
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. iur. Markus Weidmann/
Dr. iur. Claudia Suter

Die Missbrauchsbestimmungen in den Steuerabkommen mit Österreich und Grossbritannien

Lic. iur. Roland A. Pfister

Rückerstattung der Verrechnungssteuer an inländische Investoren transparenter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen
Vorschlag einer systemkonformen Lösung

Dr. iur. Alberto Lissi/
Dr. iur. Bernhard Hössli

Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit Schweizer Investoren
Gedanken zu einer umstrittenen Verwaltungspraxis

Thomas Kollruss, MBA

Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen
Vermeidung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung

Dr. oec. Richard W. Allemann

Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht
BGE 138 I 297

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

Gesetzgebungs-Agenda 2013/1

2013/1

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-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag; Einzelhefte: CHF 106. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet. Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Herstellung

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

www.iff.unisg.ch – Publikationen – IFF Forum für Steuerrecht

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2013/1

Inhalt

	Praxis-Forum	
Dr. iur. Markus Weidmann/ Dr. iur. Claudia Suter	Die Missbrauchsbestimmungen in den Steuerabkommen mit Österreich und Grossbritannien	4
Lic. iur. Roland A. Pfister	Rückerstattung der Verrechnungssteuer an inländische Investoren transparenter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen Vorschlag einer systemkonformen Lösung	19
Dr. iur. Alberto Lissi/ Dr. iur. Bernhard Hösli	Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit Schweizer Investoren Gedanken zu einer umstrittenen Verwaltungspraxis	29
Thomas Kollruss, MBA	Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen Vermeidung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung	40
	Judikatur-Forum	
Dr. oec. Richard W. Allemann	Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht BGE 138 I 297	55
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2013/1	71

Liebe Leserin, lieber Leser

Ende April beende ich meine Tätigkeit als Redaktionsleiter des «Forums» und trete in den Ruhestand. Mein Nachfolger ist Dr. Markus Weidmann, Rechtsanwalt in Zürich.

Gerne danke ich den vielen Autoren, den Redaktionskollegen, Korrektoren und Mitarbeitern der Druckerei sowie dem Sekretariat des IFF für die ausgezeichnete Zusammenarbeit – und Ihnen, liebe Leserin, lieber Leser, für das Interesse an unserer Publikation.

Ich wünsche dem «Forum» von Herzen eine gedeihliche Entwicklung und meinem Nachfolger eine erfolgreiche, bereichernde Tätigkeit!

Mit freundlichen Grüssen

Dr. Ruedi Baumann

Die Missbrauchsbestimmungen in den Steuerabkommen mit Österreich und Grossbritannien

Dr. iur. Markus Weidmann/Dr. iur. Claudia Suter



*Markus Weidmann,
Dr. iur., Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte,
Tappolet & Partner, Zürich
markus.weidmann@
tappolet-partner.ch*



*Claudia Suter,
Dr. iur., Rechtsanwältin,
dipl. Steuerexpertin,
Homburger AG, Zürich
claudia.suter@homburger.ch*

Inhalt

1	Ausgangslage	5	7	Tatbestandsvoraussetzungen bei der Zahlstelle	13
2	Abgrenzung gegenüber Doppelbesteuerungsabkommen, Quellensteuern und EU-Zinsbesteuerung	5	8	Rechtsfolgen für die Zahlstelle	13
3	Systematische Stellung und Wortlaut der Miss- brauchsbestimmungen	7	8.1	Keine Verwaltung von oder Unterstützung bei der Verwendung von künstlichen Strukturen	13
4	Spannungsfeld Gestaltungsfreiheit und Rechtssicherheit	7	8.2	Haftung für vermiedene Steuer	14
4.1	Anknüpfung an inländische Zahlstelle	8	9	Rechtsfolgen für die betroffene Person	14
4.2	Investitionsfreiheit als Ausgangspunkt	8	10	Missbrauchsvorbehalt und Regularisierung der Vergangenheit	15
4.3	Missbrauchsvorbehalt als Schranke	8	11	Zusammenfassung	16
5	Missbrauchsbestimmungen als Sondernormen	9		Literatur	16
6	Tatbestandsvoraussetzungen bei der betroffenen Person	10		Materialien, Dokumente	17
6.1	Steuertatbestand	10		Rechtsquellen	17
6.2	Zweckbestimmung der künstlichen Struktur	11			
6.3	Begriff der künstlichen Struktur	12			

1 Ausgangslage

Das StA-A und das StA-GB (die Steuerabkommen) bezwecken, die effektive Besteuerung der betroffenen Personen im jeweiligen Vertragsstaat sicherzustellen.¹ Als betroffene Person gilt, zusammengefasst, eine im anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person, die bei einer schweizerischen Zahlstelle als Vertragspartner Konto- oder Depotinhaber sowie nutzungsberechtigte Person der entsprechenden Vermögenswerte ist, oder die als nutzungsberechtigte Person von Vermögenswerten gilt, welche von einer Sitzgesellschaft oder einer Lebensversicherungsgesellschaft im Zusammenhang mit einem Lebensversicherungsmantel oder einer anderen natürlichen Person über ein Konto oder Depot bei einer schweizerischen Zahlstelle gehalten werden.² Deshalb sehen die Abkommen als Erstes vor, dass die bei einer schweizerischen Zahlstelle liegenden Vermögenswerte einer betroffenen Person nachversteuert werden.³ Diese sog. Regularisierung der Vergangenheit ist im Detail in den Teilen 2 der Steuerabkommen geregelt.⁴ Die schweizerische Zahlstelle ist gemäss den Steuerabkommen gehalten, nach einem genau bestimmten Prozedere entweder eine Steuer auf den Vermögenswerten zu erheben und abzuliefern oder eine Meldung zu erstatten. Als Zweites soll auf den nach Inkrafttreten der Steuerabkommen bei schweizerischen Zahlstellen erzielten Erträgen entweder eine abgeltende Steuer erhoben⁵ oder eine Meldung erstattet werden, beides über die ESTV zu Handen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats, was in den Teilen 3 der Steuerabkommen geregelt wird.⁶

Als schweizerische Zahlstellen im Sinn der Steuerabkommen⁷ gelten die Banken nach BankG, die Wertpapierhändler nach BEHG sowie natürliche oder juristische Personen in der Schweiz oder schweizerische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, die im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit regelmässig Vermögenswerte von Dritten entgegennehmen, halten, anlegen, übertragen oder Erträge im Sinn der Teile 3 der Steuerabkommen leisten oder absichern. Ein inländisches Unternehmen, welches Dividenden oder Zinsen im Gesamtbetrag von mehr als Fr. 1 Mio. pro Jahr direkt an seine Beteiligten oder Gläubiger zahlt, gilt für die Zwecke der Teile 3 der Steuerabkommen als Zahlstelle.⁸ Zur Zahlstelle wird nur,

wer geschäftlich, aber nicht, wer im privaten Bereich auf nicht-kommerzieller Basis handelt.⁹ Die Steuerabkommen erfassen nur schweizerische, keine ausländischen Zahlstellen. Ausländische Tochtergesellschaften und ausländische Zweigniederlassungen von Schweizer Banken etc. sind keine schweizerischen Zahlstellen.¹⁰

Gemäss den Vorschriften der Steuerabkommen werden mithin durch die Schweiz Steuern für die jeweiligen anderen Vertragsstaaten erhoben. Dies geschieht durch die schweizerischen Zahlstellen, also durch die schweizerischen Banken, Wertpapierhändler und anderen als Zahlstellen geltenden Personen. Aus der Sicht des anderen Vertragsstaats werden seine Steuern von einem Privaten eingezogen, der sich zudem im Ausland befindet. Die beiden Steuerabkommen machen denn auch den Eindruck, dass die anderen Vertragsstaaten ein grosses Bedürfnis nach Kontrolle nicht nur hinsichtlich ihrer Steuerpflichtigen (den «betroffenen Personen»), sondern auch der schweizerischen Zahlstellen haben. Es ist hier nicht beabsichtigt, eine umfassende Analyse aller einschlägigen Bestimmungen vorzunehmen, welche die korrekte Umsetzung der Steuerabkommen durch die Zahlstellen sicherstellen sollen.¹¹ Vielmehr geht es darum abzuklären, was als missbräuchliche Vermeidung der Besteuerung nach den Steuerabkommen zu gelten hat und was die Verpflichtungen und Risiken der Zahlstellen in diesem Zusammenhang sind.

2 Abgrenzung gegenüber Doppelbesteuerungsabkommen, Quellensteuern und EU-Zinsbesteuerung

Die Steuerabkommen und die hierauf gestützten Steuern und Meldungen sind neuartig. Zunächst sind die Steuerabkommen keine DBA. Der Zweck eines DBA besteht vorab in der Vermeidung der doppelten Besteuerung von Einkommen und Vermögen. Die DBA wollen also verhindern, dass sowohl die Schweiz als auch ihr jeweiliger

1 Art. 1 Abs. 1 StA-A und StA-GB.

2 Art. 2 lit. h StA-A und StA-GB.

3 Art. 1 Abs. 2 lit. a StA-A und StA-GB.

4 Art. 4 ff. StA-A und StA-GB.

5 Art. 1 Abs. 2 lit. b StA-A und StA-GB.

6 Art. 17 ff. StA-A und Art. 19 ff. StA-GB.

7 Art. 2 lit. e StA-A und StA-GB.

8 Die Definition der Zahlstelle entspricht im Wesentlichen der Zahlstellendefinition bei der EU-Zinsbesteuerung (Art. 6 ZBstA, worauf Art. 2 lit. a ZBstG verweist; LISSI/BUKARA, Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zu-

sammenarbeit im Steuerbereich, 44). Indessen sieht das Zinsbesteuerungsabkommen keine entsprechende Form der Zahlstelle bei direkten Zahlungen von Dividenden und Zinsen vor; hier gehen die Steuerabkommen weiter als das Zinsbesteuerungsabkommen.

9 Botschaft StA und IQG, 4964.

10 Botschaft StA und IQG, 4964; LISSI/BUKARA, Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, 44; WL Quellensteuer mit Abgeltungswirkung Ziff. 15.

11 Für Auskunftersuchen s. WEIDMANN/SUTER, Sicherstellung des Abkommenszwecks, 130 ff.; weiter in Betracht zu ziehen wären namentlich die Zielstaatenregelungen (Art. 15 StA-A und Art. 18 StA-GB).

Vertragsstaat Steuern auf demselben Einkommen oder Vermögen erheben. Die Steuerabkommen zielen jedoch darauf ab, dass die schweizerischen Zahlstellen für den jeweiligen anderen Vertragsstaat Steuern erheben. Es geht mithin um die effektive Besteuerung der Steuerpflichtigen des anderen Vertragsstaats durch den anderen Vertragsstaat und nicht darum, zu vermeiden, dass sowohl der andere Vertragsstaat als auch die Schweiz Steuern erheben.

Spezifisch mit Blick auf den später noch im Einzelnen zu diskutierenden Missbrauchsvorbehalt ist interessant, dass im Bereich der DBA die Stossrichtung des Abkommensmissbrauchs auf die Verhinderung der missbräuchlichen DBA-Inanspruchnahme zielt. Dagegen soll mit der Missbrauchsbestimmung in den Steuerabkommen die missbräuchliche Abkommensumgehung verhindert werden. Dies ergibt sich als logische Folge aus der unterschiedlichen Zwecksetzung von DBA und Steuerabkommen (steuerbegrenzende vs. steuerbegründende Wirkung).

Die DBA verfolgen neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung noch andere Zwecke, namentlich die Verhinderung von Diskriminierungen und die Bekämpfung der Steuerhinterziehung.¹² In den DBA sind für dieses letztere Ziel Bestimmungen über den Informationsaustausch enthalten.¹³ Der Informationsaustausch gemäss den DBA erfolgt auf Antrag des anderen Vertragsstaats in Bezug auf den im betreffenden Gesuch umschriebenen Sachverhalt und die hierzu formulierten Fragen und in einem besonderen behördlichen Verfahren, wenn die Voraussetzungen des anwendbaren DBA und des StAHiG erfüllt sind. Auch die Steuerabkommen sehen einen Informationsaustausch vor, wobei dieser im Anwendungsbereich des StA-GB zwei verschiedene Formen annimmt. Zunächst werden Meldungen an die Steuerbehörden des jeweiligen Vertragsstaats erstattet, wenn die betroffene Person dies anstelle der Erhebung der Steuer wünscht. Zudem werden die Meldungen gemäss den Steuerabkommen durch die schweizerischen Zahlstellen in Form und Inhalt standardisiert erstattet, ohne dass es eines individuellen Antrags des anderen Vertragsstaats bedürfte. Dies entspricht dem Vorgehen in Zusammenhang mit dem Zinsbesteuerungsabkommen.¹⁴ Immerhin kennt das StA-GB ebenfalls die Form des Informationsaustauschs, wel-

cher auf Antrag hin und auf der Grundlage einer einigermaßen detaillierten Begründung erfolgt.¹⁵

Die gemäss den Steuerabkommen erhobenen Steuern sind schliesslich keine herkömmlichen Quellensteuern, denn die Steuern werden nicht vom Schuldner der steuerbaren Leistung einbehalten, sondern von der schweizerischen Zahlstelle.¹⁶ Eine Quellensteuer wird vom Schuldner der steuerbaren Leistung zu Gunsten seines Ansässigkeitsstaats einbehalten. Der Empfänger der Leistung ist grundsätzlich irrelevant. Dank eines etwaigen DBA kann der Gläubiger der steuerbaren Leistung eine Reduktion oder Rückerstattung der Quellensteuer erreichen oder sie in seinem eigenen Ansässigkeitsstaat zur Anrechnung bringen. Die schweizerische Zahlstelle erhebt demgegenüber die Steuer unabhängig von der Frage, wo der Schuldner der steuerbaren Leistung ansässig ist.¹⁷ Demgegenüber ist die Ansässigkeit des Empfängers der Leistung eine für die Erhebung der Quellensteuer massgebende Voraussetzung. Sodann wird die Steuer nicht zugunsten des eigenen Ansässigkeitsstaates einbehalten, sondern zugunsten des Ansässigkeitsstaates des Zahlungsempfängers. Der Titel des IQG ist deshalb irreführend. Gemeint ist die Erhebung einer Steuer durch die Zahlstelle zugunsten des Ansässigkeitsstaats des Zahlungsempfängers im internationalen Verhältnis.¹⁸

Indessen könnte eine Bezeichnung mit Zahlstellensteuer o. Ä. die ebenfalls unzutreffende Verbindung mit der EU-Zinsbesteuerung hervorrufen. Die EU-Zinsbesteuerung hat als Vorbild gedient, verfolgt aber wiederum einen anderen Zweck, nämlich den der Umsetzung des Zinsbesteuerungsabkommens, welches im Verhältnis zu allen EU-Staaten gilt und welches staatsvertraglich die Zinsbesteuerungsrichtlinie der EU umsetzt. Die Steuerabkommen gelten nur gegenüber den jeweiligen Vertragsstaaten Österreich und Grossbritannien und haben einen anderen Anwendungsbereich als das Zinsbesteuerungsabkommen.¹⁹ Ferner sieht das Zinsbesteuerungsabkommen weder eine Abgeltungswirkung noch eine Erlöschenswirkung vor. Der Anwendungsbereich ist jedoch

12 Komm. OECD-MA, Introduction Tz 16.

13 Zur Entwicklung der entsprechenden schweizerischen Vertragspraxis s. insb. WALDBURGER, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen, 81; die Umsetzung erfolgt innerstaatlich nach Massgabe des StAHiG (s. insb. BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, 188 f.).

14 Vgl. Art. 2 ZBstA und Art. 6 ZBstG. Dies allerdings mit dem Unterschied, dass der Zinsbesteuerung keine abgeltende Wirkung zukommt.

15 Im Einzelnen WEIDMANN/SUTER, Sicherstellung des Abkommenszwecks, 130 ff.

16 S. bereits zum Entwurf der EU-Zinsbesteuerung BÖCKLI, Zahlstellensteuer. Konzept und Probleme der geplanten EU-Zinsabzugsteuer aus Schweizer Sicht, 531 f.

17 Deshalb kann es zu einer Kumulation der sog. abgeltenden Quellensteuern gemäss den Steuerabkommen und eigentlichen Quellensteuern kommen. Eine doppelte Belastung wird durch die Anrechnung der Quellensteuern an die Steuern gemäss Steuerabkommen vermieden (Art. 19 StA-A; Art. 21 StA-GB).

18 Auch die Steuerabkommen sprechen in den Titeln zu den Teilen 3 von der «Erhebung einer Quellensteuer durch schweizerische Zahlstellen».

19 Zum Verhältnis der Steuerabkommen zur EU-Zinsbesteuerung s. Botschaft StA und IQG, 4951.

nicht gänzlich verschieden. Die Steuerabkommen stellen für den Bereich der gemeinsamen Schnittmenge klar, dass das Zinsbesteuerungsabkommen vorgeht.²⁰

3 Systematische Stellung und Wortlaut der Missbrauchsbestimmungen

Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB stehen beide am Ende der Teile 3 der Steuerabkommen, welche die abgeltende Quellensteuer auf den künftigen, nach Inkrafttreten der Steuerabkommen²¹ erzielten Zinsen, Dividenden, sonstigen Einkünften und Veräusserungsgewinnen regeln. Die Teile 3 enthalten Bestimmungen über die Bemessungsgrundlage und Höhe der Steuern, über die Meldung statt Steuerentrichtung, verschiedene administrative Bestimmungen, Regelung der Bescheinigung der schweizerischen Zahlstelle und das Vorgehen bei der Übertragung von Vermögenswerten und Änderung der Ansässigkeit. Darauf folgen jeweils die Missbrauchsbestimmungen. Die Missbrauchsbestimmungen finden sich nicht in den Teilen 2 der Steuerabkommen betreffend Regularisierung von Vermögenswerten, und es gibt dort auch keinen Verweis auf sie. Die Missbrauchsbestimmungen könnten allenfalls in den Teilen 1: Allgemeines oder Teilen 4: Schlussbestimmungen enthalten sein, was aber nicht der Fall ist. Somit muss zunächst darauf geschlossen werden, dass sich die Missbrauchsbestimmungen einzig auf die abgeltenden Quellensteuern gemäss den Teilen 3 beziehen. Die Anwendbarkeit auf die Vergangenheitsregularisierung gemäss den Teilen 2 ist gesondert zu prüfen (hinten, Abschn. 10).

Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB²² sind im Wesentlichen identisch abgefasst und enthalten einzig in Abs. 3 unterschiedliche Formulierungen. Die Bestimmungen lauten wie folgt:

Art. 30 StA-A bzw. Art. 34 StA-GB: Missbrauchsbestimmung

1. Die Vertragsstaaten anerkennen, dass eine betroffene Person ihr Vermögen in einem Staat oder Territorium ihrer Wahl anlegen kann.
2. Schweizerische Zahlstellen werden künstliche Strukturen, bei denen sie wissen, dass einziger oder hauptsächlichster Zweck die Umgehung der Besteuerung von Vermögenswerten nach den Bestimmungen dieses Abkommens ist, weder selber verwalten noch deren Verwendung unterstützen.
3. Ungeachtet dessen, dass die betroffene Person Schuldner der Steuer nach (StA-A: Artikel 17 Absatz 1) (StA-GB: Artikel 19 Ab-

satz 4) ist, ist eine schweizerische Zahlstelle, die in Widerspruch zu Absatz 2 gehandelt hat, zur Bezahlung eines Betrages in der Höhe der umgangenen Steuer (StA-A: nach Artikel 17 Absätze 1 und 2)²³ an die zuständige schweizerische Behörde verpflichtet. Die zuständige schweizerische Behörde leitet diesen Betrag an die zuständige (StA-A: österreichische Behörde) (StA-GB: Behörde des Vereinigten Königreichs) weiter. Die schweizerische Zahlstelle kann gegen eine an einer Struktur nach Absatz 2 beteiligte betroffene Person Rückgriff nehmen.

(StA-A: Hat die Republik Österreich die auf den Erträgen von Vermögenswerten betroffener Personen geschuldete Steuer sowohl von der betroffenen Person als auch nach dieser Bestimmung von der schweizerischen Zahlstelle bezogen, so nimmt die zuständige österreichische Behörde im Ausmass des doppelten Bezuges eine Rückerstattung an die schweizerische Zahlstelle vor.) (StA-GB: Das Vereinigte Königreich behält in keinem Fall im Zusammenhang mit Vermögenswerten doppelt bezahlte Beträge ein. Wurde ein Betrag doppelt bezahlt, so nimmt die zuständige Behörde des Vereinigten Königreichs im Ausmass des doppelt bezahlten Betrages eine Rückerstattung an die zuständige schweizerische Behörde vor.)

4. Absatz 3 kommt nur dann zur Anwendung, wenn im konkreten Einzelfall eindeutige und direkte Beweise vorliegen.

Das von Deutschland abgelehnte Steuerabkommen hätte dieselbe Missbrauchsbestimmung an gleicher systematischer Stelle enthalten.²⁴ Indessen hätten Deutschland und die Schweiz im Rahmen des Konsultationsverfahrens und des gemeinsamen Ausschusses eine gemeinsame Verwaltungsanweisung erlassen. In dieser Verwaltungsanweisung hätten auch einzelne Modelle beschrieben werden können, die unter die Missbrauchsbestimmung fallen.²⁵ Für die Steuerabkommen mit Österreich und Grossbritannien sind keine derartigen gemeinsamen Verwaltungsanweisungen vorgesehen.²⁶

4 Spannungsfeld Gestaltungsfreiheit und Rechtssicherheit

Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB wollen die Umgehung der Steuer verhindern. Der Umgehungstatbestand grenzt die Anwendbarkeit der Steuer ab gegen erlaubte, zu keinen steuerlichen Korrekturen führenden Vermeidungshandlungen einerseits, und andererseits gegenüber Sachverhaltskonstellationen, bei denen die Steuer von vornherein nicht anfällt oder im Zuge bestimmter Handlungen nicht mehr greifen kann und bei denen die Steuerfreiheit kein oder kein ausschlaggebender Grund für die jeweilige Gestaltung der Verhältnisse gewesen ist. Die Miss-

20 Vgl. Art. 1 Abs. 3 StA-A und Art. 1 Abs. 3 StA-GB.

21 Auf den 1.1. des dem Eingang der späteren Notifikation folgenden Kalenderjahres (Art. 39 StA-A und Art. 44 StA-GB).

22 Deutsche Übersetzung; das Abkommen ist in französischer und englischer Sprache abgefasst, wobei jeder Wortlaut gleicherweise verbindlich ist (Schlussformel des StA-GB).

23 Im StA-GB fehlt ein solcher Einschub.

24 Art. 33 StA-D, BBl 2012, 5128.

25 Schlussakte zum StA-D, Gemeinsame Erklärung der Vertragsstaaten zur Missbrauchsbestimmung, BBl 2012, 5150. Diese gemeinsame Erklärung wurde mit dem Abschluss des Änderungsprotokolls abgegeben; s. auch Botschaft StA und IQG, 4952.

26 Es bestehen keine entsprechenden Vertragsbestimmungen oder gemeinsamen Erklärungen (s. auch Botschaft StA-A, 5326; Botschaft StA und IQG, 5013).

brauchsbestimmung hat mithin eine zentrale Bedeutung im jeweiligen Steuerabkommen.

4.1 Anknüpfung an inländische Zahlstelle

Die abgeltende Quellensteuer wird nicht von der betroffenen Person einverlangt, sondern von der Zahlstelle erhoben und der betroffenen Person belastet. Die Umgehung der abgeltenden Quellensteuer setzt deshalb Handlungen zweier Personen voraus. Vorab geht es darum, dass die betroffene Person die Steuer umgeht. Das Steuerabkommen bezieht sich auf die «Umgehung der Besteuerung von Vermögenswerten nach den Bestimmungen dieses Abkommens». Die betroffene Person darf sich nicht «künstlicher Strukturen» bedienen, deren «einziger Zweck die Umgehung der Besteuerung von Vermögenswerten nach den Bestimmungen dieses Abkommens ist», was aber für die Steuerabkommen erst relevant wird, wenn die Zahlstelle entweder solche künstlichen Strukturen selber verwaltet oder deren Verwendung durch die betroffene Person unterstützt. Die Umgehung der abgeltenden Quellensteuer durch die betroffene Person wird aber in den Steuerabkommen nicht angesprochen. Dies ist konsequent, da mit den Steuerabkommen die Besteuerung sichergestellt werden soll, wobei die Erhebung der Steuer durch die Zahlstellen übernommen wird. Insofern hängt die missbräuchliche Umgehung der Steuerabkommen vom Verhalten der Zahlstellen ab. Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB sagen mithin nicht, die betroffene Person dürfe die Steuer nicht vermeiden. Vielmehr richten sich die Bestimmungen an die Zahlstelle und untersagen ihr ein gewisses Verhalten (Verwaltung oder Unterstützung bestimmter «Strukturen»). Wenn die Zahlstelle diesem Verbot zuwiderhandelt, tritt als Rechtsfolge die Verpflichtung zur Erhebung der Steuer ein. Wenn keine Zahlstelle in der umschriebenen Weise in eine an sich kritische Struktur involviert ist, bleibt die Umgehung des Steuerabkommens ohne Sanktion durch das Steuerabkommen selbst.²⁷

4.2 Investitionsfreiheit als Ausgangspunkt

Die Steuerabkommen halten als Grundsatz in Abs. 1 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB fest, dass die betroffene Person ihr Vermögen in einem Staat oder Territorium ihrer Wahl anlegen könne. Daraus kann zunächst abgeleitet werden, dass der Ort der Vermögensanlage als

solcher nicht als missbräuchlich gewertet werden kann. Die Tatsache, dass die betroffene Person ihr Vermögen in einem oder mehreren Staaten ausserhalb ihres Ansässigkeitsstaats und auch der Schweiz anlegt, führt nicht dazu, dass auf eine Umgehung der Besteuerung gemäss den Steuerabkommen geschlossen wird. Die Vermögensanlage muss demnach weder in Österreich oder Grossbritannien noch in der Schweiz erfolgen. Es bestehen weder Vorgaben über die Berücksichtigung bestimmter Länder noch über Anlagearten noch über die absoluten und relativen Grössen der angelegten Mittel. Die betroffene Person kann somit, unter Vorbehalt anderer, aussersteuerlicher Bestimmungen wie etwa Ländersanktionen, nach eigenem Gutdünken ihr gesamtes Vermögen in einen Staat ihrer Wahl bringen. Ausserhalb der Schweiz wird die abgeltende Quellensteuer gemäss Steuerabkommen von vornherein nicht erhoben, weil ja einzig die schweizerischen Zahlstellen das Steuerabkommen umzusetzen haben.

Während Abs. 1 von Art. 30 StA-A und Art. 32 StA-GB die Anlage des Vermögens in einem Staat im Belieben der betroffenen Person festhält, erschliesst sich ein zweiter Aspekt der Freiheit der Vermögensanlage erst aus Abs. 2 der Bestimmungen: Auch die Wahl der rechtlichen Ausgestaltung der Anlage ist der betroffenen Person anheimgestellt. Sie kann, unter Vorbehalt namentlich regulatorischer Einschränkungen, bspw. in kollektive Kapitalanlagen investieren, das Vermögen in einen Trust einbringen, Holdingstrukturen errichten oder auf vertragliche Regelungen setzen.

Daraus folgt ohne weiteres, dass die abgeltende Quellensteuer in einer Vielzahl von Konstellationen nicht anfallen kann, weil die Zahlstelle sich nicht in der Schweiz befindet oder keine vom Steuerabkommen erfassten Erträge vorliegen. Dass die Steuer nicht anfällt, muss dabei keineswegs die gewollte Folge von Vermeidungsbestrebungen sein, sondern kann sich durch die systemgegebenen Lücken der Besteuerung ergeben. Und dass eine Steuer, die bei der Zahlstelle erhoben wird, durch Verlagerung der Vermögenswerte in ein Land, welches keine solche Besteuerung vorsieht, oder durch Verwendung juristischer Personen vermieden werden kann,²⁸ ist hinlänglich bekannt.

4.3 Missbrauchsvorbehalt als Schranke

Die Steuerabkommen greifen aus der Fülle möglicher Formen der Vermögensanlagen und -gestaltungen einen Sachverhalt heraus und sanktionieren ihn. Einzig die Verwendung einer künstlichen Struktur mit einzigem oder

27 Die steuerliche Beurteilung des betreffenden Sachverhalts durch das innerstaatliche Recht des anderen Vertragsstaats bleibt davon selbstverständlich unberührt. Eine betroffene Person kann die Steuer gemäss Abkommen deshalb gegebenenfalls vermeiden, ohne dass dies unter dem Abkommen zu beanstanden wäre, aber in ihrem Wohnsitzstaat dessen ungeachtet einer Besteuerung auf den fraglichen Erträgen unterliegen.

28 BÖCKLI, Zahlstellensteuer. Konzept und Probleme der geplanten EU-Zinsabzugsteuer aus Schweizer Sicht, 552 ff.

hauptsächlichem Zweck der Umgehung der Steuer führt dazu, dass die schweizerische Zahlstelle, wenn sie diese Struktur unterstützt oder gar verwaltet, die Steuer abliefern muss. Die Vermögensanlage über nicht-schweizerische Gesellschaften (oder andere Rechtsformen), soweit solche nicht bereits gestützt auf Art. 2 lit. h StA-A und StA-GB als transparent qualifiziert werden, wird demnach von den Steuerabkommen als Grundsatz anerkannt. Der Missbrauchsvorwurf gegenüber der Zahlstelle kann also nur unter eng umschriebenen Voraussetzungen erhoben werden.

Der schweizerischen Zahlstelle wird sodann vom Steuerabkommen die Aufgabe auferlegt, eine Umgehung der Steuer zu erkennen und nicht zu unterstützen. Die Umgehung wird aber durch die betroffene Person begangen, indem sie ihre Verhