wurde festgehalten, die X.-AG schulde auf dem Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 4,9 Mio. seit dem 25.10.2007 5 % Verzugszins. Der Entscheid wurde an das Bundesverwaltungsgericht weitergezogen und von diesem abgewiesen.⁵ Gleich entschied das Bundesgericht.

Erwägungen des Bundesgerichts⁶

Zunächst beschreibt das Bundesgericht (E 2.2 f.), gleich wie die Vorinstanz, das innerstaatliche Meldeverfahren für konzerninterne Dividenden gemäss Art. 26a VStV und stellt fest, dass dieses auf grenzüberschreitende Dividenden keine Anwendung finde, weil die ausländische Dividendenempfängerin nicht nach dem VStG rückerstattungsberechtigt sei. Im vorliegenden Fall sei hingegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) anwendbar. Obwohl sich Art. 15 Abs. 1 dieses Abkommens eng an die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU anlehne, bil-

de das Verfahren zur Steuerbefreiung Sache des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten, und deshalb sei für die Schweiz auch das Rückerstattungsverfahren (neben dem Verfahren der Entlastung an der Quelle, in Form des Meldeverfahrens) grundsätzlich zulässig. Sodann stellt das Bundesgericht (E 2.4) kurz das Verfahren gemäss der Verordnung vom 22.12.2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften (Steuerentlastungsverordnung) dar. Dabei erwähnt das Gericht das Formular 108 lediglich, ohne sich jedoch mit der Frage der Funktion dieses Formulars auseinanderzusetzen, und es geht auch nicht auf das (Grund-)Bewilligungsformular 823 C ein. Die Vorinstanz hat zur Funktion des Formulars 108 (in E 5.1.4) ausgeführt, dieses Formular und die in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung festgelegte Frist von 30 Tagen «ermöglich(e) der ESTV, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll(e) und verhinder(e) das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern.» Zudem stehe die Frist von 30 Tagen für die Einreichung des Formulars 108 im Einklang mit der inländischen Regelung hinsichtlich Dividenden qualifizierter Beteiligungen gemäss Art. 26a VStV, wonach ebenfalls innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende das Gesuch um Meldung zusammen mit dem entsprechenden amtlichen Formular einzureichen sei. Zudem entspreche sie dem im Bereich der Verrechnungssteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzip. Die 30-tägige Frist gemäss Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung sei keine Ordnungs-, sondern eine Verwirkungsfrist.

In E 3.2.3 stellt das Bundesgericht ohne nähere Begründungen fest, dass all diese Entscheidungsgründe der Vorinstanz zutreffend bzw. nachvollziehbar seien und weist deshalb die Beschwerde ab.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Das hier zu besprechende Urteil war bereits Gegenstand von zwei wissenschaftlichen Beiträgen⁷ und wurde auch in einer Rechtsprechungsübersicht⁸ behandelt. Es wurde mit verschiedenen Begründungsansätzen, auf die in der vorliegenden Entscheidungsbegründung nicht im Detail eingegangen werden kann, z. T. hart kritisiert. Dabei wurden sowohl die von den Steuer- und Rechtsmittelbehörden aus der Nichteinhaltung der Frist (von 30 Tagen seit der Dividendenfälligkeit zur Einreichung des Formulars 108) gezo-

4 Die Einsprache stützte sich auf Art. 15 des EU-Zinsbesteuerungsabkommens (ZBstA). Da die dort festgehaltene 2-jährige Haltedauer an der X.-AG durch die Y.-Ltd., Irland, im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung noch nicht erfüllt, jedoch im Zeitpunkt der Einsprache überschritten war, verlangte die X.-AG das Meldeverfahren nur für 25 % und war bereit, 10 % (Satz der residualen Verrechnungssteuer gemäss dem DBA-IRL) abzuliefern, und beantragte die umgehende Rückerstattung der zuvor entrichteten 10 % Verrechnungssteuer.

5 Das Gericht trat auf die Beschwerde der Y.-Ltd. nicht ein, weil es in diesem Verfahren lediglich um die Frage der Bewilligung des Meldeverfahrens der X.-AG, nicht jedoch um die Rückerstattungsberechtigung der Y.-Ltd. ging; auf diesen Aspekt des bundesgerichtlichen Verfahrens wird nachfolgend nicht eingegangen.

6 Da die Erwägungen der Vorinstanz (BVGer A-633/2010) ausführlicher sind, werden auch diese nachfolgend berücksichtigt.

7 BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden; MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren.

8 OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), 29 ff.

genen Rechtsfolgen der Verweigerung des Meldeverfahrens und der Verzugszinspflicht in Frage gestellt als auch die Qualifikation der 30-Tage-Frist als Verwirkungsfrist als unsachgemäss dargestellt.

Allerdings haben es sowohl das Bundesgericht und die Vorinstanz als auch die Verfasser der genannten Beiträge unterlassen, sich mit wichtigen, entscheidungsrelevanten Bestimmungen der Steuerentlastungsverordnung, den Einzelheiten des Mechanismus des Entlastungsverfahrens bei grenzüberschreitenden Dividenden im Konzern – auch in Abgrenzung zum Meldeverfahren für landesinterne Dividendenzahlungen – sowie der Funktion, welche dem Formular 108 in diesem Verfahren gemäss der Steuerentlastungsverordnung,⁹ auch im Licht ihrer Entstehungsgeschichte (unilateraler Übergang der Schweiz vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren per 1.1.2005) zukommt, im Detail auseinanderzusetzen. Es sind wesentliche Aspekte der Grundproblematik und des zu entscheidenden Sachverhalts ausser Acht gelassen worden. Dies ist der Grund, weshalb der Autor dieses Beitrags auf diesen Entscheid ebenfalls eingeht.

2. Eine ganz entscheidende Aussage, welche die Vorinstanz gemacht hat und die vom Bundesgericht ohne nähere Prüfung als richtig dargestellt wurde, betrifft die *Funktion des Formulars 108*. Hierzu führte das Bundesverwaltungsgericht in E 5.1.4 aus (s. die obige Darstellung des Sachverhalts), dieses Formular diene der ESTV dazu, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll, und es verhindere das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern. Die 30-Tage-Frist in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung stehe auch in Übereinstimmung mit der Frist für das Meldeverfahren für landesinterne Konzerndividenden gemäss Art. 26a VStV. Diese Aussage über die Funktion des Formulars 108 ist, wie nachfolgend aufgezeigt wird, unzutreffend.

Dem Formular 108 kommt im Rahmen des Meldeverfahrens gemäss den DBA und dem im zu beurteilenden Fall ebenfalls anwendbaren EU-Zinsbesteuerungsabkommen¹⁰ eine andere als die vom Bundes-

gericht und von der Vorinstanz angenommene Funktion zu. Dieses Formular dient nämlich nicht schweizerischen Fiskalinteressen, sondern dazu, die ausländischen Steuerbehörden im Ansässigkeitsstaat der die Dividenden empfangenden Gesellschaft über die einzelnen Dividendenausschüttungen, für welche die Schweiz das Meldeverfahren bewilligt hat oder (im Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung) allenfalls noch bewilligen wird, zu informieren.

Problematisch ist auch die vom Bundesgericht unbezogen vorgenommene gedankliche Gleichstellung des Meldeverfahrens für landesinterne Dividendenzahlungen aus wesentlichen Beteiligungen gemäss Art. 26a VStV mit dem Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen aus der Schweiz gemäss der Steuerentlastungsverordnung. Zwischen diesen beiden Meldeverfahren besteht nämlich der gleiche funktionale Unterschied wie zwischen allen verrechnungssteuerbelasteten Erträgen, die an inländische Empfänger einerseits und an ausländische Empfänger andererseits fliessen. Für Erstere hat die Verrechnungssteuer Sicherungsfunktion, für Letztere – unter Vorbehalt von abweichenden staatsvertraglichen Regelungen – Belastungsfunktion. Dieser funktionale Unterschied ist auch bei den beiden Meldeverfahren zu beachten, und es dürfen deshalb nicht ohne nähere Begründung Parallelen zwischen diesen beiden Verfahren hergestellt werden – weder in materieller noch in formeller Hinsicht.

Beim Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen gemäss der Steuerentlastungsverordnung besteht das schweizerische Fiskalinteresse lediglich darin, zu prüfen, ob die staatsvertraglichen Voraussetzungen für eine Entlastung gemäss einem DBA oder Art. 15 ZBstA gegeben seien oder nicht. Diesem Zweck dienen die mit den Ansässigkeitsbescheinigungen der Steuerbehörden im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft ausgestatteten Gesuche um Gewährung des Meldeverfahrens gemäss den Formularen 823 B (für DBA) und 823 C (für Art. 15 ZBstA). Die entsprechenden Bewilligungen sind für 3 Jahre gültig, unbezogen darum, ob und wie häufig in dieser Zeitspanne die

9 Und den das Meldeverfahren regelnden Bestimmungen in den Verordnungen zu den DBA mit Deutschland und den USA (VzDBA-D bzw. VzDBA-US 1996). Wenn nachfolgend von der Steuerentlastungsverordnung die Rede ist, sind diese beiden Spezialverordnungen, welche für das Meldeverfahren praktisch identische Regelungen enthalten, stets mitgemeint, es sei denn, es werde spezifisch auf diese beiden Spezialverordnungen hingewiesen. Analoges gilt für das Formular 823 (Bewilligungsgesuch für das Meldeverfahren gemäss DBA-US); dieses ist jeweils mitgemeint, wenn nachstehend das Formular 823 B genannt wird.

10 Die X.-AG hatte zunächst das DBA-IRL in Anspruch nehmen wollen und deshalb das Formular 823 B eingereicht. Dies war

zwar angesichts der Tatsache, dass das EU-Zinsbesteuerungsabkommen eine für die X.-AG günstigere Lösung enthält (keine residuale Verrechnungssteuer, während gemäss dem DBA-IRL die residuale Verrechnungssteuer 10 % beträgt), aus steuerplanerischer Sicht kein gutes, aber gemäss der Praxis der ESTV zulässiges Vorgehen. Die Verfahren gemäss den Formularen 823 B (Meldeverfahren für DBA-Entlastungen) und 823 C (Meldeverfahren gemäss Art. 15 ZBstA) stehen gewissermassen nebeneinander. Jede Gesellschaft kann frei entscheiden, welches Verfahren sie wählen will.

schweizerische Bewilligungsinhaberin tatsächlich Dividenden ausschüttet.¹¹ Die Frage, ob die unter Inanspruchnahme des schweizerischen Meldeverfahrens für die Verrechnungssteuer an ausländische Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden dort korrekt deklariert werden, liegt jedoch weder im Bereich der schweizerischen Steuer- noch Verwaltungshoheit, und sie kann und muss deshalb von der ESTV nicht geprüft werden.

Beim Meldeverfahren für landesinterne Dividendenzahlungen im Konzern gemäss Art. 26a VStV hingegen ist das Verfahren richtigerweise so ausgestaltet, dass für jede Dividendenzahlung ein Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens eingereicht werden muss, damit die schweizerischen Steuerbehörden nicht nur die Anspruchsvoraussetzungen für das Meldeverfahren der ausschüttenden Gesellschaft prüfen, sondern auch die korrekte Deklaration der Dividenden bei der empfangenden Gesellschaft überwachen können. Diesem Zweck dient das Formular 106 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden auf Beteiligungen von mindestens 20 % (Art. 26a VStV).

Diese unterschiedlichen Verfahrensordnungen und die diesen zugrunde liegenden je verschiedenen Mechanismen für das Meldeverfahren für landesinterne und das Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen im Konzern werden weder vom Bundesgericht noch von der Vorinstanz beim Entscheid über die Rechtsfolgen der Nichteinhaltung der Einreichungsfrist für das Formular 108 klar auseinandergehalten.

Die Gerichte haben sich wohl von der in der Tat eher ungewöhnlichen Einordnung dieses Formulars in die Nummerierung der Formularsammlung der ESTV fehlerhaft lassen und stellen Parallelen zwischen dem Formular 106 und dem Formular 108 her, die nicht zulässig sind. Trotz seiner numerischen Einordnung nach den Formularen 106 (Gesuch um Meldeverfahren für landesinterne Dividendenzahlungen im Konzern) und dem per 1.1.2005 wieder abgeschafften und durch das Formular 823 B ersetzten Formular 107 (Gesuch um Meldeverfahren gemäss dem DBA-D) sowie vor dem Formular 109 (Gesuch um Meldeverfahren für Erträge aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen) handelt es sich beim Formular 108 nicht um ein Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens, sondern um eine Meldung von Dividendenausschüttungen von Gesellschaften, die im Regel-

fall¹² bereits über eine von der ESTV schriftlich erteilte Bewilligung¹³ aufgrund von zuvor eingereichten Formularen 823 B oder 823 C verfügen.

Der normative Schlüssel zum richtigen Verständnis der Funktion des Formulars 108 liegt in dem von den Gerichten nicht einmal erwähnten Art. 7 Steuerentlastungsverordnung¹⁴ und dessen historischer und funktionaler Auslegung. Diese Norm steht unter dem Titel «Informationsaustausch» und lautet: «Die ESTV kann den zuständigen ausländischen Behörden Doppel der Formulare 108 zustellen.» Obwohl es sich hier um eine Kann-Vorschrift handelt, liegt der Sinn dieser Bestimmung darin, dass die Schweiz – ohne staatsvertraglich dazu verpflichtet zu sein – die ausländischen Partnerstaaten in die Lage versetzen will, die ordentliche Deklaration der aus der Schweiz stammenden einzelnen Dividendenzahlungen auch dann zu überprüfen, wenn die ausschüttende schweizerische Gesellschaft über eine 3 Jahre gültige Bewilligung der Steuerentlastung an der Quelle in Form des Meldeverfahrens verfügt.

Mit dieser Ordnung wurde im Rahmen des von der Schweiz per 1.1.2005 unilateral, d. h. ohne vorgängige Konsultation ihrer DBA-Partnerstaaten vollzogenen Übergangs vom Rückerstattungsverfahren zum Meldeverfahren¹⁵ das Gleichgewicht des Informationsstands der ausländischen zuständigen Behörden gewahrt.¹⁶ Vor diesem Übergang zum Meldeverfahren erhielten die ausländischen zuständigen Behörden¹⁷ von jeder Dividendenausschüttung, für die eine schweizerische Gesellschaft ein Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nahm, Kenntnis, weil die Dividendenempfängerin ihren Steuerbehörden für jede dieser Dividenden ein Rückerstattungsformular zum Zweck der Anbringung einer Ansässigkeitsbescheinigung unterbreiten musste. Nach dem Übergang zum Meldeverfahren, verbunden mit einer 3-jährigen Bewilligungsfrist, wäre der Informationsstand der zuständigen Behörden der Partnerstaaten gesunken, wenn ihnen während der 3-jährigen Laufzeit der Bewilligungen keine (amtlichen) Informati-

11 Wenn während der 3-jährigen Bewilligungsdauer die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen, muss die schweizerische Gesellschaft dies der ESTV mitteilen (Art. 4 Steuerentlastungsverordnung).

12 Auf die Ausnahmen gemäss Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung ist noch zurückzukommen; s. unten, Ziff. 4.

13 Art. 3 Abs. 4 Steuerentlastungsverordnung.

14 Auch die Autoren der in den Fn 7 und 8 erwähnten Beiträge haben diese Verordnungsbestimmung ausser Acht gelassen.

15 S. dazu SCHMID/ANDERRÜTHI, Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis.

16 Eine Ausnahme bildete das Verhältnis zu den USA, wo das Meldeverfahren (mittels Formular 823) bereits eine lange Tradition hatte. Aber auch dort wurden die einzelnen Dividendenzahlungen dem IRS zur Kenntnis gebracht.

17 Oder jene andern lokalen Steuerbehörden, welche die Ansässigkeitsbescheinigungen auf den schweizerischen Rückerstattungsformularen anbrachten.

onen über die einzelnen Dividendenausschüttungen der schweizerischen Konzerngesellschaften mehr zur Kenntnis gebracht worden wären.¹⁸ Diese potentielle Informationslücke füllt das Formular 108, welches die ausschüttenden Gesellschaften für jede Dividendenzahlung der ESTV – zum Zweck der Weiterleitung an die ausländischen zuständigen Behörden und nicht für schweizerische Steuerzwecke¹⁹ – einreichen müssen. Dies ist auch der Grund dafür, dass die ausschüttende Gesellschaft auf dem Formular 108 Angaben, wie z.B. die ausländische Steuernummer und andere detaillierte Angaben über die Dividendenempfängerin, machen muss. Diese Informationen sind für die Kontrolle der korrekten Deklaration der aus der Schweiz stammenden Dividenden durch die ausländischen Steuerbehörden bedeutsam. Mit Ausnahme der Angabe der Bewilligungsnummer für das Meldeverfahren und der Erklärung, dass die Gesellschaft von den Erläuterungen auf den Erhebungsformularen Kenntnis genommen habe, muss die Gesellschaft auf dem Formular keinerlei für die ESTV relevanten Informationen anbringen. Richtigerweise werden jene Angaben, die der Durchsetzung der schweizerischen Fiskalinteressen dienen, nicht auf dem Meldeformular 108, sondern auf den Gesuchsformularen 823 B bzw. 823 C verlangt.

Auch aus Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung geht klar hervor, dass das Formular 108 kein Bewilligungsformular, sondern ein blosses Meldeformular ist. Diese Bestimmung regelt die Fälle, in denen im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung das Bewilligungsverfahren noch nicht abgeschlossen oder, mangels eingereichten Bewilligungsgesuchs, noch nicht eröffnet worden ist. Für den letzteren Fall ordnet die Verordnung an, dass «das Formular 108 zusammen mit dem Gesuch nachzureichen» ist. Aus dieser Formulierung geht, in Übereinstimmung mit dem Titel von Art. 5 Steuerentlastungsverordnung («Meldung an die ESTV»), klar hervor, dass das Formular 108 ein blosses Meldeformular und kein Bewilligungsgesuch ist.

Nebst der Steuerentlastungsverordnung und deren Entstehungsgeschichte zeigt auch die Entstehungsgeschichte der von der ESTV (und z. T. auch vom

Verordnungsgeber) vorgegebenen Formulare zum Meldeverfahren für grenzüberschreitende Konzerndividenden den Charakter des Formulars 108 als Meldeformular zu Informationszwecken des ausländischen Fiskus (und nicht, wie von den Gerichtsinstanzen angenommen, als Formular mit schweizerischen Fiskalzwecken) auf. Vorbildfunktion – auch formularmässig – kam dem seit Inkrafttreten des DBA-US 1951 geltenden Meldeverfahren für Konzerndividenden von schweizerischen Gesellschaften an ihre amerikanischen Muttergesellschaften zu.²⁰ Dort mussten die US-beherrschten schweizerischen Gesellschaften das Formular 823 für das Bewilligungsverfahren zur Entlastung an der Quelle einreichen. Sofern dieses Gesuch genehmigt wurde, konnten diese Gesellschaften die Dividenden direkt mit 5 % statt mit 35 % abrechnen. Als gegen Ende des Jahres 2004 der Entscheid gefällt wurde, unter allen DBA für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen vom Rückerstattungsverfahren zum Verfahren der Entlastung an der Quelle in Form des Meldeverfahrens überzugehen, musste ein neues Gesuchsformular für das Meldeverfahren unter allen DBA kreiert werden. Um Missverständnisse aufgrund einer zu grossen Nähe zum Formular 823 zu verhindern, wurde dieses Formular nicht als Formular 823 A bezeichnet, sondern mit der Bezeichnung «823 B» versehen. In jenem Zeitpunkt lag bereits das unterzeichnete EU-Zinsbesteuerungsabkommen vor, und es war absehbar, dass dieses spätestens per 1.7.2005 in Kraft treten würde. Deshalb wurde das Formular für die einzelnen Dividendenmeldungen nicht alphabetisch weiterlaufend mit der Bezeichnung «823 C» versehen, sondern diese Bezeichnung wurde für das Bewilligungsverfahren gemäss Art. 15 ZBstA reserviert und dann auch per 1.7.2005 so umgesetzt.

Aus diesen Gründen hat dann die ESTV im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten zum Übergang zum internationalen Meldeverfahren das Formular zur Meldung der Dividendenzahlungen an die ausländischen Steuerbehörden nicht alphabetisch fortlaufend an die 823er-Serie angehängt, sondern neu in die Serie zum landesinternen Meldeverfahren eingeordnet und diesem Formular, numerisch an das Gesuchsformular für die Gewährung des Meldeverfahrens gemäss dem DBA mit Deutschland (Formular 107) anschliessend, die Bezeichnung «Formular 108» gegeben. Gleich-

18 Von den Gesuchsformularen 823 B und 823 C erhalten die ausländischen Steuerbehörden Kenntnis, weil sie darauf eine Anässigkeitsbescheinigung anbringen müssen.

19 Die Tatsache, dass bei rechtzeitiger Einreichung des Formulars 108, d. h. gleichzeitig mit dem Erhebungsformular für die Verrechnungssteuer (idR Formular 103), die ESTV daran erinnert wird, dass die ausschüttende Gesellschaft über eine Bewilligung zur Anwendung des Meldeverfahrens verfügt und deshalb nicht die volle oder gar keine Verrechnungssteuer entrichtet, ändert an der Hauptfunktion dieses Formulars nichts.

20 Unter dem DBA-US 1951 stimmte die Beteiligungsschwelle für das Meldeverfahren mit jener für die Gewährung des ermässigten Satzes der residualen Quellensteuer von 5 % überein. Gemäss dem DBA-US 1996 waren die Beteiligungsschwellen für den Satz der residualen Quellensteuer von 5 % und jene für die Gewährung des Meldeverfahrens unterschiedlich: 10 % für den 5 %-Steuersatz, 50 % für das Meldeverfahren.

zeitig mit dem Erlass der Steuerentlastungsverordnung hat der Bundesrat auch die Verordnung zum DBA-US 1996 (VzDBA-US 1996) angepasst und angeordnet, dass ab jenem Zeitpunkt das Formular 108 als einheitliches, für alle Meldungen an ausländische Steuerbehörden konzipiertes Formular auch für das Meldeverfahren im Verhältnis zu den USA verwendet werden musste.²¹

Auf den ersten Blick etwas weniger klar, aber im Ergebnis dennoch eindeutig kommt der Charakter des Formulars 108 als blosses Meldeformular zu Informationszwecken der ausländischen Steuerbehörden auf den Formularen 823 B, 823 C, 103 und auf dem Formular 108 selbst zum Ausdruck. Etwas irreführend wird auf den als «Grundgesuch» bezeichneten Formularen 823 B und 823 C ausgeführt, dass nebst diesen Grundgesuchen für jede Dividende ein «Einzelgesuch» auf Formular 108 zu stellen sei.

Klarer sind jedoch das Formular 103 und die Erläuterungen dazu ausgestaltet. Auf dem Formular 103 wird in der Rubrik «Berechnung der Verrechnungssteuer» die Anweisung erteilt, im Fall der Geltendmachung eines Abzugs für Dividenden im Konzernverhältnis das Gesuchsformular bzw. die Gesuchsformulare gemäss der Erläuterung in Ziff. 8 des Formulars 103 beizulegen. In Ziff. 8 der Erläuterungen wird für den Fall von inländischen Dividendenempfängerinnen ausgeführt, dass das Formular 106 (Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens) beizulegen sei. Für ausländische Dividendenempfängerinnen wird hingegen keine Beilage eines mit der Dividendenausschüttung zusammenhängenden Formulars verlangt, sondern nur allgemein darauf hingewiesen, dass für ausländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit wesentlichen Beteiligungen «ein bewilligungspflichtiges Meldeverfahren mit amtlichem Formular» möglich sei.

Das Formular 108 selbst ist richtigerweise – anders als die numerisch vorangehenden und nachfolgenden Formulare 106 und 109 – nicht als «Gesuchsformular», sondern als «Meldeformular» bezeichnet.

Die Auswertung der amtlichen Formulare ergibt, dass die Hinweise auf den Formularen 823 B und 823 C auf das Einzelgesuch mittels Formular 108 für sich allein so gedeutet werden könnten, dass es sich beim Formular 108 nicht um ein blosses Meldeformular zu Händen der ausländischen Steuerbehörden handle und dass damit die vom Bundesverwaltungsgericht aufgestellte und vom Bundesgericht gutge-

heissene These, das Formular 108 diene dazu, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll, und es verhindere das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern, zutreffend sein könnte. Die Bezeichnung des Formulars 108 als «Meldung» und die Erläuterungen zum Formular 103 bezüglich der Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit wesentlichen Beteiligungen stützen diese These jedoch in keiner Weise. Zu beachten ist auch, dass die ESTV keine Kompetenz hat, durch blosser Aussagen auf den Formularen die durch die Steuerentlastungsverordnung vorgegebene Rechtsnatur von Formularen abzuändern. Wie bereits ausgeführt, geht aus dem Wortlaut und der Überschrift von Art. 5 Steuerentlastungsverordnung und namentlich aus dessen Abs. 2 für den Fall der verspäteten Einreichung der Formulare 823 B bzw. 823 C mit aller Deutlichkeit hervor, dass es sich beim Formular 108 um ein Melde- und nicht um ein Gesuchsformular handelt. Die Hinweise auf das Erfordernis eines «separaten Einzelgesuchs» gemäss Formular 108 auf den Formularen 823 B und 823 C müssen deshalb als Verwaltungsversehen, ohne rechtliche Tragweite, beurteilt werden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass (i) die funktionalen Unterschiede der Meldeverfahren für landesinterne Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen einerseits und für grenzüberschreitende Dividenden andererseits, (ii) die Überschriften zu Art. 5 sowie Art. 7 Steuerentlastungsverordnung, (iii) die funktionale und die historische Auslegung dieses Art. 7 und (iv) die Entstehungsgeschichte der Formulare 823 B, 823 C und 108 klar zeigen, dass die vom Bundesverwaltungsgericht aufgestellte und vom Bundesgericht bestätigte These, wonach das Formular 108 dazu diene, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll, und das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern zu verhindern, unzutreffend ist. Vielmehr dient das Formular 108 der Information der Steuerbehörden ausländischer Vertragspartner und ermöglicht diesen, auch nach dem Übergang zum Meldeverfahren durch die Schweiz – welches eine 3-jährige Bewilligungsdauer vorsieht – die korrekte Deklaration jeder einzelnen, während der Bewilligungsperiode ausgeschütteten Dividende zu überwachen.

3. Die vorstehend aufgezeigte Funktion des Formulars 108 als blosses Meldeformular zum Zweck der Information der ausländischen Steuerbehörden im Rahmen des Entlastungsverfahrens gemäss den DBA und gemäss Art. 15 ZBstA rückt die Frage der vom Bundesgericht entschiedenen *Rechtsfolgen der Nichteinhaltung* der in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung enthaltenen Frist von 30 Tagen in ein völlig

21 Auch das in der Revision des DBA-D vereinbarte und per 1.7.2003 umgesetzte Meldeverfahren wurde an das neue Meldeverfahren gemäss der Steuerentlastungsverordnung angepasst, und das Formular 107 wurde durch das Formular 108 ersetzt.

neues Licht. Sie kann nicht mehr, wie es das Bundesgericht und die Vorinstanz tun, mit der schlichten Feststellung, die 30-Tage-Frist sei eine gesetzliche Frist, welche ihrer Natur nach eine Verwirkungsfrist darstelle,²² beantwortet werden, und es kann bei verspäteter Einreichung des Formulars im Einzelfall nicht einfach die Rechtsfolge der Verweigerung des Meldeverfahrens verfügt werden. Vielmehr ist diese Frage im Licht der Erkenntnis der richtig verstandenen Funktion des Formulars 108 unter Berücksichtigung der übrigen Bestimmungen in der Steuerentlastungsverordnung und in den das Meldeverfahren regelnden Bestimmungen der Verordnungen zu den DBA mit den USA und mit Deutschland und des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes zu prüfen und zu beantworten. Da sich, wie nachfolgend dargelegt wird, bereits aus dieser Prüfung ergibt, dass die verspätete Einreichung des Formulars 108 nicht zur Verwirkung des Anspruchs auf das Meldeverfahren führen kann, bedarf es des in der Literatur vorgenommenen Rückgriffs auf die staatsvertraglichen Vorgaben (DBA bzw. Art. 15 ZBstA)²³ gar nicht.

In grundsätzlicher Hinsicht wird hier nochmals darauf hingewiesen, dass sich aus der völlig unterschiedlichen Funktion der Verrechnungssteuer für landesintern fließende Dividenden einerseits (Sicherungsfunktion) und für grenzüberschreitend ausgerichtete Dividenden andererseits (Belastungsfunktion, unter Berücksichtigung von staatsvertraglichen Vorgaben) ergibt, dass die Meldeverfahren für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen gemäss Art. 26a VStV und der Steuerentlastungsverordnung einen völlig andern Fokus haben. Bei den grenzüberschreitenden, in den Geltungsbereich der Steuerentlastungsverordnung fallenden Dividendenzahlungen ist den schweizerischen Fiskalinteressen dann genüge getan, wenn sichergestellt ist, dass die Abkommensberechtigung der ausländischen, die Dividende empfangenden Gesellschaft gegeben ist, während die Frage der korrekten Deklaration dieser Dividende durch die empfangende Gesellschaft nur bei landesintern fließenden Dividenden in den Bereich der Steuer- und Verwaltungshoheit der Schweiz fällt. Bei den landesinternen Dividenden erfüllt das im Formular 106 umgesetzte Verfahren eine Sicherungsfunktion; bei den grenzüberschreitenden Dividenden sor-

gen die Formulare 823 B und 823 C für die Wahrung der schweizerischen Fiskalinteressen. Bei der Auslegung der Steuerentlastungsverordnung und insbes. bei der Frage, ob allfällige Parallelen zu den Fristen für das landesinterne Meldeverfahren gemacht werden können, ist deshalb die massgebliche Ordnung jene, welche die eigentlichen Gesuchsformulare 823 B und C betrifft und – trotz dessen numerischer Einordnung in der Formularsammlung der ESTV – nicht die Regelung für das Meldeformular 108.

Die in Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung getroffene Regelung für die nicht rechtzeitig eingereichten Gesuchsformulare 823 B und 823 C zeigt auf, dass sich der Ordnungsgeber für eine formal zu Gunsten der gesuchstellenden Gesellschaften grosszügige Regelung entschieden hat, die nicht mit jener in Art. 26a VStV für das landesinterne Meldeverfahren übereinstimmt. Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung eröffnet nämlich den Gesellschaften beim Vorliegen wichtiger Gründe, in Abweichung von Art. 3 Abs. 2 dieser Verordnung, die Möglichkeit, das Gesuchsformular erst nach der Dividendenfälligkeit einzureichen und auch das Meldeformular 108 erst dann der ESTV zukommen zu lassen. Art. 3a VzDBA-D und Art. 4a VzDBA-US 1996 verlangen überdies nicht einmal wichtige Gründe für das nachträgliche Einreichen des Bewilligungsgesuchs (Formular 823 B für Deutschland, Formular 823 für die USA) und des Meldeformulars 108.

Es liegt deshalb ein Verstoss gegen die Rechtsgleichheit vor, wenn das Bundesgericht einer Gesellschaft, die das Gesuchsformular (im entschiedenen Fall das Formular 823 B der X.-AG) rechtzeitig eingereicht, aber die Frist für das Meldeformular 108 nicht eingehalten hat, das Meldeverfahren nicht zugesteht, ohne die von der Gesellschaft für diese Verspätung geltend gemachten Gründe zu prüfen, und damit diese Gesellschaft schlechter stellt, als dies der Ordnungsgeber für jene Gesellschaften angeordnet hat, welche sowohl das Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens (823 B oder 823 C) als auch das Meldeformular 108 aus einem wichtigen Grund verspätet, ja sogar erst nach erfolgter Dividendenausschüttung einreichen. Zur Wahrung der Rechtsgleichheit müsste das Bundesgericht bereits allein aufgrund des Regelungsinhalts von Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung zumindest sämtliche Gesellschaften, die das Formular 108 verspätet einreichen, in dem Sinn gleich behandeln, dass es eine Prüfung vornimmt, ob wichtige Gründe für diese Verspätung vorliegen. Im zu entscheidenden Fall hat die X.-AG entsprechende Gründe vorgebracht, auf die das Bundesgericht jedoch überhaupt nicht eintritt. Abgesehen davon, dass, wie aufgezeigt und nachfolgend in Ziff. 4 wei-

22 MATTEOTTI hat in seinem Beitrag (Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, 479 ff.) nachgewiesen, dass diese Aussage ohnehin so undifferenziert nicht zutrifft.

23 Vgl. BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden; MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, 487 ff.; OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), 30 f.

ter erhärtet wird, schon der Grundansatz der bundesgerichtlichen Optik verfehlt ist, müsste das Gericht, zur Wahrung der Rechtsgleichheit, selbst in seiner eigenen Optik prüfen und entscheiden, ob die von der X.-AG dargelegten Gründe für die verspätete Einreichung des Formulars 108 als «wichtig» iSv Art. 5 Abs. 2 dieser Verordnung zu qualifizieren sind. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Verordnungen zu den DBA mit Deutschland und den USA auf das Erfordernis des Vorliegens von wichtigen Gründen für die nachträgliche Einreichung der Formulare 823 bzw. 823 B und das Formular 108 ganz verzichten, wäre der Massstab, der an das Vorliegen von wichtigen Gründen gelegt werden kann, nicht streng anzusetzen, weil nicht einzusehen ist, weshalb diesbezüglich in diesen 3 Verordnungen, die materiell identisch sind, wesentliche Unterschiede gemacht werden können.

Die Erkenntnis, dass das Formular 108 kein Gesuchs-, sondern ein blosses Meldeformular ist, das dem Hauptzweck dient, die ausländischen Steuerbehörden über die während einer laufenden Bewilligungsfrist erfolgten einzelnen Dividendenzahlungen zu informieren, muss jedoch noch weitergehende Konsequenzen zugunsten von Gesellschaften wie die X.-AG haben, welche zwar rechtzeitig ein Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens (823 B oder 823 C) gestellt, aber aus irgendwelchen Gründen das Formular 108 nicht innerhalb der in der Steuerentlastungsverordnung vorgesehenen Frist von 30 Tagen nach Dividendenfälligkeit einreichen. Die Rechtsfolge eines Versäumnisses, welches dazu führt, dass ausländische Steuerbehörden nicht innerhalb von 30 Tagen nach der Fälligkeit der Dividende zuzüglich jener Zeit, welche die ESTV für die Weiterleitung des Doppels des Formulars 108 an diese Behörden benötigt, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Dividendenzahlung Kenntnis erhalten, kann von der Natur der Sache her gar nicht die schweizerische Besteuerung beschlagen (im vorliegenden Fall in Form der Verweigerung der Bewilligung des Meldeverfahrens).

Überdies ist zu beachten, dass der Zeitpunkt, in dem die ausländischen Steuerbehörden über die von der schweizerischen Gesellschaft ausgerichteten Dividenden in Kenntnis gesetzt werden, für diese Behörden von untergeordneter Bedeutung ist, weil die empfangende Gesellschaft den Eingang dieser Dividende zu einem späteren Zeitpunkt steuerlich deklarieren wird und die Kontrolle durch die Steuerbehörden in den allermeisten Fällen noch später erfolgt. Viel wichtiger als der Zeitpunkt der Information ist es für diese Behörden, dass sie von den Dividendenzahlungen überhaupt erfahren.

Es sei hier noch einmal daran erinnert (s. oben, Ziff. 2), dass der Grund für die Einführung des Formulars 108 per 1.1.2005 darin lag, zu verhindern, dass die ausländischen Steuerbehörden durch den unilateralen Übergang der Schweiz vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren informationsmässig schlechter als zuvor gestellt werden. Auch beim Rückerstattungsverfahren erhielten die ausländischen Steuerbehörden u. U. erst zu einem viel späteren Zeitpunkt Kenntnis von der ausgeschütteten Dividende. Gemäss der Praxis der ESTV waren unter jenem Verfahren zwar (in Abweichung vom landesinternen Verfahren) sofortige Rückerstattungs-gesuche möglich. Unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen in den DBA galt jedoch eine 3-jährige Verwirkungsfrist für die Einreichung der Rückerstattungsbeträge, was bei deren Ausschöpfung durch die rückerstattungsberechtigte ausländische Gesellschaft zu einer viel späteren Information der ausländischen Steuerbehörden führte, als dies bei der X.-AG, welche die Frist für die Einreichung des Formulars 108 ein Jahr überschritten hat, der Fall war.

Es zeigt sich somit nicht nur, dass weder die Interessenlage der ausländischen Steuerbehörden noch das Bestreben der Schweiz, die ausländischen Steuerbehörden durch den unilateralen Übergang vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren informationsmässig nicht schlechter zu stellen, erfordert, dass die 30-Tage-Frist von Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung als Verwirkungsfrist ausgestaltet wird. Vielmehr ergibt eine solche Verwirkungsfrist unter diesen Aspekten überhaupt keinen Sinn.

4. Ein weiteres Element, das gegen das Verständnis der 30-Tage-Frist für die Einreichung des Formulars 108 als Verwirkungsfrist mit der Rechtsfolge des Verlusts des Anspruchs auf das Meldeverfahren spricht, ergibt sich bereits aus dem *Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung*. Satz 1 von Abs. 2 dieser Bestimmung legt fest, dass Abs. 1 auch dann gilt, wenn über das Bewilligungsgesuch noch nicht entschieden ist oder wenn aus wichtigen Gründen noch kein Gesuchsformular eingereicht wurde. Für den letzteren Fall sieht Satz 2 von Abs. 2 vor, dass das Gesuch und das Formular nachgereicht werden können. Würde die 30-Tage-Frist in Abs. 1 von Art. 5 als Verwirkungsfrist verstanden, könnte dieser letztere Fall gar nicht eintreten, weil Satz 1 von Abs. 2 auf diese Verwirkungsfrist verweisen würde. Wäre also die Verwirkung durch die Nichteinreichung des Formulars 108 (und des Gesuchs 823 B und 823 C) eingetreten, würde die in Satz 2 von Abs. 2 eröffnete Möglichkeit der nachträglichen Einreichung des Gesuchs um Gewährung des Meldeverfahrens und des Formulars 108 ins Leere laufen. Dieses Ergebnis

würde dem Sinn und Zweck von Art. 5 Abs. 2 offensichtlich zuwiderlaufen. Die Regelung über die nachträgliche Einreichungsmöglichkeit des Gesuchs gemäss Satz 1 von Abs. 2 macht nur dann Sinn, wenn sich der Verweis von Satz 1 dieses Absatzes nicht auf eine Verwirkungs-, sondern auf eine Ordnungsfrist bezieht. Der einheitliche Verweis von Satz 1 von Art. 5 Abs. 2 auf Abs. 1 für 2 unterschiedliche Tatbestände (Bewilligungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen; aus wichtigen Gründen ist noch kein Bewilligungsgesuch eingereicht worden) kann auch nicht so gedeutet werden, dass für einen der beiden gemeinsam geregelten Fälle (Bewilligungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen) auf eine Verwirkungsfrist und für den andern Fall (es ist noch kein Bewilligungsgesuch eingereicht worden) auf eine blosser Ordnungsfrist verwiesen wird. Vielmehr ist aus Art. 5 der Steuerentlastungsverordnung entweder der Schluss zu ziehen, dass aus Kohärenzgründen die 30-Tage-Frist nur eine Ordnungsfrist sein kann, weil sonst Abs. 2 Satz 2 gar keinen Sinn ergeben würde, oder es muss entschieden werden, dass der Wortlaut dieser Verordnungsbestimmung nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt, und es ist im Weg der Auslegung der 2. Halbsatz von Satz 1 in Art. 5 Abs. 2 («oder das Gesuch aus wichtigen Gründen nicht rechtzeitig eingereicht wurde») zu streichen und in Satz 2 dieser Bestimmung zu integrieren. Eine solche Auslegung gegen den Wortlaut bedürfte jedoch einer qualifizierten Begründung. Wie die Ausführungen oben in den Ziff. 2 und 3 gezeigt haben, bestehen jedoch keine solchen überzeugenden Gründe, was bedeutet, dass auch unter diesem Aspekt die 30-Tage-Frist in Art. 5 Abs. 1 nur eine Ordnungsfrist darstellen kann. Deren Nichteinhaltung kann in keinem Fall zur Verweigerung des Meldeverfahrens führen. (Zu den Rechtsfolgen der Nichteinhaltung dieser Frist s. unten, Ziff. 6.)

Das Bundesgericht und die Vorinstanz versäumen es leider auch, die hier behandelte Problematik der Qualifikation der 30-Tage-Frist als Verwirkungsfrist für jene Fälle, in denen die Formulare 823 B und 823 C nicht rechtzeitig eingereicht wurden, in ihre Erwägungen miteinzubeziehen. Nur aufgrund dieses Versäumnisses können sich diese Gerichtsinstanzen mit der – unzutreffenden – Feststellung begnügen, der Verweis in Satz 1 von Abs. 2 auf Abs. 1 von Art. 5 bedeute, dass die in Abs. 1 enthaltene 30-Tage-Frist eine Verwirkungsfrist bezüglich der Möglichkeit der Gewährung des Meldeverfahrens sei.

Aus den vorstehend genannten Gründen muss der hier besprochene Entscheid des Bundesgerichts und der Vorinstanz, welche die Frist von Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 als Verwirkungsfrist für die Gewährung des

Meldeverfahrens interpretieren, als Fehlurteil bezeichnet werden. Das Urteil verkennt den Charakter des Formulars 108 als blosses Meldeformular zu Händen der ausländischen Steuerbehörden, lässt die Entstehungsgeschichte, d. h. den unilateralen Übergang der Schweiz vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren und die dazu geschaffenen Formulare, sowie wesentliche entscheidrelevante Elemente der Steuerentlastungsverordnung ausser Acht. Die Berücksichtigung all dieser Elemente bei der Entscheidungsfindung hätten dem Gericht bewusst machen müssen, dass die 30-Tage-Frist von Art. 5 Abs. 1 nur eine Ordnungs-, in keinem Fall aber eine Verwirkungsfrist mit der Rechtsfolge der Verweigerung des Meldeverfahrens bei deren Nichteinhaltung sein kann.

5. Die Steuerentlastungsverordnung enthält insofern eine *Lücke*, als sie sich über die Rechtsfolgen einer nicht rechtzeitigen Einreichung sowie einer allfälligen Weigerung einer schweizerischen Gesellschaft, ein Formular 108 überhaupt einzureichen, ausschweigt. Verhältnismässig wäre es, im Fall von solchen Versäumnissen die Gesellschaft zu mahnen und ihr anzukündigen, dass die ESTV im Fall des unbenützten Ablaufs der Mahnfrist an Stelle einer Kopie des Formulars 108 eine Kopie des Erhebungsformulars für die Verrechnungssteuer (idR Formular 103) an die zuständigen ausländischen Steuerbehörden übermitteln werde. Damit könnte das Ziel der Information der ausländischen Steuerbehörden erreicht werden,²⁴ und die Schweiz würde sich nicht dem Vorwurf aussetzen, die 3-jährige Bewilligungsfrist für das Meldeverfahren könne von ausländischen Gesellschaften dazu ausgenützt werden, aus der Schweiz stammende Dividenden, die von staatsvertraglich vorgesehenen Entlastungen bei der Verrechnungssteuer profitiert haben, ohne korrekte Steuerdeklaration im Ausland zu vereinnahmen. Aus Sicht des Autors wäre eine solche Information bei wiederholtem Versäumnis oder wiederholter Weigerung zur Einreichung des Formulars 108 durch eine schweizerische Gesellschaft in analoger Anwendung von Art. 7 Steuerentlastungsverordnung zulässig.

24 Aus dem Formular 103 ist zwar – anders als aus dem Formular 108 – nur die ausschüttende, nicht aber die empfangende Gesellschaft ersichtlich. Die empfangende ausländische Gesellschaft zu ermitteln, verursacht den ausländischen Steuerbehörden möglicherweise gewisse Umtriebe; aber es ist davon auszugehen, dass sie dabei erfolgreich sein werden. Zudem hätte eine solche Ankündigung wohl für ausländische Gesellschaften, die planen, eine aus der Schweiz stammende Dividende nicht oder nicht korrekt zu deklarieren, eine dissuasive Wirkung.

Aus rechtsstaatlicher Sicht wünschbar wäre es allerdings, dass die Verordnung in diesem Sinn angepasst würde.

6. Abschliessend wird hier der Hoffnung Ausdruck verliehen, dass diese Ausführungen dazu beitragen, die ESTV davon abzuhalten, das hier besprochene Urteil zum Anlass zu nehmen, in allen Fällen, in denen das Formular 108 nicht innerhalb von 30 Tagen nach der Dividendenfälligkeit eingereicht wird bzw. eingereicht worden ist, die Bewilligung für das Meldeverfahren zu verweigern bzw. rückgängig zu machen und von den betreffenden Gesellschaften die Verrechnungssteuer inkl. Verzugszinsen einzufordern. Wie vorstehend ausgeführt, wäre dies ein Verstoss gegen die Steuerentlastungsverordnung und unverhältnismässig, wenn nicht sogar willkürlich. Sollte jedoch die ESTV dieses Fehlurteil des Bundesgerichts über den entschiedenen Einzelfall hinaus umsetzen, werden hoffentlich die Gerichtsinstanzen ihre Praxis im Licht der vorstehenden Ausführungen im Rahmen eines künftigen Rechtsmittelverfahrens nochmals überprüfen und korrigieren.

2 Verlustverrechnung nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung²⁵

Sachverhalt

Die Y.-AG²⁶ mit Sitz im Kanton Zürich wurde 1981 gegründet und bis 2004 als Holdinggesellschaft besteuert, zahlte somit keine Kantons- und Gemeindesteuern. Ab der Steuerperiode 2005 erfüllte sie die Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft nicht mehr und wurde deshalb auch für die Kantons- und Gemeindesteuern ordentlich besteuert. Für die Steuerperiode 2007 deklarierte sie einen Reingewinn von Fr. 559 098 sowie noch nicht verrechnete Vorjahresverluste von Fr. 586 286. Nach Verlustverrechnung deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von null. Das kantonale Steueramt Zürich liess die Verlustverrechnung nur für die direkte Bundessteuer zu, veranlagte jedoch für die Kantons- und Gemeindesteuer einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 559 000. Sowohl die gegen diese Steuereinschätzung (Veranlagungsverfügung) erhobene Einsprache als auch der Rekurs blieben erfolglos, worauf die Y.-AG beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhob, welche am

29.6.2011 in der Hauptsache gutgeheissen wurde. Das kantonale Steueramt legte gegen diesen Entscheid Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht ein. Das Gericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 12.3.2012 ab.

Erwägungen der Gerichte

1. Verwaltungsgericht des Kantons Zürich

Das Verwaltungsgericht führte aus, das «Holdingprivileg» stelle keine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht dar. Vielmehr setze es – wie sich aus der gesetzlichen Systematik des StG ZH und des StHG ergebe – erst bei der Steuerberechnung ein (E 2.2). Weil die Verlustverrechnung die Bemessung des steuerbaren Reingewinns beschlage und deshalb vor der Steuerberechnung einsetze, habe der Wechsel von der Holdingbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung keinen Einfluss auf den steuerbaren Reingewinn. Folglich könne eine Gesellschaft ihre unter dem Holdingprivileg erlittenen Verluste mit den nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung erzielten Gewinnen verrechnen. Im Gegenzug müssten vor oder während der Dauer des Holdingprivilegs entstandene Verluste auch mit Gewinnen verrechnet werden, die unter dem Holdingprivileg erzielt worden seien.

Weiter führte das Verwaltungsgericht aus, es könne offengelassen werden, ob eine Beschränkung der Verlustverrechnung trotz des klaren Wortlauts von Art. 25 Abs. 2 StHG dergestalt möglich wäre, dass Verluste lediglich im Umfang der bisherigen Gewinnbesteuerung vorgetragen werden können (E 2.3).²⁷ Auf jeden Fall bedürfte eine solche Einschränkung einer gesetzlichen Grundlage, die im Zürcher Recht fehle. Die Einschränkung der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnungsmöglichkeit durch die Verwaltungspraxis sei nicht zulässig, auch wenn offenbar die meisten Kantone diese Vorgehensweise gewählt hätten.

Vor dem Hintergrund dieser Erwägungen entschied das Gericht, dass die Y.-AG ihre Vorjahresverluste grundsätzlich zur Verrechnung bringen könne. Weil die Rekurskommission offengelassen habe, ob die unter dem Holdingprivileg erlittenen Verluste steuerlich anerkannt seien und aus den letzten 7 Jahren stammten, und unklar sei, ob die Beschwerdeführerin vor der hier massgebenden Steuerperiode Gewinne erzielt habe, die zuerst mit den

25 VGer ZH SB.2010.00170 (29.6.2011) und BGer 2C_645/2011 (12.3.2012).

26 Bezeichnung gemäss Urteil des Bundesgerichts. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich bezeichnete die gleiche Gesellschaft als A.-AG.

27 Das Gericht verweist auf § 65 Abs. 4 StG ZG, welcher eine solche Beschränkung für Holding- und Verwaltungsgesellschaften normiert. Bei Holdinggesellschaften greift somit nach zugerischem Recht eine Verlustverrechnung nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nur dann, wenn sie während der Dauer des Holdingstatus positive Ergebnisse aus schweizerischem Grundbesitz erzielt hat.

vorgetragene Verluste zu verrechnen wären,²⁸ wies das Gericht die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinne seiner Erwägungen an das kantonale Steueramt (und nicht an die Steuerrekurskommission II) zurück, damit der Beschwerdeführerin bezüglich der Frage der steuerlichen Anerkennung der Verluste und deren Vortragbarkeit der gesamte Instanzenzug erhalten bleibe.

Obwohl es sich beim Entscheid um einen Zwischen- und nicht um einen Endentscheid handelte, erwog das Verwaltungsgericht, dass dieser Zwischenentscheid aufgrund von Art. 93 Abs. 1 BGG mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar sei.

2. Bundesgericht

Zunächst bestätigt das Bundesgericht die Auffassung der Vorinstanz, wonach der Zwischenentscheid – ausnahmsweise – selbständig mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar sei (E 1.3).

Weil die Sache an das kantonale Steueramt zurückgewiesen und dieses angewiesen worden ist, ergänzende Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen und nicht einzig eine rechnerische Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten vorzunehmen, handle es sich beim Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich nicht um einen (Quasi-)Endentscheid, sondern um einen Zwischenentscheid.

Das kantonale Steueramt könnte – je nach Ergebnis seiner Abklärungen – zu einer aus seiner Optik unrichtigen Veranlagungsverfügung, zu deren späteren Anfechtung es nicht mehr befugt wäre, verpflichtet werden. Auf diese Weise könnte der im Ergebnis allenfalls rechtswidrige Entscheid des Verwaltungsgerichts vom kantonalen Steueramt keiner bundesgerichtlichen Überprüfung zugeführt werden. Dies hätte einen nicht wieder gutzumachenden rechtlichen Nachteil iSv Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG zur Folge. Deshalb sei auf die Beschwerde des kantonalen Steueramts einzutreten.

Sodann erwägt das Bundesgericht, dass es den vorliegenden Entscheid des Verwaltungsgerichts zum harmonisierten kantonalen Steuerrecht – ausnahmsweise – nicht mit freier Kognition, sondern lediglich unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür überprüfen könne, weil Art. 28 StHG den Kantonen einen recht weiten Gestal-

tungsspielraum belasse. Auch nach der vom Bundesrat in der Botschaft zum StHG vertretenen Auffassung sei es Sache des kantonalen Gesetzgebers, die steuerlichen Konsequenzen eines Übergangs von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung festzulegen.

In materieller Hinsicht führt das Bundesgericht aus, die vorinstanzliche Begründung, wonach der Holdingstatus erst bei der Steuerberechnung, nicht schon bei der Bemessung des steuerbaren Reingewinns einsetze und damit der Wechsel von der Holdingbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung keinen Einfluss auf den steuerbaren Reingewinn habe, weshalb die Verlustverrechnung in jedem Fall zuzulassen sei, greife zu kurz (E 2.2). Obwohl Art. 28 Abs. 2 StHG im 2. Abschn. des 2. Kapitels mit dem Titel «Steuerberechnung» stehe, gehe es insbesondere in Art. 28 Abs. 2 - 5 um Fragen der Steuerbemessung bzw. des Steuerobjekts. Art. 28 Abs. 2 StHG bzw. § 73 Abs. 1 StG ZH nähmen nämlich nicht nur die Beteiligungserträge von der Gewinnsteuer aus, sondern befreiten auch andere, nicht vorbelastete Erträge. Damit stecke in diesem Besteuerungskonzept ein «systemwidriges Element», das insoweit zu einer problematischen «Privilegierung» führe. Die Auffassung der Vorinstanz, die Verlustverrechnung sei, unabhängig von Art. 28 StHG, immer gleich vorzunehmen, lasse sich «damit jedenfalls nicht aus der Gesetzessystematik ableiten». Fraglich sei jedoch, ob sich dieses Ergebnis nicht aus andern Überlegungen ableiten lasse. Weil das StHG ein Rahmen- oder Grundsatzgesetz sei, dessen Regelungsdichte je nach Gegenstand variere, sei auslegungswise zu ermitteln, welcher Gestaltungsspielraum dem kantonalen Gesetzgeber verbleibe.

Nach allgemeinen Ausführungen zur Methodik der Auslegung (E 2.3) setzt sich das Bundesgericht mit der Argumentation des beschwerdeführenden kantonalen Steueramts auseinander, wonach bereits aus dem Wortlaut von Art. 25 Abs. 2 StHG bzw. § 70 Abs. 1 StG ZH und Art. 68 DBG hervorgehe, dass nur Verluste, die unter dem ordentlichen Besteuerungsregime angefallen sind, verrechnet werden könnten, auseinander (E 3.1). Gemäss dieser Auffassung ergebe sich aus der gesetzlichen Anordnung, wonach nur Verluste verrechenbar sind, die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns der vorangehenden Jahre nicht berücksichtigt werden konnten, dass bei einer Holdinggesellschaft, bei der gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln sei, auch keine Möglichkeit der Verlustverrechnung bestehe. Dieser Argumentation entgegen das Bundesgericht, es werde übersehen, dass die Begriffe (gesamter) «Reingewinn» und «steuerbarer Reingewinn» rein technischer Natur seien; sie klärten, ob die Vorjahresverluste von einem Ergebnis abgezogen wurden oder nicht. Der Begriff «steuerbarer Reingewinn» bringe nur eine Grössenordnung zum Ausdruck

28 Gemäss Sachverhaltsdarstellung im Entscheid der StRK II ZH (2 ST.2010/277, 28.10.2010) erzielte die Gesellschaft im ersten Jahr nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung (2005) einen Gewinn von Fr. 457 653 und im Jahr 2006 einen Gewinn vom Fr. 465 543. Es ist deshalb zu vermuten, dass das kantonale Steueramt bei seiner Neubeurteilung der Y.-AG die Verlustverrechnung im Jahr 2007 verweigerte, weil sie diese Verluste bereits in den beiden Vorjahren hätte verrechnen können (§ 70 Abs. 1 2. Halbsatz StG ZH).

und vermöge darüber, ob dieser Reingewinn tatsächlich besteuert worden ist, nichts auszusagen. Dies ergebe sich auch aus den Steuererklärungsformularen der Y.-AG. Aus diesem allgemeinen Steuererklärungsformular gehe hervor, dass jede Gesellschaft und damit auch jede Holdinggesellschaft den «Reingewinn» und die Grösse «steuerbarer Reingewinn» anzugeben habe, obwohl der Reingewinn bei letzteren gar nicht steuerlich erfasst werde. Die Verlustverrechnung bereits aufgrund dieser grammatikalischen Überlegungen auszuschliessen, greife zu kurz.

Auch die Tatsache, dass unter der Geltung der früheren Systeme der Vergangenheitsbemessung beim Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung eine Zwischenveranlagung mit Gegenwartsbemessung durchgeführt worden und deshalb die Verlustverrechnung gewissermassen «automatisch» weggefallen ist, habe keine Auswirkungen auf die vorliegend zu entscheidende Rechtsfrage. Unter dem harmonisierten Recht bewirke der Statuswechsel gerade keine Zäsur mehr bezüglich der zeitlichen Bemessung, sondern es bestehe insoweit Kontinuität. Allerdings dürften die Erfahrungen aus der Vergangenheit einige Kantone zum Schluss verleitet haben, unter dem neuen Recht ändere sich bezüglich der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nichts. Gemäss Bundesgericht ist ein solcher Schluss nicht überzeugend. Vielmehr habe bereits der Bundesrat in seiner Botschaft zum StHG zu Recht darauf hingewiesen, es sei Sache der kantonalen Gesetzgebung, die Folgerungen aus dem endgültigen Verlust des Holdingprivilegs zu ziehen. Nur die Kantone Zug und Jura hätten diesen Rat befolgt und Gesetzesnormen zur Regelung der Verlustanrechnung nach einem Statuswechsel geschaffen.

In E 3.3 kommt das Bundesgericht schliesslich zum Punkt und stellt folgende, für die Streitfrage massgebliche Regel auf: Kantone, welche es den Holdinggesellschaften, die den Holdingstatus verlieren, in ihrer Verwaltungspraxis erlauben, vor diesem Übergang sämtliche stillen Reserven (steuerfrei) offenzulegen, haben auch das Recht, diesen Gesellschaften die Verrechnung von Verlusten, die sie während der Dauer des Holdingstatus erlitten haben, zu verweigern. Diese Lösung behandle Gewinne und Verluste, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, richtigerweise gleich, d. h., sie blieben unberücksichtigt. Bei einem Kanton wie dem Kanton Zürich, der den Gesellschaften die steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven lediglich bis zum handelsrechtlichen Höchstwert (Anschaffungskosten) erlaubt, sei es haltbar, die Verrechnung von Verlusten, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, auch nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung zur Verrechnung zuzulassen.

Das Bundesgericht anerkennt auch die vom kantonalen Steueramt gegen die Zulässigkeit der Verlustverrechnung

geltend gemachten verfahrensrechtlichen und praktischen Gründe nicht. Namentlich das Argument, gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich müssten Gewinne und Verluste, die unter dem Holdingregime angefallen sind, nachträglich rekonstruiert werden, dem stehe aber die Rechtskraft der «Nullveranlagungen» entgegen, weist das Bundesgericht zurück. Zum einen seien die vortragbaren Verluste ohnehin für die Zwecke der direkten Bundessteuer laufend nachzuführen und zu dokumentieren, und zum andern werde aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch bei Betriebsgesellschaften die Höhe der Verluste erst geprüft, wenn sie mit Gewinnen verrechnet werden sollen. Praxisgemäss fehle es nämlich an einem Feststellungsinteresse, wenn eine Steuerperiode klarerweise mit Verlust abschliesst und von der steuerpflichtigen Gesellschaft nur verlangt wird, es sei die Höhe der auf das Folgejahr vortragbaren Verluste festzustellen. Genau gleich verhalte es sich aber im zu entscheidenden Fall, und irgendeine rechtskräftige Verfügung stehe dem nicht entgegen.

Zusammenfassend hält das Bundesgericht fest, dass das kantonale Steueramt nicht aufzuzeigen vermöge, dass die Lösung der Vorinstanz geradezu unhaltbar sei und sich damit als willkürlich erweise. Vielmehr liessen sich – wenn auch aus andern als den durch die Vorinstanz dargelegten Gründen – durchaus sachliche Gründe für dieses Vorgehen anführen. Allerdings seien diese Verlustvorträge noch vom kantonalen Steueramt zu verifizieren. Die Rückweisung an dieses sei damit gerechtfertigt. Die Beschwerde sei deshalb abzuweisen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Dem Bundesgericht ist darin zuzustimmen, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich, welcher die Verrechenbarkeit von Verlusten, welche während der Dauer des Holdingstatus angefallen sind, alleine damit begründet hat, das StHG und das StG ZH ordneten die 7-jährige Verlustverrechnung ohne Einschränkungen an und der Holdingstatus setze erst bei der Steuerberechnung, nicht schon bei der Steuerberechnungsgrundlage (d. h. beim Steuerobjekt), ein und deshalb könnten sich keine Beschränkungen der Verlustverrechnung nach dem Übergang vom Holdingstatus zum ordentlichen Besteuerungsregime ergeben, zu kurz greife.
Im Übrigen gibt jedoch dieser Entscheid Anlass zu Kritik, sowohl was das Ergebnis, als auch was Teile der Begründung betrifft.
2. Das Bundesgericht stellt im Ergebnis den folgenden Rechtssatz auf: «Kantone, welche in ihrer Verwaltungspraxis anlässlich des Übergangs von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung den Gesellschaften erlauben, in einer Steuerbilanz sämtliche stillen

Reserven offenzulegen, sind berechtigt, die Verrechnung von während dem Holdingstatus entstandenen Gewinnen zu verweigern, während Kantone, die eine steuerfreie Aufdeckung von stillen Reserven nur bis zur Höhe der handelsrechtlichen Höchstwerte ermöglichen, im Gegenzug die Verrechnung von während dem Holdingstatus erlittenen Verlusten auch nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung zulassen müssen.» Auch die vom Bundesgericht vorgenommene Gesetzesauslegung greift zu kurz.

3. Zunächst ist anzumerken, dass das Ergebnis, welches das Bundesgericht aus dem von ihm aufgestellten Gleichbehandlungsgrundsatz ableitet, keinesfalls zwingend ist. Das Gericht geht nämlich ohne weitere Prüfung davon aus, dass die Kantone – bei gleichen gesetzlichen Vorgaben – frei seien, zu entscheiden, ob sie in ihrer Verwaltungspraxis im Zeitpunkt des Statuswechsels (in einer Steuerbilanz) die Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven steuerneutral zulassen oder ob sie eine Beschränkung auf die handelsrechtlich erlaubten Wertansätze vornehmen. Aus der diesbezüglichen Entscheidung wird automatisch auf die Frage der Verpflichtung zur Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel geschlossen. Methodisch könnte jedoch auch umgekehrt vorgegangen werden. Es könnten – immer in der Grundsatzlogik des Bundesgerichts bleibend – jene Kantone, die Verlustverrechnungen nach dem Statuswechsel erlauben, dazu verpflichtet werden, die Aufdeckung der stillen Reserven nur bis zur Höhe der handelsrechtlichen Höchstwerte zuzulassen, während jene Kantone, welche keine Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel vorsehen, zu verpflichten wären, die Offenlegung sämtlicher stillen Reserven zuzulassen. Auch auf diese Weise würde die vom Bundesgericht angeordnete Gleichbehandlung erreicht.

Diese Überlegung zeigt, dass das vom Bundesgericht als ausschlaggebend herangezogene Kriterium der Gleichbehandlung das Problem der Verlustverrechnung nicht zu lösen vermag, bevor nicht einer der beiden Massstäbe für die Gleichbehandlung (entweder die Frage der Verlustverrechnung oder jene des Umfangs der zulässigen aufzudeckenden stillen Reserven) aufgrund einer Gesetzesauslegung festgelegt ist. Dies hat das Bundesgericht jedoch unterlassen, und deshalb steht das Ergebnis, das es aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz abgeleitet hat, bereits aus diesem Grund auf keinem soliden gesetzlichen Fundament.

4. Der methodische Ansatz des Bundesgerichts weist jedoch auch einen andern Mangel auf. Das Gericht leitet den aufgestellten Rechtssatz einzig aus der Verwaltungspraxis (der Kantone Obwalden und Graubünden) und der Regelung im Steuergesetz des Kan-

tons Jura ab. Es bleibt jedoch eine Aussage, auf welcher gesetzlichen Grundlage dieser Rechtssatz gründe, schuldig, obwohl es festhält, der Bundesrat habe in der Botschaft zum StHG zu Recht darauf hingewiesen, es sei Sache der kantonalen Gesetzgebung, «die Folgerungen aus dem endgültigen Verlust des Holdingprivilegs» zu ziehen (E 3.2).²⁹

Nachdem das Bundesgericht die Auslegung des StHG, namentlich von Art. 28 Abs. 2, durch die Vorinstanz als – weil zu kurz greifend – zurückweist und auch die vom kantonalen Steueramt Zürich vorgenommene Auslegung von Art. 25 Abs. 2 StHG nicht akzeptiert (E 2.2), darf es sich nicht einfach vom StHG lösen und die Gleichbehandlungsthese aufstellen. Diese Methodik der Entscheidungsfindung ohne Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen ist umso erstaunlicher, als es zunächst selbst die von ihm grundsätzlich befolgten Gesetzesauslegungsregeln wiederholt (E 2.3).

Richtigerweise müsste das Bundesgericht feststellen, dass der Steuergesetzgeber – gemäss seiner, von der Auffassung des Verwaltungsgerichts Zürich abweichenden, Meinung – die Frage der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nicht ausdrücklich geregelt hat. Daraus wäre entweder der Schluss zu ziehen, dass diesbezüglich eine echte Regelungslücke bestehe, welche das Bundesgericht auszufüllen habe, oder dass die Auslegung der bestehenden gesetzlichen Bestimmungen eine Lösung der Streitfrage hergebe.

Es ist zwar zutreffend, dass der Schlüssel für das korrekte Auslegungsergebnis nicht, wie vom Verwaltungsgericht Zürich entschieden, in den gesetzlichen Regelungen über den Holdingstatus (§ 73 Abs. 1 StG ZH bzw. Art. 28 Abs. 2 StHG) liegt. Die vom Bundesgericht für dieses Ergebnis angeführte Begründung³⁰ trägt jedoch in keiner Weise. Noch korrekt ist die Aussage, es sei nicht zutreffend, dass Art. 28 Abs. 2 - 5 lediglich die Frage der Steuerberechnung betreffen. Bezüglich Art. 28 Abs. 2 StHG, welcher den Holdingstatus regelt, trifft die bundesgerichtliche Aussage jedoch nur auf die Anweisung zur Ermittlung der steuerbaren Einkünfte aus schweizerischem Grundbesitz zu. Die weitere vom Bundesgericht gegen die Auffassung der Vorinstanz vorgebrachte Argumentation ist hingegen schlicht nicht nachvollziehbar. Es bleibt schleierhaft, was die Aussage, Art. 28 Abs. 2 StHG bzw. § 73 Abs. 1 StG ZH nähmen nicht nur die Beteiligungserträge von der Gewinnsteuer aus, sondern befreien auch andere, nicht vorbelastete Erträge, und damit stecke in die-

29 S. Botschaft Steuerharmonisierung, 117.

30 S. oben, Erwägungen der Gerichte/2. Bundesgericht, 3. Abs.

sem Besteuerungskonzept ein «systemwidriges Element», d. h., es führe insoweit zu einer problematischen «Privilegierung», gegen die Auffassung der Vorinstanz zu leisten vermögen soll. Eine Basis für die Aussage des Bundesgerichts (in E 2.2), die Auffassung der Vorinstanz, die Verlustverrechnung sei, unabhängig von Art. 28 StHG, immer gleich vorzunehmen, lasse sich «damit jedenfalls nicht aus der Gesetzssystematik ableiten», bilden diese allgemeinen Feststellungen zur Problematik des Holdingstatus in keiner Weise.

5. Ebenfalls im Ergebnis zutreffend, aber in der Argumentation nicht schlüssig ist die Entscheidung des Bundesgerichts gegen die Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung, wonach die Verweigerung der Verlustverrechnung sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 25 Abs. 2 StHG bzw. § 70 Abs. 1 StG ZH ergebe.

Gemäss den bundesgerichtlichen Erwägungen (E 3.1) vertrat die kantonale Steuerverwaltung Zürich in ihrer Beschwerde die Auffassung, gemäss diesen gesetzlichen Bestimmungen seien nur Verluste absetzbar, die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten. Bei Holdinggesellschaften sei aber gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln, weshalb auch keine Verluste berücksichtigt werden könnten. Dieser Auffassung hält das Bundesgericht wie ausgeführt³¹ entgegen, dass die Begriffe (gesamter) «Reingewinn» und «steuerbarer Reingewinn» rein technischer Natur seien und nur eine Grössenordnung zum Ausdruck brächten, aber nichts darüber aussagten, ob der Reingewinn tatsächlich auch besteuert worden sei. Dies erhelle auch aus der Steuerdeklaration von Holdinggesellschaften, welche mit dem allgemeinen Steuererklärungsformular erfolge, das auch von den ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verwendet werde. Deshalb müssten dort auch dann die Grössen «Reingewinn» und «steuerbarer Reingewinn» angegeben werden, wenn dieser aufgrund des Holdingprivilegs gar nicht steuerlich erfasst werde. Aus diesen Gründen greife die Möglichkeit, die Verlustverrechnung bereits aufgrund dieser «grammatikalischen Überlegungen» auszuschliessen, zu kurz.

Diese Begründung verkennt, dass eine solche Auslegungsakrobatik für die Widerlegung der These des kantonalen Steueramts gar nicht notwendig gewesen wäre.³²

Richtigerweise müsste sich das Bundesgericht auf die juristische Logik berufen und feststellen, dass bereits der Wortlaut des 2. Halbsatzes von Art. 28 Abs. 2 StHG und von § 70 Abs. 1 StG ZH das vom kantonalen Steueramt hineingelesene Ergebnis, wonach die Verlustverrechnung deshalb nicht mehr möglich sei, weil bei Holdinggesellschaften gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln sei, gar nicht hergibt. Vielmehr wäre bei einer isolierten Betrachtungsweise des 2. Halbsatzes von Art. 25 Abs. 2 StHG nur der gegenteilige Schluss zulässig: Aus der Wendung (die Verlustverrechnung ist für 7 Steuerperioden möglich) «soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten» wäre abzuleiten, dass mangels Vorliegens eines steuerbaren Reingewinns während der Inanspruchnahme des Holdingstatus durch die betroffene Gesellschaft die in den 7 Vorperioden entstandenen Verluste nicht bereits mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden konnten und dass deshalb in den Steuerperioden nach dem Statuswechsel eine Verlustverrechnung noch möglich wäre.

Es wird jedoch hier nicht dafür eingetreten, dass eine solche grammatikalische Auslegung von Art. 25 Abs. 2 StHG und in Art. 70 Abs. 1 StG ZH zutreffend sei, wie nachstehend noch ausgeführt wird.

6. Auch die vom Bundesgericht angeführte Begründung für seinen Entscheid (E 3.2) gibt Anlass zu Kritik. Die Aussage, beim Statuswechsel von der Holding zur ordentlichen Besteuerung unter dem «vorharmónisierten Recht»³³ habe sich das Problem der Verrechnung der vor dem Statuswechsel angefallenen Verluste im Rahmen der ordentlichen Besteuerung dadurch gelöst, dass aufgrund der beim Statuswechsel vorzunehmenden Zwischeneinschätzung die Verlustanrechnung «automatisch» weggefallen sei, ist unzutreffend. (Die vom Bundesgericht als Beleg für diese Aussage angeführte Stelle im Zürcher Kommentar³⁴ enthält die vom Gericht gemachte Aussage gar nicht [!]. Der Kommentar äussert sich an dieser Stelle überhaupt nicht zur Frage der Verlustverrechnung, sondern hält einzig fest, dass eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen sei und dass die Gesellschaft beim Eintritt in die ordentliche Besteuerung eine neue Rechnung mit den handelsrechtlich zulässigen Höchstwerten eröffnen könne.) Die vom Bundesgericht behauptete «automatische» Lösung durch

ermitteln und zu deklarieren ist, dann aber nicht besteuert wird, in den Vordergrund rückt.

31 S. oben, Erwägungen der Gerichte/2. Bundesgericht, 3. Abs.

32 Diese Begründung kommt im Kern der vom Bundesgericht abgelehnten Auffassung des Verwaltungsgerichts sehr nahe, weil auch sie die Tatsache, dass der Reingewinn zwar ordentlich zu

33 Das Bundesgericht versteht darunter im vorliegenden Zusammenhang das System der Pränumerandobesteuerung mit 1- oder 2-jähriger Vergangenheitsbemessung für juristische Personen.

34 REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 45 StG ZH N 208.

Wegfall der Verlustverrechnung trat bei den Systemen mit Vergangenheitsbemessung einzig für jene Verluste ein, welche in die aufgrund der Zwischenveranlagung entstandene Bemessungslücke fielen. Frühere, innerhalb der Verlustverrechnungsperiode erlittene Verluste entfielen auch unter den alten Bemessungssystemen nicht automatisch. Die Kantone mussten also auch unter dem vom Bundesgericht als «vorharmonisiert» bezeichneten Recht entscheiden, ob Verluste, die vor dem Wechsel von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung ausserhalb der Bemessungslücke angefallen waren, nach dem Statuswechsel zur Verrechnung gebracht werden konnten. Vor diesem Hintergrund erweist sich auch die Aussage des Bundesgerichts, die Erfahrungen aus dem «vorharmonisierten» Recht dürften einige Kantone zum nicht überzeugenden Schluss verleitet haben, unter dem neuen Recht ändere sich bezüglich der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nichts, als unzutreffend. Anders als vom Bundesgericht unterstellt, beruht die Praxis der Kantone,³⁵ nach dem Statuswechsel keine Verlustverrechnung zuzulassen, nicht auf einem falschen, sondern auf dem richtigen Schluss, dass sich unter dem neuen Recht bezüglich der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nichts Grundlegendes geändert hat. Namentlich ist es – anders als vom Bundesgericht geltend gemacht – nicht so, dass in den Systemen der Vergangenheitsbemessung die Problematik der Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel wegen der Zwischenveranlagung automatisch gelöst gewesen sei, während sich durch den Übergang zum System der Gegenwartsbemessung eine neue Frage gestellt habe, welche die Kantone aufgrund ihrer Erfahrungen aus der Vergangenheit nicht erkannt hätten. Vielmehr verkennt das Bundesgericht die Rechtslage im «vorharmonisierten» Recht.

7. Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass der vom Bundesgericht aufgestellte Rechtssatz, wonach für jene Kantone, welche die Streitfrage nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt haben (d. h. für alle Kantone ausser Zug und Jura), die Verweigerung der Verlustverrechnung nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung dann zulässig sei, wenn ein Kanton in seiner Verwaltungspraxis an-

lässlich des Statuswechsels die Auflösung sämtlicher stillen Reserven zugesteht, während die Verlustverrechnung durch jene Kantone (wie den Kanton Zürich), die nur eine steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven bis zum handelsrechtlichen Höchstwert zulassen, zu gewähren sei, vor den Gesetzen nicht standhält und dass die Begründungen, mit denen das Gericht die Erwägungen der Vorinstanz als zu kurz greifend qualifiziert und die Auffassung des beschwerdeführenden kantonalen Steueramts zurückweist, erhebliche Mängel aufweisen. Es ist deshalb zu hoffen, dass dieses Urteil keine über den entschiedenen Fall hinausgehende Wirkung entfalten wird.

8. Damit stellt sich die Frage nach der richtigen Entscheidung und Begründung der Streitfrage. Aus Sicht des Verfassers liegt der Schlüssel für die Entscheidung nicht in Art. 28 Abs. 2 StHG, sondern in Art. 25 Abs. 2 StHG, wobei festzustellen ist, dass diese Norm die Streitfrage nicht ausdrücklich regelt. Deshalb besteht für den kantonalen Gesetzgeber ein Freiraum. Die vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich geäusserte, aber offen gelassene Frage, ob die von den Kantonen Zug und Jura getroffenen Regelungen vor dem Bundesrecht standhalten, ist deshalb eindeutig zu bejahen.

Für die übrigen Kantone, welche die Streitfrage nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt, sondern sich darauf beschränkt haben, Art. 25 Abs. 2 StHG in das kantonale Recht zu übernehmen, bestehen 2 methodisch vertretbare Lösungen: Entweder wird davon ausgegangen, dass Art. 25 Abs. 2 eine Frage, die der Gesetzgeber hätte regeln müssen, offen gelassen hat, und auch keine andere StHG-Bestimmung eine Regelung der Streitfrage enthält und dass damit eine echte Lücke vorliegt, oder das Auslegungsergebnis wird direkt aus Art. 25 Abs. 2 gewonnen.

Sinn und Zweck von Art. 25 Abs. 2 StHG besteht darin, das Periodizitätsprinzip zu durchbrechen und dem Totalgewinnprinzip Nachachtung zu verschaffen. In seiner reinen Form führt das Totalgewinnprinzip dazu, dass eine Unternehmung während ihrer Existenz nicht mehr, aber auch nicht weniger, als den gesamten erzielten Gewinn zu versteuern hat. Das Totalgewinnprinzip ist im schweizerischen Steuerrecht nicht vollständig verwirklicht, weil der Verlustvortrag zeitlich auf 7 Steuerperioden beschränkt ist. Dies ändert aber nichts am Sinn des Instituts der Verlustverrechnung, dafür zu sorgen, dass Verluste nur mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden sollen. Da Holdinggesellschaften keine Gewinnsteu-

35 Das Bundesgericht spricht von «einigen Kantonen» und erwähnt die von Niederer/Scherrer publizierten Resultate einer Umfrage bei den Kantonen (NIEDERER/SCHERRER, Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung, 296 Fn 2 und 3). Aus dieser Publikation ergibt sich jedoch, dass nicht bloss «einige», sondern nebst den Kantonen Jura und Zug, welche eine entsprechende ausdrückliche gesetzliche Grundlage haben, sämtliche Kantone keine Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel zulassen.

er entrichten,³⁶ ist ein Verlustvortrag somit systemfremd, ja sogar sinnlos, weil hier eine Totalgewinnbesteuerung zum vorneherein nie verwirklicht wird. Verluste, die eine Holdinggesellschaft erleidet, müssen deshalb auf Stufe der Kantons- und Gemeindesteuern steuerlich unbeachtlich bleiben. Die Streitfrage ist somit nicht, ob verrechenbare Verluste nach dem Statuswechsel weiterhin in Anrechnung gebracht werden können, sondern ob steuerlich unbeachtliche Verluste nach dem Statuswechsel von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung neu eine steuerliche Wirkung entfalten können. Diese Frage ist deshalb zu verneinen, weil diese Gesellschaften mit dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung neu in die objektive Kantons- und Gemeindesteuerpflicht eintreten. Erst ab diesem Zeitpunkt gilt das Prinzip der Totalgewinnbesteuerung. Früher eingetretene Ereignisse können keine Wirkung entfalten, und damit können auch steuerlich unbeachtliche Verluste nicht verrechenbar werden. Daraus ergibt sich, dass Art. 25 Abs. 2 StHG gemäss seinem Sinn und Zweck nur auf Ereignisse, die nach dem Eintritt einer Gesellschaft in die objektive Steuerpflicht eingetreten sind, d. h. nach dem Statuswechsel, anwendbar ist. Eine Verrechnung von unter dem Holdingstatus angefallenen Verlusten mit nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung erzielten Gewinnen ist deshalb ausgeschlossen.

Selbst wenn die Auffassung vertreten würde, Art. 25 Abs. 2 StHG gebe das vorstehend gewonnene Auslegungsergebnis nicht her, sondern es liege eine echte Gesetzeslücke vor, die von den rechtsanwendenden Behörden geschlossen werden müsse, wäre diese Lücke aufgrund des Sinns und Zwecks der Besteuerungsordnung für die steuerbaren bzw. steuerfreien Unternehmensgewinne im StHG im Allgemeinen und von Art. 25 Abs. 2 StHG im Besonderen mit dem gleichen Ergebnis zu schliessen.

9. Der Neueintritt in die objektive Steuerpflicht würde es auch rechtfertigen, dass die betroffene Gesellschaft in ihrer Steuerbilanz die Verkehrswerte (und nicht nur, wie dies im Kanton Zürich der Fall ist, die handelsrechtlichen Höchstwerte) ansetzen kann. Die Rechtsfrage, ob dies den Kantonen zwingend vorgegeben sei, kann hier offenbleiben. Sie steht in keinem Zusammenhang mit dem Auslegungsergebnis, dass Art. 25 Abs. 2 StHG nur auf Ereignisse anwendbar ist, die nach dem Statuswechsel von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung eingetreten sind und dass deshalb eine Verrechnung von ordentlich besteuerten

Gewinnen mit unter dem Holdingstatus angefallenen Verlusten entfallen muss.

3 Abschied vom «Verwertungstatbestand» bei Erwerbstätigkeit im internationalen Verhältnis³⁷

Sachverhalt

R., ein ausländischer Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung und damit für seinen Lohn der Quellenbesteuerung unterliegend, arbeitete im Jahr 2006 bei der schweizerischen X.-AG. Am 1.5.2006 verlegte er seinen Wohnsitz und Arbeitsort nach Doha (Katar), wo er weiterhin für die X.-AG tätig war. Die Arbeitgeberin zog für den Zeitraum vom 1.5. bis zum 30.6. auf dem Lohn von R. Fr. 2786.60 Quellensteuer ab und überwies diese den Steuerbehörden. Zu einem späteren Zeitpunkt vertrat die X.-AG den Standpunkt, ihr Arbeitnehmer sei seit dem 1.5. nicht mehr quellensteuerpflichtig gewesen und forderte die Rückerstattung der Fr. 2786.60. Das Steueramt Zürich vertrat jedoch die Auffassung, R. sei für das ganze Steuerjahr 2006 quellensteuerpflichtig gewesen und wies das Rückerstattungs-gesuch der X.-AG am 24.1.2007 ab. Nach erfolglosem Einspracheverfahren stellte die von der X.-AG angerufene Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich fest, dass R. vom 1.5. bis zum 31.12.2006 in der Schweiz nicht quellensteuerpflichtig sei und ordnete die Rückerstattung der bereits abgelieferten Quellensteuer an. Gegen dieses Urteil führte das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Dieses Gericht entschied mit Urteil vom 23.1.2008, dass R. in der Schweiz nur dann für sein Arbeitsentgelt besteuert werden könne, wenn er hier seinen tatsächlichen Arbeitsort im Sinne von physischer Anwesenheit habe. Das Gericht warf der Vorinstanz vor, die Frage der tatsächlichen Arbeitsausübung von R. nicht genügend geprüft zu haben, hiess deshalb die Beschwerde teilweise gut und wies die Sache an die Vorinstanz zurück. Auf eine gegen dieses Urteil vom kantonalen Steueramt erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht am 27.3.2009 nicht ein, weil es sich beim angefochtenen Urteil um einen nicht anfechtbaren Zwischenentscheid gehandelt habe. Die Steuerrekurskommission bestätigte in der Folge ihren Entscheid vom 11.7.2007, wonach R. mangels tatsächlicher Arbeit in der Schweiz vom 1.5. bis zum 31.12.2006 hier auf seinem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht steuerpflichtig sei, und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich vertrat mit Entscheid vom 7.7.2007 die gleiche Auffassung.

36 Der Fall, in dem Holdinggesellschaften Gewinne aus schweizerischem Grundbesitz erzielen und dafür steuerpflichtig sind, bleibt hier ausgeklammert.

37 BGer 2C_662/2010 (25.3.2011).

Gegen dieses Urteil führte das kantonale Steueramt Zürich Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Mit Urteil vom 25.3.2011 wies das Bundesgericht diese Beschwerde ab.

Erwägungen des Bundesgerichts

Zunächst umschreibt das Bundesgericht den Streitgegenstand (E 2). Die Vorinstanz vertrat die Auffassung, dass es keine überzeugenden Argumente dafür gebe, Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. den gleichlautenden § 4 Abs. 2 lit. a StG ZH, welche die beschränkte Steuerpflicht von im Ausland wohnenden Personen dann anordnen, wenn diese in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben, gegen seinen Wortlaut auszulegen. Ein schweizerisches Besteuerungsrecht sei nur dann gegeben, wenn R. in der fraglichen Zeit tatsächlich in der Schweiz gearbeitet habe.

Das beschwerdeführende kantonale Steueramt war dagegen der Auffassung, für die beschränkte Steuerpflicht von R. sei seine physische Anwesenheit in der Schweiz nicht erforderlich. Die frühere, vom Bundesgericht unter dem Vorgängererlass des DBG (BdBSt) entwickelte Praxis sei weiterzuführen. Andernfalls würde das Erwerbseinkommen von Arbeitnehmern, die für Schweizer Arbeitgeber in Staaten ohne oder nur mit beschränkter Einkommensteuer tätig sind, ganz oder weitgehend steuerfrei bleiben.

Sodann beschreibt das Bundesgericht seine frühere Rechtsprechung zum BdBSt (in E 5). Gemäss dieser Praxis war eine persönliche Anwesenheit³⁸ einer im Ausland wohnhaften Person für die beschränkte Steuerpflicht aufgrund des Ausübens einer persönlichen Tätigkeit in der Schweiz nicht in jedem Fall erforderlich. Es reichte aus, wenn alle wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte der Tätigkeit in der Schweiz lagen. Das Bundesgericht verweist auf sein Urteil vom 2.12.1988. Dort wurde entschieden, dass eine im Ausland ansässige Person, die von dort aus bloss telefonisch und schriftlich mit ihren Partnern verkehrt – namentlich wenn sie diese Partner als Kunden und Vertragspartner für eine schweizerische Unternehmung anwirbt und dies in enger Zusammenarbeit mit Leitung und Personal am schweizerischen Geschäftsort des Unternehmens tut –, für die ihr von der schweizerischen Gesellschaft ausgerichtete Entschädigung hier der be-

schränkten Steuerpflicht unterliege.³⁹ Gleich wurde entschieden bei einer Person, die vom Ausland aus mit schweizerischen Liegenschaften handelte. Durch die Tatsache, dass die Sachen und Rechte mit den schweizerischen Gemeinwesen wirtschaftlich verbunden seien, ergebe sich auch ohne persönliche Anwesenheit eine persönliche Tätigkeit in der Schweiz.

Vor diesem Hintergrund bestätigt das Bundesgericht die Aussage des kantonalen Steueramts Zürich, dass es die fragliche Bestimmung des früheren BdBSt so ausgelegt habe, dass bereits eine Tätigkeit in der Schweiz – ohne persönliche Anwesenheit – für die beschränkte Steuerpflicht genüge.

Unter dem DBG hatte das Bundesgericht bereits in 2 früheren Entscheiden gegenteilig entschieden, ohne dies näher zu begründen, was das beschwerdeführende Amt kritisierte. Diese Kritik gibt dem Bundesgericht Anlass, seine frühere Rechtsprechung zum BdBSt im Licht des DBG zu prüfen.

Das Bundesgericht stellt zunächst fest, dass allein die Tatsache, dass der zu treffende Entscheid bedeutende fiskalische und wirtschaftliche Auswirkungen haben könne, wie dies der Beschwerdeführer geltend gemacht hatte, für die Gesetzesauslegung nicht massgeblich sein könne. Das Gesetz sei nach anerkannter Auslegungsmethode zu interpretieren, wobei der Wortlaut die physische Anwesenheit in der Schweiz verlange. Es sei daher zu prüfen, ob unter dem DBG «weiterhin triftige Gründe» bestünden, die ein Abweichen vom Wortlaut rechtfertigten (E 6).

Gemäss Auffassung des Beschwerdeführers spreche vor allem die Entstehungsgeschichte von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG für eine Fortführung der zu Art. 3 Ziff. 3 lit. e BdBSt ergangenen Praxis. Das Bundesgericht bestätigt die grundsätzliche Sichtweise, wonach es nahe liege, die unter dem BdBSt entwickelte Praxis weiterzuführen, zumal, wie bereits die Vorinstanz festgestellt habe, aus der Entstehungsgeschichte dieser Norm nicht klar hervorgehe, dass der Gesetzgeber diesbezüglich eine Änderung herbeiführen wollte. Es ergebe sich aber immerhin, dass der Gesetzgeber bei der Regelung der Art. 4 und 5 DBG die zum BdBSt ergangene Praxis nicht unverändert weitergeführt habe. So habe er beispielsweise mit Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG den Handel mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken in Anwendung der vom Bundesgericht

38 Der BdBSt verlangte in Art. 3 Ziff. 3 lit. e, dass die Tätigkeit in der Schweiz «persönlich» ausgeübt werde, während Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG nur von «einer Erwerbstätigkeit» in der Schweiz spricht. Aus diesen unterschiedlichen Formulierungen wollte das kantonale Steueramt ableiten, dass die frühere Rechtsprechung zur enger gefassten Bestimmung des BdBSt erst recht unter der weiter gefassten Bestimmung des DBG weiterzuführen sei. Diese Argumentation wurde jedoch vom Bundesgericht nicht gehört.

39 ASA 59 (1990/91), 471; es ging um eine im Fürstentum Liechtenstein wohnhafte selbständigerwerbende Person, die dem Generalagenten einer schweizerischen Versicherungsgesellschaft gegen Entgelt Informationen über potentielle Versicherungsabschlüsse lieferte. Wegen unvollständiger Sachverhaltsfeststellung wurde die Sache aber an die Vorinstanz zurückgewiesen.

aus Art. 3 Ziff. 3 lit. e BdBSt abgeleiteten Anknüpfung nunmehr separat geregelt. Zudem habe er in Art. 5 Abs. 1 lit. b und f spezifische Tatbestände vorgesehen, in denen sich ein Arbeitnehmer regelmässig «im Ausland aufhalte». Diese Änderungen schienen zu gewichtig, als dass gesagt werden könnte, der Gesetzgeber habe die bisherige Praxis unverändert weitergeführt (E 7).

Im Weiteren führt das Gericht aus, für diese Auslegung spreche auch die Rechtssystematik. Die erwähnten Sonderregelungen in Art. 5 Abs. 1 lit. b und f DBG hätten sich erübrigt, wenn bereits Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG Erwerbseinkünfte mit tatsächlichem Aufenthalt im Ausland erfassen würde. Diese Fälle sowie die in Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG geregelten Tatbestände der Vermittlung und des Handels mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken seien abschliessend, und deshalb dürften nicht im Weg der Auslegung weitere Fälle ohne hiesige Anwesenheit der Steuerpflicht unterworfen werden. Dies gelte umso mehr, als der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG klar sei und weil die einhellige Lehre ebenfalls diese Auffassung vertrete.

Schliesslich setzt sich das Bundesgericht noch mit dem vom kantonalen Steueramt vorgebrachten Argument auseinander, wonach eine Auslegung, welche für die beschränkte Steuerpflicht eine tatsächliche Anwesenheit für die Erwerbstätigkeit in der Schweiz verlange, zu Schwierigkeiten bei der Anwendung des DBA mit Deutschland im Zusammenhang mit leitenden Angestellten gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA-D führen und die dazu entwickelte Praxis gefährden würde (E 9). Weil jene Norm bei in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten von schweizerischen Kapitalgesellschaften der Schweiz auch ein Besteuerungsrecht für solche Tätigkeiten zuweise, die nicht physisch in der Schweiz ausgeübt werden, könnte dieses Besteuerungsrecht bei Abweisung seiner Beschwerde nicht mehr voll ausgeschöpft werden. Das Bundesgericht entgegnet dieser Argumentation, dass die Besteuerung solcher leitender Angestellter bereits teilweise durch Art. 5 Abs. 1 lit. b iVm Art. 93 DBG abgedeckt sei. Leitende Angestellte, deren Aufgabenfeld mindestens teilweise in der Schweiz liege,⁴⁰ seien zudem zur Ausübung ihrer Funktion hier auch regelmässig anwesend. Zudem sei der Anwendungsbereich der staatsvertraglichen Norm durch eine Verständigungslösung vom 18.9.2008 eingeschränkt worden, und auch die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung lasse «sich abwenden,

zumal Art. 15 Abs. 3 des Abkommens ein subsidiäres Besteuerungsrecht» vorsehe.

Abschliessend stellt das Bundesgericht fest, dass das StHG mit dem DGB vergleichbare Regelungen enthalte und dass sie deshalb im gleichen Sinn auszulegen seien, und es weist die Beschwerde des kantonalen Steueramts sowohl für die Quellensteuer des Bundes als auch für jene des Kantons Zürich ab.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Das Ergebnis dieses Entscheids ist sehr zu begrüssen. Die frühere Rechtsprechung des Bundesgerichts, namentlich zum BdBSt, legte fest, dass in gewissen Fällen auch eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz vorliegt, wenn die Tätigkeit nicht physisch in der Schweiz ausgeübt wird. Ohne dies klar zu sagen, kam jene Rechtsprechung dem im deutschen Einkommensteuerrecht in § 49 Abs. 3 EStG für Selbständigerwerbende und in § 49 Abs. 4 lit. a EStG für Unselbständigerwerbende gesetzlich vorgesehenen Verwertungstatbestand sehr nahe oder war mit diesem sogar deckungsgleich. Ein schweizerisches Besteuerungsrecht wurde in der Gerichtspraxis dann bejaht, wenn sich das Ergebnis der im Ausland ausgeübten Tätigkeit zugunsten einer schweizerischen Unternehmung auswirkte, d. h. hier verwertet wurde, oder wenn aufgrund des Handels mit schweizerischen Liegenschaften ein Konnex zur Schweiz gegeben war.⁴¹ Während jedoch § 49 Abs. 3 und § 49 Abs. 4 lit. a EStG ausdrücklich festlegen, dass die beschränkte Steuerpflicht dann gegeben ist, wenn die Tätigkeit in Deutschland «ausgeübt oder verwertet» wird, hatte das Bundesgericht einen solchen Verwertungstatbestand unter den Begriff der (persönlichen) Ausübung einer Erwerbstätigkeit subsumiert und war damit über Wortlaut und Sinn der einschlägigen Bestimmung hinausgegangen. Mit dem hier zu besprechenden Urteil entfernt das Bundesgericht diesen Verwertungstatbestand wieder aus den Bundessteuergesetzen und stellt klar, dass ein schweizerisches Besteuerungsrecht gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG nur dann gegeben ist, wenn die Tätigkeit bei physischer Anwesenheit in der Schweiz ausgeübt wird.
2. Im zu entscheidenden Fall geht es um einen Arbeitnehmer einer schweizerischen Gesellschaft. Gleiches muss jedoch auch für Selbständigerwerbende gelten. Anders als noch in ASA 59 (1990/91), 471, entschieden, unterliegt somit künftig z. B. ein selbständig

40 Dies ist eine Anwendungsvoraussetzung für Art. 15 Abs. 4 DBA-D. Leitende Angestellte iSv Art. 15 Abs. 4, deren Tätigkeit so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb des Staats des Arbeitgebers umfasst, fallen nicht unter diese Bestimmung.

41 S. etwa ASA 65 (1996/97), 822 E 2.

erwerbender Versicherungsmakler, der im Ausland wohnt und von dort aus per Telefon und brieflich für eine schweizerische Versicherungsgesellschaft Kunden anwirbt und mit dieser Gesellschaft eng zusammenarbeitet (soweit er dies nicht physisch in der Schweiz tut), künftig in der Schweiz keiner Besteuerung mehr.

3. Interessant ist der vom Bundesgericht gewählte methodische Ansatz. Das Gericht vermeidet es, die frühere, zum BdBST ergangene Rechtsprechung als unzutreffend zu bezeichnen, sondern es begründet seine neue Beurteilung mit dem Argument, die Rechtslage habe sich mit dem Erlass des DBG geändert. Zu Recht weist das Bundesgericht darauf hin, dass der Bundesgesetzgeber den Tatbestand des Handels mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken in Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG ausdrücklich geregelt⁴² und damit einen Fall, den das Bundesgericht unter dem BdBST unter Anwendung des «Verwertungskonzepts» der beschränkten Steuerpflicht unterworfen hatte, in das DBG überführte. Im Übrigen ist die Begründung jedoch nicht sehr überzeugend und enthält eine zumindest unpräzise Aussage. Letzteres betrifft die heute in Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG geregelten Tatbestände. Anders als das Bundesgericht anführt, stellt die ausdrückliche Erwähnung der beschränkten Steuerpflicht für Verwaltungsräte keine vollständige Neuerung dar. Bereits Art. 3 Abs. 3 lit. f und g BdBST enthielten entsprechende Regelungen für Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen und sonstige Vergütungen. Im DBG wurde also dieser Tatbestand nicht neu aufgenommen, sondern bloss erweitert. Die Aussage des Gerichts, auch die Rechtssystematik spreche dafür, dass sich die Rechtslage im DGB gegenüber jener unter dem BdBST geändert habe, weil sich die Art. 5 Abs. 1 lit. b (Verwaltungsräte und Mitglieder der Geschäftsleitung) und f (Schiff- und Luftfahrzeugbesatzungen, Automobilchauffeure im internationalen Verkehr) erübrigt hätten, wenn Art. 5 Abs. 1 lit. a auch Tätigkeiten ohne physische Präsenz in der Schweiz erfassen würde, überzeugt nicht. Zum einen hätte dieses Argument bezüglich der Verwaltungsräte bereits unter dem BdBST verwendet werden können, und zum andern ist der Geltungsbereich von Art. 5 Abs. 1 lit. b und f DBG weiter als jener, welchen das Bundesgericht zu Art. 3 Abs. 3 lit. f BdBST gezogen hatte. So hätte das Bundesgericht unter dem BdBST z. B. keine Steuerpflicht für einen ausserhalb der Schweiz ansässigen Chauffeur, der für ein schweizerisches Transportunternehmen Fahrten zwischen Brüssel und Paris durchführt, angenommen.

4. Zu Recht hört das Bundesgericht den Einwand des kantonalen Steueramts, das Erfordernis der physischen Präsenz für die Begründung einer Steuerpflicht aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG führe zu Anwendungsschwierigkeiten im Geltungsbereich von Art. 15 Abs. 5 DBA-D, nicht. Das Gericht könnte allerdings klarer sagen, dass sich das schweizerische Besteuerungsrecht für in Deutschland ansässige leitende Angestellte von schweizerischen Kapitalgesellschaften umfassend aus Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 4 Abs. 1 lit. b StG ZH ergebe, wenn der von Art. 15 Abs. 4 DBA-D erfasste Personenkreis unter den Begriff «Mitglieder der Geschäftsführung» subsumiert werde und dass deshalb die Aussage des kantonalen Steueramts, bei einer «restriktiven Auslegung» von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG könne das schweizerische Besteuerungsrecht nicht mehr voll ausgeschöpft werden, kaum zutreffend sei. Dies wäre nur dann der Fall, wenn das Bundesgericht in einer künftigen Rechtsprechung eine solche Subsumtion ablehnen würde. Die Wahrscheinlichkeit, dass es zu einer solchen Entscheidung kommt, ist, unabhängig von der Auslegung von Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG durch die schweizerischen Gerichte, deshalb gering, weil die betroffenen Steuerpflichtigen vom Steuergefälle zwischen Deutschland und der Schweiz profitieren können, da der deutsche Bundesfinanzhof entschieden hat, dass Art. 15 Abs. 4 DBA-D eine Arbeitsortfiktion enthält, die auch für den Methodenartikel im DBA-D massgeblich ist. Könnte hingegen die Schweiz die unter Art. 15 Abs. 4 DBA-D fallenden Einkünfte nicht besteuern, würde aufgrund der in dieser Bestimmung enthaltenen subject-to-tax-Klausel iVm § 50 lit. d Abs. 8 EStG, welcher die Rechtsgrundlage für die Ausübung des subsidiären Besteuerungsrechts Deutschlands als Ansässigkeitsstaat enthält, Deutschland diese Einkünfte besteuern, was nicht im Interesse der in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen ist. Bereits aus diesem praktischen Grund wird es wohl zu keinem Rechtsmittelverfahren kommen, wenn die schweizerischen Steuerbehörden die leitenden Angestellten gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA-D aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. b hier zur Besteuerung heranziehen.

Zu beachten ist, dass die vom Bundesgericht thematisierte Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung für die Auslegung des unilateralen schweizerischen Steuerrechts richtigerweise keine Bedeutung haben darf. Diese Gefahr besteht jedoch, wie vorstehend ausgeführt und vom Bundesgericht richtigerweise erwogen – allerdings unter Berufung auf die falsche subject-to-tax-Klausel (es wird Art. 15 Abs. 3 DBA-D statt Art. 15 Abs. 4 dieses Abkommens angeführt) –, ohnehin nicht.

42 Dieser Tatbestand wurde auf die Vermittlung erweitert.

4 Abkommensberechtigung einer nicht besteuerten Gesellschaft mit Sitz in Madeira⁴³

Sachverhalt

Die in Funchal (Portugal) errichtete Gesellschaft X., gemäss ihren Statuten ausschliesslich in der Freizone Madeira tätig, ist zusammen mit einer andern Aktionärin an der schweizerischen Gesellschaft Y. beteiligt.

Mit Fälligkeit per 1.1.2001 schüttete die Y. an die X. eine Dividende von Fr. 850 000 aus. Darauf wurde eine Verrechnungssteuer von Fr. 297 500 erhoben. Am 28.3.2002 verlangte die X. gemäss dem DBA Schweiz-Portugal (DBA-P) die Rückerstattung von 25 %, d. h. von Fr. 212 500 Verrechnungssteuer.⁴⁴ Nachdem die ESTV von der X. verschiedene Informationen über die weltweiten Beteiligungsverhältnisse sowie weitere Unterlagen anforderte, welche sie offenbar auch erhielt, verweigerte die ESTV am 20.10.2002 der X. die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit der Begründung, dass sie aufgrund ihres Sitzes in der Freizone Madeira nur eine Pauschalsteuer entrichte und aufgrund ihres besonderen Steuerstatus nicht als ansässig iSv Art. 4 Abs. 1 DBA-P betrachtet werden könne. Diese Auffassung wurde mit förmlicher Verfügung vom 5.10.2009 bestätigt. Die dagegen von der X. erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Am 10.2.2010 erhob die X. Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses Gericht hat die Beschwerde mit Urteil vom 7.9.2011 gutgeheissen, und die Sache wurde zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückgewiesen.

Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts (Zusammenfassung⁴⁵)

Das Bundesverwaltungsgericht stellt fest, dass der räumliche Geltungsbereich im DBA-P gemäss dessen Art. 3 Abs. 1 lit. b als Europäisch-Portugal, umfassend das kontinentale Gebiet und die Inselgruppen der Azoren und Madeira, definiert sei (E 4.1). Bezüglich des persönlichen Geltungsbereichs hält das Gericht fest, dass dieser sämtliche ansässigen Personen umfasse, somit – anders als z. B. das DBA Schweiz-Luxemburg – keinen Ausschluss von gewissen Gesellschaften enthalte (E 4.2).

Ansässigkeit bedeute Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit bzw. unbeschränkte Steuerpflicht. Für die Abkommensberechtigung komme es grundsätzlich nicht darauf an, ob und wie die Person tatsächlich besteuert wird. Dies entspreche auch der schweizerischen Auffassung.⁴⁶

Das Gericht prüft sodann, ob die X. in Portugal ansässig sei und stellt fest, dass entsprechende Bestätigungen der Steuerverwaltung Madeira ins Recht gelegt worden seien, an deren Richtigkeit nicht zu zweifeln sei (E 7.2). Somit sei die X. grundsätzlich steuerpflichtig. Zur Auffassung der ESTV, die Beschwerdeführerin entfalte ausschliesslich in der Freizone Madeira Aktivitäten und sie sei dort völlig von den Steuern auf dem Einkommen befreit und deshalb seien die betreffenden Bestimmungen des DBA-P «vernünftig zu interpretieren», um zu erreichen, dass die Etablierung ganzer Gesellschaften in besonderen, sogar geographisch klar definierten, steuerfreien Zonen nicht in missbräuchlicher Weise dazu dienen könne, DBA in Anspruch zu nehmen, macht das Gericht verschiedene Anmerkungen. Nicht entscheidrelevant sind dabei die Ausführungen zur Rechtslage in der EU i. S. staatliche Beihilfen und zur Beurteilung der in Madeira errichteten Gesellschaften im Rahmen des OECD-Projekts über schädliche Steuerpraktiken. Sodann stellt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass auch die Schweiz steuerliche Vergünstigungen gewähre, und stellt diese im Zusammenhang mit Art. 15 Abs. 1 ZBstA und der dazu erlassenen Wegleitung (WL Dividendenzahlungen) dar. Das Gericht hält fest, dass gemäss der genannten Wegleitung weder der Beteiligungsabzug auf Bundes- und Kantonebene⁴⁷ noch der kantonale Holdingstatus eine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht darstellten und deshalb in Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich seien. Analoges gelte für die Verwaltungsgesellschaften, wobei das Gericht die Anmerkung macht, dass die OECD die kantonalen Verwaltungsgesellschaften als «möglicherweise schädlich» bezeichnet habe. Sodann wird erwähnt, dass gemäss WL Dividendenzahlungen Steuererleichterungen für neu eröffnete Gesellschaften zu einer vollständigen oder nahezu vollständigen Steuerbefreiung führen könnten und dass deshalb den von einer Steuererleichterung profitierenden Gesellschaften Ansässigkeitsbescheinigungen nur

43 BVGer A-813/2010 (7.9.2011).

44 Art. 10 Abs. 2 lit. a des geltenden DBA Schweiz-Portugal sieht ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der die Dividende zahlende Gesellschaft von 10 % vor, sofern die Dividendenempfängerin über eine Beteiligung von mindestens 25 % verfügt.

45 Wie oft, macht das Bundesverwaltungsgericht auf ca. 11 Seiten materielle Erwägungen, die jedoch zu einem grossen Teil blosser Darstellungen der rechtlichen Grundlagen enthalten. Deshalb werden nachstehend nur die wesentlichen Erwägungen dargestellt.

46 Die Schweiz stellt sich z. B. auf den Standpunkt, dass auch steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ansässig und damit abkommensberechtigt sind.

47 Das Gericht führt als Rechtsgrundlage für den Beteiligungsabzug in E 7.4.2.3 Art. 52 Abs. 1 DBG an (!). Dieser Artikel wird jedoch in der WL Dividendenzahlungen (S. 8) zwar unter dem Titel «Beteiligungsabzug», jedoch inhaltlich richtigerweise im Zusammenhang mit der unilateralen Befreiung von Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten, Geschäftsbetrieben und Liegenschaften erwähnt.

dann ausgestellt werden sollten, wenn eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalls ergeben habe, dass keine Steuerbefreiung im dort definierten Sinne vorliege.

Das Bundesverwaltungsgericht führt sodann aus, dass aus der soeben erwähnten Wegleitung hervorgehe, dass auch die ESTV grundsätzlich der Ansicht sei, dass es für die Abkommensberechtigung nicht darauf ankomme, ob und wie die Person besteuert werde (E 7.4.2.4). Auch aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommens, welches gemäss Art. 20 ZBstA auch auf Madeira anwendbar sei und welches als zwischen den Vertragsparteien anwendbarer einschlägiger Völkerrechtssatz bei der Auslegung des DBA-P zu berücksichtigen sei, ergebe sich somit, dass selbst Gesellschaften, welche aufgrund von objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten Regeln keine Steuern bezahlten, aber «steuerpflichtig» seien, weil sie die ansässigkeitsbegründenden Merkmale in Portugal erfüllten, auch als dort ansässig iSv Art. 1 iVm Art. 4 Abs. 1 DBA-P zu betrachten seien. Zur weiteren Unterstützung dieses Auslegungsergebnisses verweist das Gericht noch auf die Literatur, die Mehrheitsmeinung im OECD-Kommentar in N 8.6 zu Art. 4 OECD-MA und auf die Technical Explanation (des IRS) zum U.S.-Modellabkommen. Diese könnten – zwar nur, aber immerhin – iSv Art. 32 VRK einbezogen werden.

Sodann verweist das Gericht auf 2 eigene Urteile vom 12.5.2011.⁴⁸ Dort habe das Gericht entschieden, dass in das DBA Schweiz-Singapur keine subject-to-tax-Klausel hineininterpretiert werden dürfe, und die Rückerstattungs-berechtigung für die Verrechnungssteuer sei trotz der Steuerfreiheit der entsprechenden Erträge in Singapur nach Massgabe dieses Abkommens gegeben, obwohl dieses Abkommen eine remittance-Klausel enthalte. Das DBA-P enthalte keine solche remittance-Klausel, weshalb eine tatsächliche Besteuerung unter dem DBA-P erst recht nicht verlangt werden könne.⁴⁹

Schliesslich stellt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die ESTV in ihrer Vernehmlassung zusammenfassend ausgeführt habe, weil das DBA-P nicht zur Anwendung komme, erübrige es sich, die Nutzungsberechtigung und den Ausschluss eines Missbrauchstatbestands einer näheren Prüfung zu unterziehen. Das Gericht erwägt, dass die ESTV aufgrund ihrer Rechtsauffassung diese Voraussetzungen richtigerweise nicht geprüft habe. Deshalb sei die Sache zur Prüfung, ob das Nutzungsrecht gegeben sei und ob Missbrauchstatbestände vorlägen, an

die ESTV zurückzuweisen. Nur wenn die ESTV aufgrund noch vorzunehmender näherer Untersuchungen zur Auffassung komme, die Beschwerdeführerin (X.) sei nicht die Nutzungsberechtigte bzw. dass Missbrauchstatbestände bestünden, dürfe sie die Rückerstattung verweigern. Andernfalls habe sie die beantragte Rückerstattung (ohne den von X. verlangten Vergütungszins) zu gewähren.

Die Rückweisung an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit offenem Ausgang) gelte praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerdeführerin, weshalb ihr keine Kosten auferlegt und eine Parteientschädigung ausgerichtet werden.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Auch wenn es aus fiskalischer Sicht als unbefriedigend erscheinen mag, dass die Schweiz einer Gesellschaft, deren Sitz und Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in einer nach Abschluss eines DBA⁵⁰ vom Partnerstaat eingerichteten Sonderzone mit Steuerfreiheit befinden, Abkommensvorteile zu gewähren hat, ist der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in seinem Ergebnis richtig.
2. Die vom Gericht gegebene Begründung ist jedoch sehr ausufernd und, soweit sie Parallelen zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA und der dazu von der ESTV erlassenen WL Dividendenzahlungen zieht, völlig abwegig. Das Gericht verkennt nämlich die Bedeutung der Tatsache, dass zwischen Art. 15 Abs. 1 ZBstA und Art. 10 DBA-P ein ganz entscheidender Unterschied besteht: Art. 15 Abs. 1 ZBstA enthält im 4. Lemma die ausdrückliche Anwendungsvoraussetzung, dass weder die ausschüttende noch die empfangende Gesellschaft «ohne Befreiung der Körperschaftsteuer» unterliegen müssen, während das DBA-P gerade keine solche Anwendungsvoraussetzung kennt.⁵¹ Zwar erwähnt das Bundesverwaltungsgericht die Bedingung, dass beide Gesellschaften (jene, die in der EG, und jene, die in der Schweiz steuerlich ansässig ist) ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen müssen, damit die Quellensteuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 1 greifen kann (E 7.4.2.1); es unterlässt es aber, den aus dieser im Vergleich zum DBA-P völlig unterschiedlichen Rechtslage zwingenden Schluss zu ziehen, dass die Ausführungen der ESTV zu Art. 15 ZBstA nicht herangezogen werden

48 In E 8.1 wird 2 Mal das Datum des 12.5.2001 genannt; dabei handelt es sich jedoch um ein Versehen.

49 BVGer A-4683/2010 und A-4677/2010 (12.5.2001). In diesen Urteilen ging es um die Rückerstattungs-berechtigung für die Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen von in Singapur ansässigen natürlichen Personen.

50 Das noch geltende DBA-P ist 1974 abgeschlossen worden. Die steuerfreie Sonderzone Madeira ist 1997 (mit Beihilfebewilligung der EU) geschaffen worden.

51 Das ZBstA trat am 1.7.2005 in Kraft, während die fragliche Dividendenausschüttung bereits am 1.1.2001 fällig wurde und deshalb nicht in den Geltungsbereich dieses Abkommens, sondern einzig in jenen des DBA-P fiel.

können, um der Auffassung der ESTV zur Anwendung des DBA-P entgegenzutreten.

Aufgrund der Vorgaben von Art. 15 ZBstA,⁵² welche steuerbefreite Gesellschaften vom Geltungsbereich ausschliessen, hat die vom Bundesverwaltungsgericht herangezogene Wegleitung der ESTV eine mit der Anwendung des DBA-P in keinem Zusammenhang stehende Funktion. Die vom Gericht wiedergegebenen Passagen der Wegleitung haben einzig die Funktion, die Auffassung der ESTV darzulegen, welche Institute des schweizerischen Rechts eine für die Anwendung von Art. 15 ZBstA schädliche Steuerbefreiung darstellen bzw. welche Institute generell oder unter bestimmten Voraussetzungen nicht als schädliche Steuerbefreiungen zu qualifizieren sind. Ein Zusammenhang zu den Anwendungsvoraussetzungen von Art. 10 DBA-P ist dabei nicht auszumachen. Namentlich kann aus den vom Bundesverwaltungsgericht wiedergegebenen Passagen der Wegleitung der ESTV, wonach der Beteiligungsabzug und der Holdingstatus keine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht darstellen und deshalb in Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich seien und dass Analoges auch für die Verwaltungsgesellschaften gelte (E 7.4.2.3), für die Position der ESTV in der Streitfrage der Anwendung von Art. 10 DBA-P überhaupt nichts abgeleitet werden.⁵³

Deshalb ist es völlig verfehlt, die Ausführungen in der WL Dividendenzahlungen zur Abgrenzung von

schädlichen und unschädlichen ganzen oder teilweisen Steuerbefreiungen für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA als Beleg dafür heranzuziehen, dass die ESTV selbst der Auffassung sei, dass eine in Portugal (Madeira) steuerbefreite Gesellschaft ansässig und damit abkommensberechtigt sei (E 7.4.2.4). Anders als vom Bundesverwaltungsgericht in dieser Erwägung angeführt, ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA aufgrund der Anwendungsvoraussetzung der fehlenden Steuerbefreiung in beiden Staaten kein einschlägiger Völkerrechtssatz, wenn es um die Anwendung von Art. 10 DBA-P geht.

3. Eine stringente Begründung des vorliegenden Urteils hätte sich auf die Feststellung beschränken können, dass auch gemäss schweizerischer Auffassung eine Person im Sinn der DBA, welche grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, aber gesetzlich nicht verpflichtet ist, tatsächlich Steuern zu bezahlen (wie z. B. Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder der gebundenen Selbstvorsorge), ansässig und damit unter Vorbehalt von staatsvertraglichen Regelungen, welche dies ausdrücklich ausschliessen, abkommensberechtigt sei (ausser wenn das Nutzungsrecht an den fraglichen Einkünften fehlt oder wenn ein Rechtsmissbrauch [«Abkommensmissbrauch»] vorliegt). Diese schweizerische Auffassung muss konsequent umgesetzt werden, und zwar nicht nur dann, wenn von Partnerstaaten verlangt wird, dass sie die Abkommensberechtigung in solchen Fällen (wie z. B. bei den Vorsorgeeinrichtungen) schweizerischen Personen im Sinn der DBA gewähren, sondern auch, wenn es um die Reduktion der Verrechnungssteuer auf Erträgen ausländischer Personen, d. h. um die reziproke Rechtslage geht. Für Einschränkungen, wie sie die ESTV im Streitfall unter dem Titel «vernünftiger Abkommensanwendung» machen wollte, bleibt kein Raum.
 4. Das hier besprochene Urteil zeigt auf, dass ein DBA, dessen Art. 10 der analogen Bestimmung des OECD-Musterabkommens entspricht, den schweizerischen Steuerbehörden keine Handhabe dazu gibt, Gesellschaften, die in einer Sonderzone innerhalb des räumlichen Geltungsbereichs eines DBA errichtet worden sind und dort den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung haben, von den Abkommensvorteilen auszuschliessen. Das Urteil hat deshalb eine Bedeutung über das geltende DBA-P hinaus und gilt z. B. auch für Gesellschaften, die ihren Sitz und ihre tatsächliche Geschäftsleitung in Labuan (Malaysia) haben und dort für die Nichtbesteuerung ihres Gewinns optiert haben, oder für andere gleichartige Vorzugs- oder Nichtbesteuerungsregimes.
- Wenn die Schweiz der Auffassung ist, dass das Ergebnis des vorliegenden Urteils im Verhältnis zu

52 Auch Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält (für konzerninterne Zinsen und Lizenzgebühren) die analoge Anwendungsvoraussetzung, wonach die betreffenden Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen müssen.

53 Vorsichtig ausgedrückt als unbedarft bezeichnet werden muss zudem die in E 7.4.2.3 am Schluss des zweitletzten Absatzes (in der Klammer) vom Gericht gemachte Aussage, dass «in diesem Zusammenhang» anzumerken sei, dass die OECD auch die «kantonalen» Verwaltungsgesellschaften als «möglicherweise schädlich» bezeichnet habe.

Erstens gibt es nur kantonale und keine Bundes-Verwaltungsgesellschaften, weshalb der vom Gericht verwendete Ausdruck «kantonale» Verwaltungsgesellschaften nicht erhellend ist. Zweitens lässt das Gericht ausser Acht, dass es sich beim zitierten OECD-Bericht aus dem Jahr 2000 (Vers une coopération fiscale globale) nur um einen Zwischenbericht handelte, welcher keine definitiven Qualifizierungen enthält, während in der definitiven Evaluation die Verwaltungsgesellschaften deshalb nicht als schädlich beurteilt wurden, weil sie die ordentliche direkte Bundessteuer entrichten und weil die schweizerische Delegation in den Verhandlungen mit Erfolg darauf hingewiesen hat, dass auch andere Staaten, namentlich die USA, auf Gliedstaatenebene Sonderbesteuerungsregimes kennen, die von der OECD nicht als schädlich qualifiziert worden seien. Schliesslich ist nicht zu erkennen, wie das Gericht zur Aussage kommt, «in diesem Zusammenhang» (d. h. im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA) sei auf die Qualifikation der Verwaltungsgesellschaften durch die OECD hinzuweisen. Ein solcher Zusammenhang besteht nämlich ganz offensichtlich nicht.

einem DBA-Partnerstaat unbefriedigend sei, kann sie dieses nur durch eine Revision des entsprechenden Abkommens korrigieren. Im Verhältnis zu Portugal ist dies bezüglich der Voraussetzungen des Nullsatzes für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Änderungsprotokoll (am 25.6.2012 unterzeichnet)⁵⁴ geschehen. Dort wird – analog zu Art. 15 ZBstA – u. a. die Bedingung aufgestellt, dass keine der Gesellschaften steuerbefreit sein darf.

5. Es gibt eine weitere – vom Bundesverwaltungsgericht nicht angeführte – Begründung dafür, in Fällen wie dem hier besprochenen die Abkommensvorteile für Dividenden zwischen verbundenen Unternehmen zu gewähren. Wenn die Partnerstaaten in einem internationalen Vertrag – ohne die Besteuerung im Empfängerstaat ausdrücklich als Anwendungsvoraussetzung zu normieren – eine Reduktion des Besteuerungsrechts des Quellenstaats, allenfalls sogar auf null, vereinbart haben, ist es für den Quellenstaat belanglos, ob der Ansässigkeitsstaat der Empfängerin diese Dividenden besteuert (unter Anrechnung einer allfälligen residualen Steuer im Quellenstaat) oder aufgrund eines Schachtelprivilegs bzw. Beteiligungsabzugs steuerlich entlastet oder die Gesellschaft überhaupt nicht besteuert. M. a. W. kann die Auffassung vertreten werden, dass bei Dividenden (Gleiches gilt auch für Zinsen und Lizenzgebühren, wenn der Quellenstaat dafür gemäss unilateralem Recht eine Besteuerung vorsieht) eine staatsvertragliche Aufteilung des Besteuerungssubstrats vereinbart worden sei. Nachdem diese Aufteilung des Besteuerungssubstrats im Abkommen vereinbart worden ist, hat der Quellenstaat seinen Beitrag (Reduktion oder Herabsetzung auf null) zu gewähren, unabhängig davon, ob – und wenn ja, wie – der Partnerstaat die Dividende besteuert oder freistellt.

Diese Überlegung gilt nicht nur für die Abkommensanwendung, sondern kann auch gegen die Notwendigkeit von Sonderregelungen im Fall von Sonderzonen mit Steuerbefreiung angestellt werden.

Selbstverständlich stehen solche staatsvertraglichen Verpflichtungen – wie dies das Bundesverwaltungsgericht zutreffend ausführt – immer unter dem Vorbehalt, dass kein Abkommensmissbrauch vorliegt und dass die empfangende Gesellschaft das Nutzungsrecht am entsprechenden Ertrag hat.

Literatur

- BRÜLISAUER PETER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, ST 2011, 1042
- MATTEOTTI RENÉ, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 2011/12, 469
- NIEDERER CHRISTOPH/SCHERRER ANDREA, Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung, ST 2011, 296
- OESTERHELT STEFAN, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), SZW 2012, 29
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, III Bd., Bern 1969
- SCHMID WERNER/ANDERRÜTHI MARKUS, Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis, FStR 2005, 121

Dokumente und Berichte

- OECD-Komm., Kommentar zu den Artikeln des Musterabkommens, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 43
- Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/TEMod006.pdf
- Vers une coopération fiscale globale. Rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales, progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables, OCDE, Paris 2000, www.oecd.org/fr/ctp/pratiquesfiscalesdommageables/2090184.pdf

Rechtsquellen

- BdBSt, BRB über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940; in Kraft bis 31.12.1994), BS 6, 350
- BGG, BG über das Bundesgericht (vom 17.6.2005), SR 173.110
- DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem

54 Protokoll 2012 DPA-P.

- Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62
- DBA-IRL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 8.11.1966), SR 0.672.944.11
- DBA-P, Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 26.9.1974), SR 0.672.965
- DBA-US 1951, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 24.5.1951), AS 1951, 892
- 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
- EStG, (dt.) EinkommensteuerG idF der Bekanntmachung vom 8.10.2009, BGBl I 2009, 3366, 3862, zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 8.5.2012, BGBl I, 1030
- Mutter-Tochter-RL, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), ABI L 225 vom 20.8.1990, 6
- Protokoll 2012 DBA-P, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie des entsprechenden Zusatzprotokolls (vom 25.6.2012) <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/27289.pdf>
- Steuerentlastungsverordnung, V über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (vom 22.12.2004), SR 672.203
- StG ZG, SteuerG (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111
- 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
- VzDBA-D, V zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (vom 30.4.2003), SR 672.913.610
- VzDBA-US 1996, V zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen 1966 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61
- 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 ABI L 385 vom 29.12.2004, 30

Formulare

- Formular 103 – Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine
- Formular 106 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden auf Beteiligungen von mindestens 20 % (Art. 26a VStV)
- Formular 107 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden einer schweizerischen Gesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft (Art. 3 VO DBA-D) (per 1.1.2005 abgeschafft)
- Formular 108 – Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft
- Formular 109 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Erträge von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen (KAG) (Art. 38a VStV)
- Formular 823 – Gesuch um Bewilligung zur ermässigten Versteuerung der Dividendenauszahlungen oder ihnen gleichgestellten Leistungen einer schweizerischen Gesellschaft an ihre amerikanische Gesellschaft (ursprüngliche Bezeichnung: Formular S-823)
- Formular 823 B – Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer der Dividendener-

träge infolge wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft – Gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ohne DBA-USA

Formular 823 C – Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält – Gestützt auf das Zinsbesteuerungsabkommen (ZbstA)

Materialien

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1

Praxisanweisungen

WL Dividendenzahlungen, WL der ESTV betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)

Gesetzgebungs-Agenda 2012/4

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

Inhalt

1 Bund	306	2.5 Bern	314
1.1 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)	306	2.6 Freiburg	315
1.2 Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen	306	2.7 Genf	315
1.3 Befreiung von Coco-Bonds und Write-off-Bonds von der Verrechnungssteuer	306	2.8 Graubünden	315
1.4 Mitarbeiterbeteiligungen – Pflichten zur Bescheinigung	307	2.9 Luzern	316
1.5 Besteuerung nach dem Aufwand	307	2.10 Nidwalden	316
1.6 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer	308	2.11 Schwyz	317
1.7 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungszuzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen	308	2.12 Solothurn	317
1.8 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer	309	2.13 St.Gallen	317
1.9 Änderung der Quellensteuerverordnung des Bundes	309	2.14 Tessin	318
1.10 Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung von Ehepaaren	310	2.15 Thurgau	318
1.11 Einheitliches Steuerstrafrecht	311	2.16 Wallis	318
1.12 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes	311	2.17 Zürich	319
1.13 In der Herbstsession 2012 behandelte Motionen und Initiativen	312	3 International	319
2 Kantone	312	3.1 Überblick	319
2.1 Aargau	312	3.2 Steueramtshilfegesetz	320
2.2 Appenzell Ausserrhodon	313	3.3 Änderung von Art. 26 OECD-MA und von dessen Kommentar	320
2.3 Basel-Landschaft	313	3.4 Bulgarien	321
2.4 Basel-Stadt	314	3.5 Malta	322
		3.6 Peru	322
		3.7 Republik Korea	322
		3.8 Rumänien	323
		3.9 Schweden	323
		3.10 Singapur	323
		3.11 Slowakische Republik	323
		3.12 Slowenien	323
		3.13 Tschechien	324

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

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümergebund Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden – neben der Volksinitiative zum Bausparen, die in der Volksabstimmung vom 17.6.2012 abgelehnt wurde¹ – 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.² 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 Wohneigentums³ 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.⁴ In der Frühjahrssession 2012 beschlossen die eidg. Räte schliesslich, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung, diese abzulehnen, zu unterbreiten. Diese wurde in der Volksabstimmung vom 23.9.2012 von Volk und Ständen abgelehnt.

1.2 Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen

Am 15.6.2012 erliessen die eidg. Räte das BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen.⁵ Mit diesem Gesetz, das über eine parlamentarische

Initiative angestossen worden war,⁶ 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 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 ist am 4.10.2012 unbenutzt abgelaufen. Das Inkrafttreten bestimmt nunmehr der Bundesrat. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren nach Inkrafttreten anzupassen.

1.3 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.⁷ 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),⁸ welche unter anderem höhere Eigenkapitalanforderungen beinhalten, die entsprechenden fiskalischen Rahmenbedingungen möglichst schnell bieten zu können. Danach 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 Referendumsfrist ist am 4.10.2012 unbenutzt abgelaufen. Das Inkrafttreten bestimmt nunmehr der Bundesrat.

1 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FStR 2012, 239.

2 BBI 2010, 5303.

3 BBI 2010, 5339.

4 Für Einzelheiten der Beratung s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 66 f.

5 BBI 2012, 5927.

6 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 153.

7 BBI 2012, 5943.

8 AS 2012, 811.

1.4 Mitarbeiterbeteiligungen – Pflichten zur Bescheinigung

Zur Umsetzung des BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010)⁹ erliess der Bundesrat am 27.6.2012 die Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, MBV)¹⁰, 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. Vestingperiode von der Schweiz wegziehen und ihre Optionen später im Ausland ausüben oder in die Schweiz zuziehen und die Optionen hier nach Ablauf der Vestingperiode 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.¹¹

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

1.5 Besteuerung nach dem Aufwand

Sowohl das DBG wie auch das StHG sehen vor, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz Wohnsitz haben, aber hier nicht erwerbstätig sind, nach ihrem

(Lebens-)Aufwand besteuert werden können. Diese Regelung ist in den zurückliegenden Jahren zunehmend in Frage gestellt worden, insbesondere seit der Kanton Zürich die Aufwandbesteuerung mittels Volksentscheid abgeschafft hat. Nach Auffassung des Bundesrats ist die Besteuerung nach dem Aufwand ein wichtiges steuerpolitisches Instrument mit erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung und langer Tradition. Sie soll deshalb beibehalten werden. Der Bundesrat erachtet indessen eine Reform für notwendig. Ziel der Reform soll es sein, die Anwendung der Besteuerung nach dem Aufwand zu verbessern, um dessen Akzeptanz zu stärken. Gezielte Anpassungen sollen sicherstellen, dass sowohl Standort- als auch Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung getragen wird. Gleichzeitig sollen die Rechtssicherheit erhöht und die 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.¹²

Am 28.9.2012 erliessen die eidg. Räte das entsprechende BG.¹³ Dieses entspricht bis auf die Übergangsregelung der Vorlage des Bundesrats und modifiziert die Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung im DBG und im StHG wie folgt:

- Klarstellung, dass der weltweite Aufwand massgeblich ist.
- Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand wird 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.
- Bei der direkten Bundessteuer gilt eine minimale Bemessungsgrundlage von Fr. 400 000, die jährlich dem Landesindex der Konsumentenpreise angepasst wird; die Kantone haben ebenfalls eine minimale Bemessungsgrundlage festzulegen, 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 werden explizit verpflichtet, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen.
- Für Altfälle gilt eine Übergangsfrist von 5 Jahren.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 17.1.2013. Das Inkrafttreten bestimmt anschliessend der Bundesrat. Die

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

10 AS 2012, 3847.

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

12 BBl 2011, 6021.

13 BBl 2012, 8251.

Kantone, die die Besteuerung nach dem Aufwand vorsehen, haben ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren nach Inkrafttreten dieses BG anzupassen. Für natürliche Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses BG bereits nach dem Aufwand besteuert werden, gilt die Übergangsfrist von 5 Jahren sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern. DBG und StHG treten übergangsrechtlich mit gleicher zeitlicher Wirkung in Kraft.

1.6 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer

Der Bundesrat verabschiedete am 18.4.2012 die Botschaft zur Änderung des BG über die direkte Bundessteuer,¹⁴ mit welcher er die Prüflücke in der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer schliessen will. 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. Mit einer entsprechenden Anpassung des DBG sollen die Kantone dazu verpflichtet werden, die ordnungs- und rechtmässige Erhebung der direkten Bundessteuer überprüfen zu lassen. Die Überprüfung soll von den Kantonen in Auftrag gegeben werden und durch ein unabhängiges kantonales Finanzaufsichtsorgan erfolgen.

Das unabhängige kantonale Aufsichtsorgan soll nach Vorschlag des Bundesrats jährlich die Ordnungs- und Rechtmässigkeit der Erhebung der direkten Bundessteuer 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.¹⁵

In der Herbstsession 2012 hiess der Ständerat als Ersterat die Vorlage in der Fassung des Bundesrats gut.

1.7 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 der 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.»¹⁶ Mit Verfügung vom 30.8.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.¹⁷

Mit Botschaft vom 4.7.2012¹⁸ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung auf Ablehnung zu unterbreiten. 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 beispielsweise im Fall der Betreuung durch Verwandte unklar ist. Die tatsächlich entstandenen Kosten der Eigenbetreuung könnten zudem nicht beziffert werden.¹⁹

Der Bundesrat anerkennt in der Familienbesteuerung Handlungsbedarf, insbesondere bei der sog. Heiratsstrafe und den Belastungsrelationen zwischen Ein- und Zweiverdiener-Ehepaaren. Er hat zur Lösung dieser Frage in der Zwischenzeit einen Entwurf zur Änderung des DBG in die Vernehmlassung gegeben.²⁰ Der Bundesrat verzichtet deshalb darauf, einen Gegenentwurf zur Initiative vorzulegen.

14 BBI 2012, 4769.

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

16 BBI 2010, 281.

17 BBI 2011, 6671.

18 BBI 2012, 7215.

19 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 4.7.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45283.

20 S. Abschn. 1.10.

1.8 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 der 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.²¹ Mit Verfügung vom 13.10.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.²²

Mit dieser Volksinitiative will GastroSuisse erreichen, dass verzehrfertige Speisen und alkoholfreie Getränke unabhängig von ihrem Verzehrort gleich besteuert werden. Auf diese Weise könne vermieden werden, dass auf Leistungen des Gastgewerbes ein höherer Mehrwertsteuersatz zur Anwendung gelangt als auf den Leistungen der Take-away-Betriebe und des Detailhandels.

Mit Botschaft vom 14.9.2012²³ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung auf Ablehnung zu unterbreiten. Nach seiner Auffassung soll an der geltenden Ordnung, wonach Essen und Trinken in Restaurants mehrwertsteuerlich nicht gleich behandelt wird wie der Kauf von Lebensmitteln, festgehalten werden. Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, die Abgabe von Nahrungsmitteln im Gastgewerbe dem Nahrungsmittelverkauf steuerlich gleichzustellen, wie es die Volksinitiative fordert. Die beiden unterschiedlichen Leistungen stünden in keinem direkten Konkurrenzverhältnis zueinander. Die geringere Besteuerung des Verkaufs von Nahrungsmitteln sei sachlich gerechtfertigt, da es sich um Güter des täglichen Bedarfs handle. Der Besuch eines Restaurants sei dagegen weit mehr als der blosse Kauf von Nahrungsmitteln für den täglichen Bedarf. Durch den Konsum vor Ort seien weitere umfangreiche Dienstleistungen nötig. Das rechtfertige eine Besteuerung zum Normalsatz, wie sie für die meisten anderen Dienstleistungen bestehe. Von einer Steuersenkung für das Gastgewerbe würden zudem in erster Linie Personen in guten wirtschaftlichen Verhältnissen profitieren.

Der Bundesrat empfiehlt die Initiative auch zur Ablehnung, weil die Besteuerung von gastgewerblichen Leis-

tungen zum reduzierten Steuersatz Mindereinnahmen in der Höhe von jährlich Fr. 700 - 750 Mio. zur Folge hätte, wobei rund Fr. 75 Mio. zu Lasten des AHV-Fonds und rund Fr. 40 Mio. zu Lasten des IV-Fonds gingen. Diese Mindereinnahmen müssten innerhalb des Mehrwertsteuersystems kompensiert werden. Im Vordergrund stünde dabei laut dem Bundesrat eine Erhöhung des reduzierten Steuersatzes. Damit verbunden wäre allerdings eine steuerliche Mehrbelastung von Haushalten in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen.

Dem Gastgewerbe entstünde bei einer Annahme der Initiative zudem administrativer Mehraufwand durch einmalige Umstellungskosten sowie die neu notwendige Unterscheidung der Umsätze aus der Abgabe von Nahrungsmitteln von denjenigen aus der Abgabe von Alkohol und Raucherwaren.²⁴

1.9 Änderung der Quellensteuerverordnung des Bundes

Die Erhebung der Quellensteuer ist sowohl für die Schuldner der steuerbaren Leistung, welche die Quellensteuer in Abzug zu bringen und abzuliefern haben, als auch für die Steuerbehörden sehr datenintensiv und damit administrativ recht aufwendig. Mit Hilfe einer einheitlichen Software-Lösung soll deshalb gesamtschweizerisch den Schuldnern der steuerbaren Leistung, namentlich den Arbeitgebern, die Möglichkeit eröffnet werden, ihre Quellensteuerdaten elektronisch an die Steuerbehörden zu übermitteln. Eine solche gesamtschweizerische, kantonsübergreifende Lösung, welche neben einer effizienten und standardisierten Verarbeitung der Quellensteuerdaten auch das interkantonale Abrechnungsverfahren vereinfachen und zusätzlich mehr Rechtssicherheit bringen könnte, setzt indessen gesamtschweizerisch vereinheitlichte Tarifstrukturen mit gesamtschweizerisch einheitlichen Bezeichnungen voraus. Für die direkte Bundessteuer soll auf den 1.1.2014 die entsprechende Rechtsgrundlage geschaffen werden, indem in der Verordnung über die Quellensteuer (Quellensteuerverordnung, QStV) neu die einzelnen Tarificodes, die inskünftig gesamtschweizerisch gelten sollen, verbindlich umschrieben und aufgezählt werden.

Im interkantonalen Verhältnis gilt harmonisierungsrechtlich grundsätzlich die Regel, dass sich bei Quellensteuern die Verpflichtung des Schuldners der steuerbaren Leistung zum Steuerabzug nach dem Recht des Kantons richtet, in welchem dieser Sitz oder Betriebsstätte hat. An der steuerlichen Zugehörigkeit der betroffenen Steu-

21 BBI 2010, 2351.

22 BBI 2011, 7989.

23 BBI 2012, 8319.

24 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 14.09.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45969.

erpflichtigen ändert sich jedoch nichts. Der Quellensteuerpflichtige, welcher nach den allgemeinen Regeln im Wohnsitzkanton steuerpflichtig ist, unterliegt der Quellensteuerpflicht nach dem Recht dieses Kantons, auch wenn ein ausserkantonaler Schuldner der steuerbaren Leistung (z. B. ein ausserkantonaler Arbeitgeber) den Steuerabzug nach dem Recht seines Sitzkantons vorgenommen hat. Die vom ausserkantonalen Schuldner abgezogene und abgelieferte Steuer wird an die nach dem Recht des Wohnsitzkantons geschuldete Quellensteuer angerechnet. Zuviel bezahlte Steuern werden zurückbezahlt, zu wenig bezogene Steuern nachgefordert.

Dieses interkantonale Abrechnungs- und Besteuerungsverfahren nach geltendem Recht ist mit hohem Aufwand verbunden, auch wenn nicht wenige Arbeitgeber bereits heute auf freiwilliger Basis direkt mit dem zur Besteuerung befugten Kanton abrechnen. Mit dem künftigen, einheitlichen elektronischen Melde- und Abrechnungsverfahren soll das interkantonale Abrechnungsverfahren stark vereinfacht werden, indem vorgesehen ist, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung, der von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, zwingend mit jedem einzelnen zur Besteuerung berechtigten Kanton direkt abrechnen muss. Gleichzeitig soll auch die Regelung der Bezugsprovision sowie der Meldepflicht der Arbeitgeber angepasst werden.

Im Weiteren soll zusätzlich die Ausgestaltung des Quellensteuerabzugs, die unter Umständen zu Härten führen kann, geändert werden. Grundsätzlich werden nach Art. 33 StHG nur ganz bestimmte Abzüge bei der Ausgestaltung der Quellensteuertarife berücksichtigt. Weitere, im Einzelfall anfallende Abzüge können erst im Folgejahr über eine nachträgliche Korrektur des angerechneten Tarifs berücksichtigt werden (Art. 2 Bst. e QStV). Das kann für den betroffenen Quellensteuerpflichtigen unter Umständen zu finanziellen Engpässen und damit zu einer Härte führen, namentlich wenn er Unterhaltsbeiträge für Kinder oder an den geschiedenen Ehegatten zu leisten hat. Es ist deshalb vorgesehen, für die direkte Bundessteuer die QStV so zu ändern, dass Quellensteuerpflichtigen, denen ein Anspruch auf eine entsprechende Tarifkorrektur zukommt, auf Antrag bereits für den laufenden Quellensteuerabzug bei der Tarifanwendung die Berücksichtigung von Kinderabzügen bis zur Höhe der Unterhaltsbeiträge bewilligt werden kann.

Die Kantone haben diesen Änderungen bereits zugestimmt und ihre Bereitschaft signalisiert, auf der Basis der vorgesehenen Änderung der Quellensteuerverordnung des Bundes die kantonalrechtlichen Gesetzesbestimmungen anzupassen.

Das Eidg. Finanzdepartement führte zu einer entsprechenden Vorlage vom 7.8. - 28.9.2012 eine Anhörung durch.

1.10 Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung von Ehepaaren

Am 29.8.2012 eröffnete der Bundesrat die Vernehmlassung zu einem BG, das bei der direkten Bundessteuer die steuerliche Benachteiligung von Zweiverdiener- und Rentner-Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren beseitigen soll. Nach geltender Ordnung werden bei der direkten Bundessteuer verheiratete und unverheiratete Paare steuerlich nach wie vor unterschiedlich behandelt. Heute können sich nach wie vor Mehrbelastungen von über 10 %, die gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung verfassungswidrig sind, je nach Aufteilung des Einkommens zwischen den Ehegatten für Zweiverdiener-Ehepaare bereits ab einem Netto-Erwerbseinkommen von Fr. 80 000 und für Rentner-Ehepaare sogar ab einem Pensionseinkommen von Fr. 50 000 ergeben.

Der Bundesrat will mit einer sog. alternativen Steuerberechnung gezielt die steuerliche Benachteiligung von Zweiverdiener- und Rentner-Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen abschaffen. Bei diesem Korrekturmechanismus hätte die Steuerbehörde den Steuerbetrag von Ehepaaren zunächst wie bisher zu berechnen (Zusammenrechnung der Einkommen, Anwendung des Verheiratetentarifs). Danach hätte sie eine alternative Berechnung des Steuerbetrags vorzunehmen. Erwerbseinkommen und die damit verbundenen Abzüge sowie Rentnereinkommen würden dabei den einzelnen Ehegatten individuell zugewiesen. Die übrigen Einkommensarten und Abzüge würden hälftig aufgeteilt. Auf das so berechnete Einkommen würde der Tarif für Alleinstehende angewendet. Dem Ehepaar würde alsdann der niedrigere der beiden nach diesen Methoden berechneten Beträge in Rechnung gestellt.

Die steuerliche Benachteiligung von Ehepaaren im geltenden Recht ist auch auf die übermässige Entlastung von unverheirateten Personen mit Kindern zurückzuführen. Der Bundesrat schlägt deshalb vor, Unverheiratete mit Kindern künftig stets zum Grundtarif anstatt zum günstigeren Verheiratetentarif zu besteuern. Damit Alleinerziehende mit tieferem und mittlerem Einkommen aber nicht stärker belastet werden, soll ihnen neu ein Abzug in der Höhe von Fr. 11 000 gewährt werden. So könnte auch in diesem Bereich ein verfassungskonformer Zustand erreicht werden. Der Abzug vom Steuerbetrag von Fr. 251 pro Kind gemäss Art. 214 Abs. 2^{bis} DBG stünde weiterhin allen Eltern, unabhängig von ihrem Zivilstand und ihrer Lebensform, offen.

Im geltenden Recht werden Einverdiener-Ehepaare gegenüber Zweiverdiener-Ehepaaren steuerlich etwas stärker belastet. Grundsätzlich ist dies gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bis zu einem gewissen Grad zulässig. Durch die alternative Steuerberechnung würde sich aber der Belastungsunterschied vor allem bei den Steuerpflichtigen mit mittleren und höheren Einkommen verstärken. Diese Einverdiener-Ehepaare würden im Unterschied zu Zweiverdiener-Ehepaaren durch die alternative Steuerberechnung nicht entlastet, da sie gegenüber Konkubinatspaaren bereits im geltenden Recht steuerlich nicht benachteiligt sind. Um die Belastungsunterschiede zwischen Einverdiener- und Zweiverdiener-Ehepaaren in einem akzeptablen Rahmen zu halten, schlägt der Bundesrat vor, bei der direkten Bundessteuer einen Abzug für Einverdiener-Ehepaare von Fr. 8100 einzuführen.

Mit den vorgeschlagenen Massnahmen möchte der Bundesrat erreichen, dass das Steuerrecht die Wahl von Lebens- und Familienmodellen nicht beeinflusst, sondern sich gegenüber verschiedenen Lebenskonstellationen möglichst neutral verhält. Unter den geprüften Varianten zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung von Ehepaaren erweist sich die alternative Steuerberechnung nach Ansicht des Bundesrats als am kostengünstigsten. Sie bringt für die kantonalen Steuerverwaltungen zwar einen Mehraufwand mit sich, nicht aber für die steuerpflichtigen Personen.

Die vorgeschlagenen Massnahmen führen nach Schätzungen des Bundesrats zu einem jährlichen Minderertrag der direkten Bundessteuer von rund Fr. 1 Mia. Zur Gegenfinanzierung sollten einerseits die Ausgaben gekürzt und andererseits die Einnahmen erhöht werden. In Frage kämen nach Ansicht des Bundesrats namentlich eine Kürzung der Ausgaben bei gleichzeitiger Erhöhung der Mehrwertsteuersätze oder eine Ausgabenkürzung und der vorübergehende Verzicht auf den Ausgleich der Folgen der kalten Progression.²⁵

Die Vernehmlassung dauert bis zum 5.12.2012.

1.11 Einheitliches Steuerstrafrecht

Am 21.9.2012 beauftragte der Bundesrat das Eidg. Finanzdepartement, gemeinsam mit den Kantonen eine Vernehmlassungsvorlage zur Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts auszuarbeiten. Das Steuerstrafrecht ist Bestandteil des geltenden Steuerrechts und enthält Instrumente, um Steuerdelikte zu ahnden und damit die Steuergerechtigkeit zu gewährleisten. Im geltenden Recht werden die Strafbestimmungen und die Verfahren jedoch

je nach Steuerart unterschiedlich festgelegt. Wenn ein Sachverhalt mehrere Steuerarten betrifft, löst er mehrere Verfahren aus und kann in diesen unterschiedlich beurteilt werden.

Mit einer Revision des Steuerstrafrechts sollen diese Schwächen des geltenden Rechts beseitigt sowie ein einheitliches Verfahren, einheitliche Straftatbestände und klarere Zuständigkeiten geschaffen werden. Für alle Verfahren im Bereich des Steuerstrafrechts soll neu ein gleichartiges Verfahrensrecht zur Anwendung kommen. Dies ist heute bereits bei den indirekten Steuern (Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben) der Fall. Bei den direkten Steuern (Einkommens- und Gewinnsteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie Vermögens- und Kapitalsteuern von Kantonen und Gemeinden) gelten dagegen mit Ausnahme des Ermittlungsverfahrens im Falle schwerer Steuerwiderhandlungen die Bestimmungen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens (bei Hinterziehung) bzw. die Regeln des Strafprozessrechts (bei Steuerbetrug). Sodann sollen auch die Straftatbestände inhaltlich gleichartig gestaltet werden. Angestrebt werden einheitliche Regeln für die direkte Bundessteuer, die Mehrwertsteuer, die Verrechnungssteuer, die Stempelabgaben sowie via StHG auch für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Die bisherigen Zuständigkeiten betreffend die direkten und die indirekten Steuern sollen von der Revision jedoch unberührt bleiben. Lediglich durch gegenseitige Meldepflichten soll gewährleistet werden, dass es zu keiner Überbestrafung kommt.

Indem ein Sachverhalt für alle Steuerarten nach gleichen Massstäben abgeklärt werden kann, erhöht sich auch die Rechtssicherheit. Die Vereinheitlichung der Straftatbestände würde es ermöglichen, eine Widerhandlung für alle Steuerarten vergleichbar nach der Schwere der Tat zu beurteilen. Die Vereinheitlichung der Verfahren sieht denn auch vor, dass auch die kantonalen Steuerbehörden in Hinterziehungsverfahren Zugang zu Bankdaten erhalten.²⁶

1.12 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes

Die Vorarbeiten zur Unternehmenssteuerreform III, mit der auch der Steuerstreit mit der EU beigelegt werden soll, kommen bis heute aufgrund der bisher ergebnislosen Sondierungsgespräche mit der EU nicht voran.²⁷ Am

25 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 29.8.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45731.

26 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 21.09.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=46074.

27 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 64 f. und dortige Verweise.

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.

Für die EU sind gewisse Steuerregimes in den 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 Unternehmensstandorts Schweiz soll gewahrt und weiterentwickelt werden;
- die internationale Akzeptanz der schweizerischen Unternehmenssteuerordnung soll gefördert werden;
- die Einnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden zur Finanzierung öffentlicher Tätigkeiten sollen sichergestellt bleiben.²⁸

Das Eidg. Finanzdepartement hat in der Zwischenzeit eine Verfügung über die Projektorganisation der Unternehmenssteuerreform III (UStR III) erlassen, der die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und -direktoren (FDK) am 21.9.2012 zugestimmt hat; auch hat sie ihre Vertretung in der Projektorganisation bestimmt.²⁹

1.13 In der Herbstsession 2012 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

abgelehnt:

- eine Motion betr. Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung sowie weiteren Missbräuchen bei der direkten Bundessteuer;
- eine Motion betr. Beseitigung von Mehrwertsteuerschranken bei Immobilienverkauf;

keine Folge geleistet:

- einer parlamentarischen Initiative betr. Stopp den Steuerprivilegien für reiche Ausländerinnen und Ausländer;

abgeschrieben:

- eine Standesinitiative und eine parlamentarische Initiative betr. allgemeine Steueramnestie.

Der Ständerat hat:

abgelehnt:

- eine Motion betr. Erlass von klaren Eckwerten für Steuerverhandlungen mit der EU;
- eine Motion betr. Förderung und Würdigung von ehrenamtlichen Tätigkeiten durch Steuerabzüge.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Grosse Rat hat am 22.5.2012 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen, die in der Volksabstimmung vom 23.9.2012 gutgeheissen worden ist.

Die Revision tritt 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;³⁰

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;

28 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.6.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=44786.

29 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 21.09.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=46084.

30 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

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. Aufgrund der Beratungen in der 1. Lesung und dem Ergebnis der Volksdiskussion geht der Gesetzesentwurf am 29.10.2012 unverändert in die 2. Lesung des Kantonsrats. 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,³¹ Anpassung des Abzugs

für Kinderdrittbetreuungskosten,³² Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,³³ Steuerbefreiung von konzessionierten Verkehrsunternehmen,³⁴ Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes³⁵ und Anpassung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung.³⁶

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.³⁷

2.3 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat dem Landrat am 21.8.2012 eine Vorlage zur Änderung des Steuergesetzes überwiesen. 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 Kapitalleistungen 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 Zuständigkeit der 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,³⁸ Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,³⁹ Besteuerung von

31 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

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

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

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

35 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

36 BGE 136 I 49, 136 I 65 und 2C_30/2008 (vom 25.9.2009).

37 www.ar.ch/departemente/departement-finanzen/wichtige-informationen/?no_cache=1.

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

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

Mitarbeiterbeteiligungen,⁴⁰ Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes,⁴¹ Bahnreform 2;⁴²

- Anpassung der Vermögensbesteuerung von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen; gemäss neuester Rechtsprechung des Bundesgerichts⁴³ müssen solche Versicherungen auch bei bereits laufenden Rentenzahlungen mit dem noch vorhandenen Rückkaufswert als Vermögen versteuert werden; bisher war dies nur während der Aufschubszeit der Fall.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁴⁴

Die Stimmbevölkerung hat am 23.9.2012 die Gesetzesinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien», die sich auf die Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand bezog, gutgeheissen und gleichzeitig den Gegenvorschlag des Regierungsrats abgelehnt. Die Abschaffung erfolgt damit auf den 1.1.2013.

2.4 Basel-Stadt

Am 24.4.2012 hat der Regierungsrat aufgrund einer Motion eine Gesetzesvorlage zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung an den Grossen Rat überwiesen. Mit Beschluss vom 19.9.2012 hat der Grosse Rat der Gesetzesvorlage zugestimmt und die Möglichkeit, über das Zugzugsjahr hinaus nach dem Aufwand besteuert zu werden, ab der Steuerperiode 2014 ersatzlos aufgehoben. Die Referendumsfrist läuft bis zum 3.11.2012. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁴⁵

Am 12.6.2012 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine weitere Gesetzesvorlage mit verschiedenen Anpassungen ans Bundesrecht unterbreitet: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁴⁶ Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes⁴⁷ und Anpassung der Fristen für Rekurse an die Steuerrekurskommission und ans Verwaltungsgericht an die Fristen bei der direkten Bundessteuer.

Das Inkrafttreten ist 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.⁴⁸

40 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

41 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

43 BGer 2C_337/2011 (vom 1.5.2012).

44 www.baselland.ch/fileadmin/baselland/files/docs/parl-1k/vorlagen/2012/2012-222.pdf.

45 www.steuer.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm.

46 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

47 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

48 www.steuer.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm.

2.5 Bern

Das Berner Stimmvolk hat am 23.9.2012 die Initiative «Faire Steuern – Für Familien»⁴⁹ abgelehnt und dem vom Grossen Rat erarbeiteten Gegenvorschlag zugestimmt. Mit dem Ja zum Gegenvorschlag bleiben die Einkommenssteuer- und Vermögenssteuertarife sowie die Vermögenssteuerbremse unverändert, während der Kinderabzug von Fr. 7000 auf Fr. 8000 steigt. Die Besteuerung nach dem Aufwand wird in der heutigen Form beibehalten, jedoch verschärft. Und zwar beträgt das steuerbare Einkommen neu mind. das 7-Fache des jährlichen Mietzinses oder Mietwerts bzw. das 3-Fache des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung, mind. aber Fr. 400 000. Für bisher nach dem Aufwand besteuerte Personen besteht eine Übergangsfrist von 5 Jahren. Die Erhöhung des Kinderabzugs gilt ab dem 1.1.2013, während die Neuregelung der Besteuerung nach dem Aufwand gleichzeitig mit den neuen bundesrechtlichen Vorschriften⁵⁰ in Kraft treten soll.

Der Regierungsrat hat am 4.7.2012 die Steuergesetzesrevision 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 Amts 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

49 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 160.

50 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), BBl 2012, 8251.

Steuerverwaltung Mitteilungen, Verfügungen und Einspracheentscheide auf elektronischem Weg eröffnen kann;

- Umsetzung von Bundesrecht: Besteuerung nach dem Aufwand,⁵¹ Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds,⁵² Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁵³ Bahnreform 2,⁵⁴ Entwurf über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.⁵⁵

Die beiden Lesungen im Grossen Rat erfolgen voraussichtlich in der Novembersession 2012 und in der Märzsession 2013. Die Unterlagen können im Internet eingesehen werden.⁵⁶

Das Inkrafttreten der Teilrevision ist grundsätzlich auf den 1.1.2014 geplant.

2.6 Freiburg

Der Staatsrat hat am 18.9.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Es geht dabei um Anpassungen an Bundesrecht: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen⁵⁷ und Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds.⁵⁸

Der Grosse Rat wird die Vorlage in der November-Session 2012 behandeln.

Das Inkrafttreten der Änderung ist auf den 1.1.2013 vorgesehen. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵⁹

2.7 Genf

Auf das Gesetzesprojekt 10 924, mit dem verschiedene kantonale Steuererlasse an das BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen⁶⁰ angepasst werden sollten, ist die Steuerkommission des Grossen Rats, entgegen allen Erwartungen, nicht eingetreten.⁶¹ Bei der Umsetzung des Bundesrechts in kantonales Recht kommt es damit

zu einer Verzögerung. Der Staatsrat sah sich in der Folge gezwungen, ein Reglement zu erlassen, in dem er für im Ausland wohnhafte Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen den kantonalen und kommunalen Quellensteuersatz auf 20 % festgelegt hat.⁶²

Der Grosse Rat hat in der September-Session 2012 das Gesetz 10 906 erlassen, gemäss dem bei der Quellensteuer ab dem 1.1.2013 die Bezugsprovision für Schuldner der steuerbaren Leistung von 3 % auf 2 % gesenkt wird.⁶³

Andererseits hat der Grosse Rat 3 Gesetzesprojekte des Staatsrats abgelehnt, welche das Gesetz über die Besteuerung der natürlichen Personen in folgenden Punkten geändert hätten:

- Gesetzesprojekt 10 898: Abschaffung des im Jahr 2010 eingeführten Sozialabzugs von 50 %, maximal Fr. 500 000, auf Vermögensteile, die Selbständigerwerbende in Handels-, Industrie- oder Gewerbebetriebe investiert haben;⁶⁴
- Gesetzesprojekt 10 903: Sistierung der Regelung betr. Maximalbelastung bei der Vermögenssteuer in den Jahren 2013 und 2014;⁶⁵
- Gesetzesprojekt 10 907: Begrenzung des Abzugs der Prämien für die Kranken- und Unfallversicherung auf die Höhe der kantonalen Durchschnittsprämie statt wie bisher das Doppelte dieser Prämie.⁶⁶

Schliesslich hat der Staatsrat dem Grossen Rat im Gesetzesprojekt 10 967 vorgeschlagen, mit Wirkung ab dem 1.1.2013 unterschiedliche Zinssätze zugunsten der Steuerpflichtigen und zugunsten des Staates einzuführen, dies an Stelle des seit 2009 geltenden Systems der einheitlichen Zinssätze.⁶⁷

2.8 Graubünden

Der Grosse Rat hat am 31.8.2012 die Teilrevision des Steuergesetzes beraten und verabschiedet. Eine 2. Lesung findet nicht statt.

Die Revision umfasst u. a. verschiedene Anpassungen an das Bundesrecht:

- Die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen⁶⁸ wird adaptiert; für die Quellensteuer bei ausländischem

51 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), BBl 2012, 8251.

52 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

53 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

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

55 BBl 2012, 2869.

56 www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuergesetzrevision+2014.

57 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

58 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

59 www.fr.ch/publ/files/pdf46/2012-16_028_message_d.pdf.

60 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

61 www.ge.ch/grandconseil/moteurPdf.asp?typeObj=PL&numObj=10924.

62 www.ge.ch/legislation/modrec/f/D320p04.html.

63 www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL10906.pdf.

64 www.ge.ch/grandconseil/moteurPdf.asp?typeObj=PL&numObj=10898.

65 www.ge.ch/grandconseil/moteurPdf.asp?typeObj=PL&numObj=10903.

66 www.ge.ch/grandconseil/moteurPdf.asp?typeObj=PL&numObj=10907.

67 www.ge.ch/grandconseil/moteurPdf.asp?typeObj=PL&numObj=10967.

68 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

Wohnsitz wird in Anlehnung an die Regelung für Verwaltungsräte ein Steuersatz für Kanton und Gemeinde von je 10 % festgelegt.

- Die Steuerfreiheit des Feuerwehrosolds⁶⁹ wird übernommen, wobei der Maximalbetrag ebenfalls auf Fr. 5000 festgelegt wird.
- Für die Besteuerung nach dem Aufwand werden die verschärften Regeln des Bundesrechts⁷⁰ übernommen. Die Festlegung des Mindesteinkommens, das der Pauschale zugrunde gelegt werden muss, wird in die Hände der Regierung gelegt. Die Neuerung soll gleichzeitig mit der Änderung des DBG in Kraft gesetzt werden.
- Für die Besteuerung der Lotteriegewinne werden das Bundesrecht⁷¹ und auch die Beträge des DBG übernommen; unterschiedliche Regeln für Bund und Kanton scheinen weder sinnvoll noch praktikabel.

Die Neuerungen werden zusammen mit der Änderung des DBG vermutlich auf den 1.1.2014 in Kraft gesetzt.

An kantonalen Anliegen wurden folgende Revisionspunkte umgesetzt:

- Der Grosse Rat soll den Steuerfuss der juristischen Personen unabhängig von demjenigen der natürlichen Personen festlegen können. Damit kann er rasch auf veränderte Situationen reagieren.
- Die Liegenschaftsteuern (Grundsteuern) werden neu als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen.
- Für die elektronische Erfassung und Aufbewahrung von Daten, die elektronische Einreichung der Steuererklärung und die elektronische Veranlagung wurden die notwendigen gesetzlichen Grundlagen geschaffen.

Die von der Regierung beabsichtigte Verkürzung der Zahlungsfristen von heute 90 Tagen auf 30 Tage oder, wie von der Vorberatungskommission beantragt, auf 60 Tage wurde gänzlich abgelehnt. Damit sprach sich der Grosse Rat für die Beibehaltung der 90-tägigen Frist aus.

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. Es soll die Entwicklung der Erbschaftsteuerreform auf Bundesebene abgewartet werden.

69 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

70 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), BBI 2012, 8251.

71 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), BBI 2012, 5927.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁷² Die Referendumsfrist läuft bis zum 12.12.2012, jedoch wird nicht mit einem Referendum gerechnet.

Die revidierten Bestimmungen sollen mit Ausnahme der Neuerungen bei der Aufwandbesteuerung und der Lotteriegewinne auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt werden.

2.9 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.

2.10 Nidwalden

Der Regierungsrat hat am 25.9.2012 den Entwurf zu einer Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Es geht dabei um die Umsetzung bundesrechtlicher Vorgaben in den folgenden Punkten:

- Schaffung einer Anknüpfung für die Besteuerung von Maklerprovisionen bei der Vermittlung von Liegenschaften im Kanton durch einen ausserkantonalen Grundstücksvermittler;⁷³
- Anpassungen an Bundesgesetze: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁷⁴ Besteuerung nach dem Aufwand,⁷⁵ Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes,⁷⁶ Kinderbetreuungskostenabzug,⁷⁷ Zuwendungen an politische Parteien,⁷⁸ Milderung der wirtschaftlichen

72 www.stv.gr.ch.

73 BGer 2P.289/2000 (vom 8.1.2002), publ. in StR 57, 184; s. auch Art. 4 Abs. 1 StHG.

74 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

75 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), BBI 2012, 8251.

76 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

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

Doppelbelastung,⁷⁹ Anpassung der Mitwirkungspflichten an das neue Rechnungslegungsrecht,⁸⁰ Anpassung der Bestimmungen über die Inventaraufnahme an das neue Erwachsenenschutz-, Personen- und Kindesrecht.⁸¹

Die Vernehmlassungsfrist läuft bis zum 31.12.2012. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁸²

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 geplant.

2.11 Schwyz

An der Volksabstimmung vom 23.9.2012 haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger einen Massnahmenplan zur Neuverteilung der Aufgaben und Lasten zwischen dem Kanton und den Bezirken und Gemeinden abgelehnt. Mit einer Änderung des Gesetzes über den Finanzausgleich hätten neu 75 % statt 50 % der Einnahmen der Grundstückgewinnsteuer dem Kanton zukommen sollen. Damit bleiben wie bis anhin 50 % der Erträge für die Gemeinden und Bezirke bestimmt.

Der Regierungsrat hat dem Kantonsrat am 30.8.2012 Bericht und Vorlage für ein neues Feuerschutzgesetz überwiesen, das die bisherige Schadenwehrverordnung ablösen und nebenbei auch das Steuergesetz an das BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes⁸³ anpassen soll. Vorgesehen wird, wie im Recht der direkten Bundessteuer, eine Obergrenze von Fr. 5000.

Der Regierungsrat führt im Zuge der Inkraftsetzung der neuen Kantonsverfassung ein Vernehmlassungsverfahren zur Änderung des Gemeindeorganisationsgesetzes und weiterer Erlasse durch. Die bisherigen Delegationsbestimmungen für eine vereinfachte Anpassung der formellen Gesetze an geändertes Bundesrecht und für den Erlass kantonsrätlicher Verordnungen sollen zugunsten der neuen Regelung in der KV aufgehoben werden, nach denen das Resultat in der Schlussabstimmung des Kantonsrats darüber entscheidet, ob eine obligatorische Volksabstimmung stattfindet oder ob das Gesetz dem fakultativen Referendum untersteht. Dies würde die Streichung von 3 bisherigen Paragraphen des Steuergesetzes bedeuten, in denen der Kantonsrat unter Vorbehalt des fakultativen Referendums zur Anpassung des Steuergesetzes an Änderungen des Bundesrechts und zum Erlass von Schät-

zungsgrundlagen betreffend unbewegliches Vermögen ermächtigt wird.

2.12 Solothurn

Am 28.8.2012 hat der Kantonsrat eine Teilrevision des Steuergesetzes mit grosser Mehrheit verabschiedet. Dabei hat er die Vorlage des Regierungsrats vom 1.5.2012⁸⁴ mit einer Ausnahme unverändert angenommen. Die Abweichung betrifft den Feuerwehrosold, wo der Kantonsrat den steuerfreien Betrag auf Fr. 10 000 festgesetzt hat (Antrag Regierungsrat: Fr. 5000).

Die Gesetzesänderung unterliegt dem fakultativen Referendum; die Frist endet am 21.12.2012.

Die Revision soll auf den 1.1.2013 in Kraft treten.

2.13 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:

- Änderungen aufgrund zwingenden Harmonisierungsrechts: Zuwendungen an politische Parteien,⁸⁵ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁸⁶ Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes,⁸⁷ Kinderbetreuungskostenabzug,⁸⁸ konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;⁸⁹
- Änderungen aufgrund von Bundesgerichtsurteilen: Steuerausscheidung (keine Rückbelastung von Verlusten und Aufwandüberschüssen, ausserdem Anpassung der kantonalen Normen an das DBG),⁹⁰ Halbsatzbesteuerung von Gewinnausschüttungen (Wegfall der Beschränkung auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz),⁹¹ Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler neu mit der Einkommenssteuer statt wie bisher mit der Grundstückgewinnsteuer,⁹² Ausweitung der Ersatzbeschaffung im Grundstückgewinnsteuerrecht;⁹³
- Entrümpelung: Aufhebung der Übergangsbestimmungen zum Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen von der 2-jährigen

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

80 BG über die Änderung des Obligationenrechts (vom 23.12.2011), BBl 2012, 63.

81 BG über die Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 19.12.2008), AS 2011, 725.

82 www.nw.ch/de/politik/regierungsratmain/exekutivgeschaefte/.

83 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

84 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FStR 2012, 249.

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

86 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

87 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

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

90 BGE 131 I 249, 132 I 220 und 133 I 19.

91 BGE 136 I 49.

92 BGE 137 I 145.

93 BGER 2C_308/2009 (vom 14.10.2009).

Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zur 1-jährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung;

- Aufhebung der Vergnügungssteuer.

Die Referendumsfrist ist am 25.6.2012 unbenutzt abgelaufen. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁹⁴

Die Teilrevision wird am 1.1.2013 in Kraft treten.

2.14 Tessin

Der Staatsrat hat eine Botschaft zur Anpassung des Steuergesetzes an Bundesrecht zuhanden des Parlaments verabschiedet. Es geht dabei um folgende Punkte: Zuwendungen an politische Parteien,⁹⁵ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds⁹⁶ und Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.⁹⁷ Die Vorlage ist zurzeit bei der Steuerkommission hängig.

Das Parlament hat ausserdem eine Senkung der Gewinnsteuer von 8 % auf 4 % bei Vereinen, Stiftungen und anderen juristischen Personen gutgeheissen.

Diese Änderung tritt am 1.1.2013 in Kraft.

2.15 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,⁹⁸ Einführung eines Freibetrags von Fr. 5000 für Soldzahlungen von Milizfeuerwehren;⁹⁹
- Schaffung der gesetzlichen Grundlagen für das digitale Archiv;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression (Teuerungsausgleich);
- Strafverzicht 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.

Die Referendumsfrist ist am 18.8.2012 unbenutzt abgelaufen. Die Änderungen können im Internet eingesehen werden.¹⁰⁰

Der Regierungsrat wird die Gesetzesänderungen voraussichtlich auf den 1.1.2013 in Kraft setzen.

2.16 Wallis

Der Grosse Rat hat am 14.9.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Es geht 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 häusliche Pflege betagter Personen von mind. 65 Jahren oder behinderter Personen (Förderung des Verbleibs zu Hause, Vermeidung der Heimplatzierung);
- Senkung der Gewinnsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, indem statt der ersten Fr. 100 000 neu die ersten Fr. 150 000 Gewinn mit 3 % besteuert werden sollen;
- Anpassungen an Bundesrecht: Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds,¹⁰¹ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,¹⁰² Anpassung der Regelung des gesetzlichen Pfandrechts an die ZGB-Revision,¹⁰³ Einführung neuer Regelungen betr. die Abzüge für Aus- und Weiterbildungskosten¹⁰⁴ (Ersatz des bisherigen entsprechenden Berufskostenabzugs durch einen allgemeinen Abzug bis Fr. 12 000).

94 www.ratsinfo.sg.ch, Geschäftssuche, Nr. 22.11.17.

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

96 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

97 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

98 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

99 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

100 www.steuerverwaltung.tg.ch.

101 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

102 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

103 BG über die Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 11.12.2009), AS 2011, 4637.

104 In Anlehnung an die Botschaft und den Entwurf zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (vom 4.3.2011), BBI 2011, 2607.

Die Teilrevision unterliegt dem fakultativen Referendum. Die Referendumsfrist läuft bis zum 27.12.2012.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2013 vorgesehen.

2.17 Zürich

Nachdem gegen die Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 betreffend den Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II¹⁰⁵ wegen der Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer das Referendum ergriffen worden war und sich abzeichnete, dass diese Änderung nicht auf den 1.1.2011 in Kraft gesetzt werden kann, erliess der Regierungsrat am 3.11.2010 die Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes. Danach wurden die separat zu erfassenden Liquidationsgewinne bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit – in Anlehnung an die entsprechende Regelung in der Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 – als Ganzes wie eine Kapitaleistung aus Vorsorge besteuert.

In der Folge wurde die Verordnung beim Verwaltungsgericht angefochten und geltend gemacht, sie verstosse gegen Art. 11 Abs. 5 StHG. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab, worauf die Sache an das Bundesgericht weitergezogen wurde. In seinem Urteil vom 29.7.2012¹⁰⁶ entschied das Bundesgericht, dass die Verordnung gegen das StHG verstosse; bei der Besteuerung des Liquidationsgewinnes müsse zwischen dem Betrag für einen möglichen fiktiven Einkauf in die berufliche Vorsorge und dem Restbetrag des Liquidationsgewinns unterschieden werden. Abschliessend erwog das Bundesgericht: «Nach dem Gesagten unterliegt es keinem Zweifel, dass der Gesetzgeber sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für das Steuerharmonisierungsgesetz für den Betrag des möglichen («fiktiven») Einkaufs und für den Restbetrag die separate Besteuerung vorgesehen hat. Im Übrigen ist es Sache des kantonale zuständigen Gesetz- oder Ordnungsgebers festzulegen, ob er für den Restbetrag den Tarif für Kapitaleistungen aus Vorsorge beibehalten will oder ob eine andere gesetzliche Grundlage in Frage kommt oder eine solche noch zu schaffen ist.»

Am 26.9.2012 änderte daher der Regierungsrat die Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes. Neu werden nun die beiden Teile des Liquidationsgewinns zwar getrennt besteuert; auf den Restbetrag kommt jedoch ebenfalls der Tarif für Kapitaleistungen aus Vorsorge zur Anwendung.

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

106 BGer 2C_809/2011 E 5 (vom 29.7.2012).

Weiter ist eine neue Vorlage zur Anpassung des Steuergesetzes an das Unternehmenssteuerreformgesetz II, ohne Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, vorzubereiten, nachdem am 17.6.2012 die Stimmberechtigten wegen dieser Anrechnung die Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 abgelehnt hatten.

Schliesslich bleibt zu erwähnen, dass der Kantonsrat am 17.9.2012 in 2. Lesung folgende Änderungen des Steuergesetzes beschlossen hat:

- Erhöhung des Kinderabzugs;
- 2-jähriger Ausgleich der kalten Progression, jeweils auf den Beginn einer neuen Staatssteuerfussperiode;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Kinderdrittbetreuungskostenabzug,¹⁰⁷ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.¹⁰⁸

Die Referendumsfrist für diese Änderungen läuft bis am 27.11.2012.

Die Inkraftsetzung ist auf den 1.1.2013 geplant.

3 International

3.1 Überblick

Bei der Umsetzung der vom Bundesrat am 13.3.2009 beschlossenen Übernahme des internationalen Standards sind im 3. Quartal 2012 6 *Abkommen bzw. Änderungsprotokolle* in Kraft getreten, und deren 4 wurden unterzeichnet:

Bei den 6 am 16.3.2012 von den eidg. Räten genehmigten Abkommen ist die Referendumsfrist am 5.7.2012 unbenutzt abgelaufen. Am 6.7.2012 sind das Doppelbesteuerungsabkommen mit Malta¹⁰⁹ und das Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien¹¹⁰ in Kraft getreten. Am 25.7.2012 folgte das Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit der Republik Korea¹¹¹, am 1.8.2012 das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Singapur¹¹², und am 5. bzw. 8.8.2012 folgten die Änderungsprotokolle zu den Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden¹¹³ und der Slowakischen Republik¹¹⁴. Unterzeichnet wurden die Änderungsprotokolle zu den Doppelbesteuerungsabkommen

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

108 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

109 S. Abschn. 3.5.

110 S. Abschn. 3.8.

111 S. Abschn. 3.7.

112 S. Abschn. 3.10.

113 S. Abschn. 3.9.

114 S. Abschn. 3.11.

mit Slowenien¹¹⁵ (7.9.2012) und Tschechien¹¹⁶ (11.9.2012) sowie die Doppelbesteuerungsabkommen mit Bulgarien¹¹⁷ (19.9.2012) und Peru¹¹⁸ (21.9.2012).

Am 17.7.2012 hat der OECD-Rat die Änderung von Art. 26 OECD-MA und von dessen Kommentar¹¹⁹ genehmigt. Schliesslich hat der Nationalrat in der Herbstsession über den Entwurf des *Steueramtshilfegesetzes* debattiert.¹²⁰

Im Bereich der *sog. Abgeltungssteuerabkommen* ist die Referendumsfrist zu den Bundesbeschlüssen über die Genehmigung der Abkommen mit Deutschland, Österreich und Grossbritannien am 27.9.2012 abgelaufen. Das Referendum wurde ergriffen, aber die notwendige Unterschriftenzahl nicht erreicht. Der innerstaatliche Genehmigungsprozess für die Abkommen ist in der Schweiz damit abgeschlossen. In Österreich und Grossbritannien wurden die Abkommen parlamentarisch ebenfalls bereits genehmigt. In Deutschland erfolgt die parlamentarische Behandlung voraussichtlich Ende November 2012.

3.2 Steueramtshilfegesetz

Nach der Beratung im Nationalrat in der Frühjahrsession und im Ständerat in der Sommersession dieses Jahres¹²¹ hat der Nationalrat in der Herbstsession die letzte Differenz zum Ständerat bei dem vom Bundesrat vorgelegten Entwurf für ein Steueramtshilfegesetz (E-STAG)¹²² bereinigt. Die vom Ständerat beschlossene Streichung der Beschränkung auf Gesuche «im Einzelfall» in Art. 4 Abs. 1 E-STAG wurde auch vom Nationalrat gutgeheissen. Das STAG ermöglicht mit dieser Änderung die Amtshilfe nun nicht nur bei Einzel-, sondern auch bei Gruppenanfragen aufgrund von Verhaltensmustern ohne Angabe von Namen der betroffenen Personen. Hintergrund dieser Änderung ist die Änderung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA.

Die Schweiz hat seit 2009 über 40 bestehende und neue Doppelbesteuerungsabkommen mit einer Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard (Art. 26 OECD-MA) ergänzt bzw. neu abgeschlossen. Die ursprüngliche Fassung des Protokolls zu Art. 26 verlangte eine Identifikation der betroffenen Person mit Name und Adresse. Dieser Wortlaut entsprach

nach Auffassung des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes nicht dem internationalen Standard und würde Gruppensuchen ausschliessen. Die Schweiz hat deshalb im Februar 2011 eine Anpassung der Identifikationserfordernisse vorgenommen. Die seither verwendete, bilateral vereinbarte Regelung verlangt die Identifikation der betroffenen Person, ohne sich wie vorher bei den Mitteln der Identifikation festzulegen. Die neue Formulierung lässt daher auch eine Identifikation der betroffenen Person aufgrund eines Verhaltensmusters zu und ermöglicht die Beantwortung von Gruppensuchen im Sinn der neuen Kommentierung des OECD-Musterabkommens.

Die Abkommen, die diese neue Formulierung noch nicht enthielten, wurden vom Parlament durch einen Bundesbeschluss ergänzt, der diese Formulierung für die Schweiz festschreibt. Die bilaterale Umsetzung dieser Bundesbeschlüsse steht vor dem Abschluss. Seither neu verhandelte Amtshilfebestimmungen enthalten die neue Formulierung im zugehörigen Protokoll.

3.3 Änderung von Art. 26 OECD-MA und von dessen Kommentar

Am 17.7.2012 hat der OECD-Rat eine Änderung von Art. 26 OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars genehmigt. Die Änderungen bezwecken primär, Ersuchen betr. voraussichtlich erhebliche (foreseeably relevant) Informationen von unzulässigen *sog. fishing expeditions* abzugrenzen. Die Abgrenzung wird mit zahlreichen Beispielen veranschaulicht. Die OECD-Mitgliedsstaaten sind gehalten, die Änderungen in ihrem nationalen Recht umzusetzen, sofern ihr geltendes Recht nicht in Einklang mit der geänderten Kommentierung steht.

Gruppensuchen sind neu ausdrücklich Teil des OECD-Standards zum Informationsaustausch. Damit ein Gruppensuchen voraussichtlich erheblich ist, setzt es eine detaillierte Beschreibung der Gruppe und der Umstände voraus, die zu dem Ersuchen geführt haben, sowie eine Erklärung zu den anwendbaren Gesetzen und den Gründen, wieso der ersuchende Staat davon ausgeht, dass die Gruppenmitglieder ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen seien. Hat eine Drittperson aktiv zur Verletzung der steuerlichen Pflichten beigetragen, was üblicherweise der Fall sein wird, so sind diese Umstände im Ersuchen zusätzlich darzulegen. Aus schweizerischer Sicht lässt sich der neue Kommentartext so interpretieren, dass ein aktives schuldhaftes Verhalten des Informationsinhabers oder eines Dritten dann nicht gegeben sein muss, wenn auch durch andere Kriterien sichergestellt werden kann, dass es sich beim Ersuchen nicht um eine *fishing expedition* handelt. Dies bedeutet umgekehrt, dass ein aktives schuldhaftes Verhalten des Informati-

115 S. Abschn. 3.12.

116 S. Abschn. 3.13.

117 S. Abschn. 3.4.

118 S. Abschn. 3.6.

119 S. Abschn. 3.3.

120 S. Abschn. 3.2.

121 Vgl. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 164, und Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FStR 2012, 252.

122 BBl 2011, 6193; s auch Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 266.

onsinhabers oder eines Dritten immer dann zwingend vorauszusetzen ist, wenn ein Fischzug sonst nicht ausgeschlossen werden kann. Liegt ein begründetes Gruppenersuchen vor, so ist der ersuchte Staat gehalten, die Identifizierung der betroffenen Person allenfalls mit Hilfe involvierter Drittpersonen über das beschriebene Verhaltensmuster vorzunehmen.

Neu legt die Kommentierung ein Verfahren fest, wenn Zweifel des ersuchten Staates an der voraussichtlichen Erheblichkeit der in einem Ersuchen verlangten Informationen bestehen. In einem solchen Fall sollen sich die betroffenen Staaten konsultieren. Hat der ersuchende Staat die voraussichtliche Erheblichkeit jedoch einmal dargelegt und bestätigt, so ist der ersuchte Staat daran gebunden. Die Entscheidung über die voraussichtliche Erheblichkeit kommt somit schliesslich dem ersuchenden Staat zu. Ausdrücklich ausgeschlossen bleiben auch in diesem Fall fishing expeditions.

Der geänderte Kommentar zu Art. 26 OECD-MA sieht neu eine Ergänzung von Art. 26 vor, die Fristen für die Beantwortung von Ersuchen festlegt. Die Aufnahme dieser Bestimmung ist freiwillig und gilt nur für den Fall, dass sie in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart wurde. Weiter sieht der Kommentar neu vor, dass ein Staat, der aufgrund der Verpflichtungen in Art. 26 OECD-MA Informationen austauscht, die nach seinem innerstaatlichen Recht nicht ausgetauscht werden könnten, solche Informationen reziprok auch von seinen Abkommenspartnern verlangen kann. Ein Ersuchen der Schweiz um Bankinformationen kann vom Partnerstaat daher nicht mit dem Hinweis abgelehnt werden, dass die Informationen nach Schweizer Recht nicht erhältlich wären. Die Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV) und der E-STAG schliessen jedoch aus, dass die Schweiz Ersuchen für Bankinformationen ans Ausland stellt, die sie nach innerstaatlichem Recht nicht beschaffen könnte.

3.4 Bulgarien

Das geltende Abkommen aus dem Jahr 1991 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 19.9.2012 unterzeichnete neue Doppelbesteuerungsabkommen, welches das Abkommen von 1991 ersetzt, enthält nun eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach internationalem Standard für sämtliche Steuern.

Die vorteilhaften Lösungen des Abkommens von 1991 wurden im neuen Abkommen übernommen. Namentlich kommt das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren weiterhin ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat der an den

Lizenzgebühren nutzungsberechtigten Person zu, solange die Schweiz keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erhebt. Zudem gelten die in der Schweiz errichteten und hier tatsächlich geleiteten Kollektiv- und Kommanditgesellschaften weiterhin als ansässige Personen.

Die erforderliche Dauer für eine Bau- und Montagebetriebstätte wurde von 9 Monaten auf 12 Monate erhöht.

Die Residualsteuer auf Dividenden wurde auf 10 % gesenkt. Bulgarien erhebt nach innerstaatlichem Recht derzeit auf Dividenden eine Quellensteuer von 5 %. Es schöpft damit den zulässigen Residualsteuersatz nicht aus. Der Nullsatz gilt für Dividenden, die an Gesellschaften gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft während einem Jahr eine Beteiligung von mind. 10 % des Kapitals halten. Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen und die Nationalbanken unterliegen ebenso ausschliesslich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers.

Die Residualsteuer auf Zinsen wurde auf 5 % gesenkt. Zudem wurde der Ausnahmenkatalog ergänzt. Neu können namentlich Zinszahlungen für den Verkauf von Dienstleistungen auf Kredit sowie Zinszahlungen an Vorsorgeeinrichtungen nur im Ansässigkeitsstaat der an den Zinsen nutzungsberechtigten Person besteuert werden. Das Gleiche gilt für Zinszahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften. Als verbunden gelten die Schuldner- und Gläubigergesellschaften, wenn sie während eines Jahres direkt oder über eine gemeinsame Muttergesellschaft durch mehr als 10 % des Kapitals verbunden sind.

Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % aus im einen Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, können in diesem Staat besteuert werden. Ausgenommen sind börsenkotierte Gesellschaftsanteile.

Ruhegehälter aus früherer unselbständiger Tätigkeit ausserhalb des öffentlichen Dienstes unterliegen wie bis anhin dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Empfängers. Nimmt dieser sein Besteuerungsrecht jedoch nicht wahr, so kann der Quellenstaat neu die Ruhegehälter besteuern.

Das Abkommen enthält eine Missbrauchsbestimmung. Diese versagt die Vorteile der Bestimmungen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Fall von Weiterleitungen.

Schliesslich enthält das Abkommen eine Schiedsklausel, die automatisch in Kraft tritt, sofern Bulgarien eine entsprechende Bestimmung mit einem Drittstaat in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart.

3.5 Malta

Das Abkommen vom 25.2.2011¹²³ ist am 6.7.2012 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2013 Anwendung.

3.6 Peru

Bislang bestand zwischen der Schweiz und Peru kein Doppelbesteuerungsabkommen. Am 21.9.2012 konnte nun ein Doppelbesteuerungsabkommen für die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet werden. Das Abkommen enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach internationalem Standard für die Steuern, die unter das Abkommen fallen.

Das Abkommen folgt formal weitgehend dem Musterabkommen der OECD. Bauausführungen begründen eine Betriebstätte, wenn deren Dauer 183 Tage in einer Zwölfmonatsperiode übersteigt. Die Erbringung von Dienstleistungen inkl. Beratungsleistungen begründet eine Betriebstätte, wenn deren Dauer 9 Monate in einer Zwölfmonatsperiode übersteigt.

Für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sieht das Abkommen eine Residualsteuer von 15 % vor. Diese sinkt jedoch auf 10 % für Dividenden, die an Gesellschaften gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Beteiligung von mind. 10 % des Kapitals oder der Stimmrechte halten, und für Zinsen, die im Zusammenhang mit dem Verkauf von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen auf Kredit oder für ein von einer Bank gewährtes Darlehen bezahlt werden. Vergütungen für technische Unterstützung und über das Internet erbrachte numerische Dienste unterliegen ebenfalls einer Residualsteuer von 10 %.

Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % aus im einen Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, können in diesem Staat besteuert werden. Peru kann zudem den Gewinn aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten oder solchen gleichkommenden Wertschriften in Peru ansässiger Gesellschaften einer beschränkten Besteuerung unterwerfen. Diese beträgt 2,5 % der Nettogewinne bei Aktien, die an der peruanischen Börse gehandelt werden, 8 % bei in Peru vorgenommenen Transaktionen und 15 % in allen anderen Fällen.

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit können nicht nur dann im Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn eine feste Einrichtung vorliegt, sondern auch bei einem Aufenthalt von mehr als 183 Tagen innerhalb einer Zwölfmonatsperiode.

Weil aus dem Ausland stammende Ruhegehälter in Peru nicht besteuert werden, kommt der Schweiz derzeit das Besteuerungsrecht für die Leistungen der Säulen 2 und 3a zu. Sollte Peru jedoch eine Besteuerung für solche Ruhegehälter einführen, so entfällt das schweizerische Besteuerungsrecht für diese Leistungen, soweit sie nicht aus früherem öffentlichem Dienst stammen.

Peru vermeidet die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode. Die Schweiz wendet wie üblich die Befreiungsmethode an und gewährt für in Peru an der Quelle besteuerte Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren die pauschale Steueranrechnung.

Die Schweiz hat ihre Gleichbehandlung mit anderen Abkommenspartnern von Peru durch Meistbegünstigungsklauseln gesichert. Sollte Peru mit einem anderen Mitgliedstaat der OECD eine Frist von mehr als 183 Tagen für die Begründung einer Betriebstätte aufgrund von Bauausführungen vereinbaren, so gilt diese Frist automatisch auch für die Schweiz. Gleiches gilt hinsichtlich der Frist für Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Ein reduzierter Residualsteuersatz für Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, den Peru in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittstaat vereinbart, gilt zudem ebenfalls automatisch für die Schweiz.

3.7 Republik Korea

Am 25.7.2012 ist das am 28.12.2010 unterzeichnete Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Republik Korea in Kraft getreten. Es enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard für die unter das Abkommen fallenden Steuern.

Korea ermöglicht Personen, die dort für kurze Zeit ansässig sind, die Einkommenssteuer aufgrund des nach Korea überwiesenen Einkommens zu bezahlen (sog. remittance base). Personen, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, können die Abkommensvorteile nur für Einkommen beanspruchen, das in Korea ordentlich besteuert wird.

Für massgebliche Beteiligungen wird die Residualsteuer auf Dividenden von heute 10 % auf 5 % reduziert. Als massgebliche Beteiligung gilt eine solche von 10 % des Kapitals (vormals 25 %). Für Zinszahlungen an Banken wird die Residualsteuer von 10 % auf 5 % gesenkt. Zudem wurde der Katalog der Ausnahmen insbesondere auf Kreditverkäufe und Zinszahlungen an die Zentralbanken ausgedehnt. Auch für Lizenzgebühren wurde der Residualsteuersatz auf 5 % gesenkt (vormals 10 %). Zudem umfasst der Begriff der Lizenzgebühren keine Leasinggebühren mehr. Für diese gilt damit die ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers.

123 Vgl. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, FStR 2011, 176.

Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % aus in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, können neu in diesem Staat besteuert werden. Ausgenommen sind börsenkotierte Gesellschaftsanteile sowie Veräußerungen im Rahmen von Umstrukturierungen.

Die bisher vereinten Bestimmungen über das Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit werden auf 2 Artikel aufgeteilt. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit können im Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn eine feste Einrichtung vorliegt. Das Abkommen hält fest, dass auch ein Aufenthalt von mehr als 183 Tagen innerhalb einer Steuerjahres als feste Einrichtung gilt. Die Bestimmung über das unselbständige Erwerbseinkommen folgt weitgehend dem OECD-Musterabkommen. Erwerbseinkommen von Besatzungsmitgliedern im internationalen Schiffs- und Luftverkehr kann jedoch nur in deren Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Der Informationsaustausch findet auf Informationen für Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2011 beginnen. Die anderen Bestimmungen des Änderungsprotokolls sind ab dem 1.1.2013 anwendbar.

3.8 Rumänien

Das Änderungsprotokoll vom 28.2.2011¹²⁴ ist am 6.7.2012 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2013 Anwendung.

3.9 Schweden

Das Änderungsprotokoll vom 28.2.2011¹²⁵ ist am 5.8.2012 in Kraft getreten. Der Informationsaustausch findet auf Informationen für Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2012 beginnen. Die anderen Bestimmungen des Änderungsprotokolls sind ab dem 1.1.2013 anwendbar.

3.10 Singapur

Das Abkommen vom 24.2.2011¹²⁶ ist am 1.8.2012 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2013 Anwendung.

3.11 Slowakische Republik

Das Änderungsprotokoll vom 8.2.2011¹²⁷ ist am 8.8.2012 in Kraft getreten. Der Informationsaustausch findet hinsichtlich Bank- und Eigentümerinformationen (Art. 25a Abs. 5 DBA-SK) ab dem 1.9.2012 und hinsichtlich anderer Informationen auf Steuerjahre Anwendung, die am

oder nach dem 1.1.2013 beginnen. Die anderen Bestimmungen des Änderungsprotokolls sind ab dem 1.1.2013 anwendbar.

3.12 Slowenien

Das geltende Abkommen aus dem Jahr 1996 enthält eine auf Informationen, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens notwendig sind, beschränkte Bestimmung über den Informationsaustausch. In dem am 7.9.2012 unterzeichneten Änderungsprotokoll ist nun die Einführung einer Amtshilfebestimmung nach dem internationalen Standard für sämtliche Steuern vorgesehen.

Personengesellschaften gelten in jenem Staat als ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, soweit ihr Einkommen und Vermögen in diesem Staat besteuert wird.

Für Unternehmensgewinne ist der neue Art. 7 OECD-MA vorgesehen. Mit dieser Bestimmung wird der sog. Authorised OECD Approach (AOA) umgesetzt. Dieser behandelt Betriebstätten weitgehend wie unabhängige Unternehmen. Dies bedeutet insbesondere, dass Leistungen des Hauptsitzes zugunsten der Betriebstätte und umgekehrt für steuerliche Zwecke wie Leistungen zwischen unabhängigen Dritten behandelt werden müssen. Die für verbundene Unternehmen entwickelten Verrechnungspreisgrundsätze gelten deshalb, abgesehen von einzelnen Ausnahmen, auch im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebstätte.

Der generelle Residualsteuersatz von 15 % auf Dividenden wird beibehalten. Neu gilt jedoch ein Nullsatz auf Dividenden, die an Gesellschaften gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Beteiligung von mind. 25 % des Kapitals halten. Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen können ebenfalls nur im Ansässigkeitsstaat der an der Dividende nutzungsberechtigten Einrichtung besteuert werden.

Für Zinsen gilt weiterhin ein Residualsteuersatz von 5 %. Davon sind künftig jedoch zahlreiche Ausnahmen vorgesehen, namentlich für Zinsen von oder an einen der Vertragsstaaten, für Zinsen, die für aus Kreditverkäufen stammende Schulden gezahlt werden, für Zinsen aus Interbank-Darlehen und für solche zwischen verbundenen Gesellschaften. Als verbunden gelten Gesellschaften, wenn sie direkt oder über eine gemeinsame, in der EU oder der Schweiz ansässige Muttergesellschaft mit mind. 25 % des Kapitals verbunden sind.

Der Residualsteuersatz von 5 % für Lizenzgebühren gilt unverändert. Für Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften (25 % des Kapitals) gilt jedoch der Nullsatz.

124 Vgl. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, FStR 2011, 177.

125 Vgl. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, FStR 2011, 177.

126 Vgl. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, FStR 2011, 177.

127 Vgl. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, FStR 2011, 178.

Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % aus im einen Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, können neu in diesem Staat besteuert werden. Ausgenommen sind börsenkotierte Gesellschaftsanteile sowie Fälle, in denen die Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit in oder auf diesem unbeweglichen Vermögen ausübt. Beispiele sind eine Gesellschaft mit einer Fabrikliegenschaft, in der die Gesellschaft Waren produziert, oder mit Agrarland, das von der Gesellschaft zum Anbau von landwirtschaftlichen Produkten verwendet wird.

Das Abkommen enthält neu eine gegen Weiterleitungsstrukturen gerichtete Missbrauchsbestimmung. Zudem wurden eine Schiedsklausel und eine Bestimmung vereinbart, die die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge im anderen Vertragsstaat festlegt.

3.13 Tschechien

Das geltende Abkommen aus dem Jahr 1995 enthält eine auf Informationen, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens notwendig sind, beschränkte Bestimmung über den Informationsaustausch. In dem am 11.9.2012 unterzeichneten Änderungsprotokoll ist nun die Einführung einer Amtshilfebestimmung nach dem internationalen Standard für sämtliche Steuern vorgesehen.

Die Bestimmung über die Betriebstätte aufgrund von Bauausführung und Montage umfasst neu auch eine damit zusammenhängende Überwachungstätigkeit. Solche Tätigkeiten begründen eine Betriebstätte somit ebenfalls erst nach 12 Monaten Dauer. Tschechien vereinbart seit der zweiten Hälfte der 1990er Jahre stets eine Dienstleistungsbetriebstätte in ihren Doppelbesteuerungsabkommen. Der Schweiz gegenüber hat Tschechien auf eine solche verzichtet.

Der generelle Residualsteuersatz von 15 % auf Dividenden wird beibehalten. Der Nullsatz gilt für Dividenden, die an Gesellschaften gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft während einem Jahr eine Beteiligung von mind. 10 % des Kapitals halten. Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen und die Nationalbanken der Vertragsstaaten unterliegen ebenso ausschliesslich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers.

Neu wird eine Bestimmung aufgenommen, die die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge im anderen Vertragsstaat festlegt. Entsendet beispielsweise ein Schweizer Unternehmen eine Mitarbeiterin für 2 Jahre zur Tochtergesellschaft nach Tschechien und bleibt diese während dieser Zeit der schweizerischen Vorsorge angeschlossen, so stellt diese Bestimmung si-

cher, dass die Beiträge an die schweizerische Vorsorge in Tschechien für die Besteuerung ihres Erwerbseinkommens in gleicher Weise berücksichtigt werden, wie wenn sie Beiträge an die tschechische Vorsorge bezahlt hätte.

Neu wird eine Missbrauchsbestimmung aufgenommen. Diese sieht die Beratung zwischen den zuständigen Behörden vor, sofern eine dieser Behörden in einem konkreten Fall die Vermutung hat, dass die Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens missbräuchlich in Anspruch genommen werden. Gestützt auf diese Beratungen kann die zuständige Behörde, die den Fall aufgebracht hat, die Abkommensvorteile verweigern. Nicht betroffen von diesem Verfahren sind die rechtsanwendenden Behörden in beiden Staaten.

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 2013/1 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:
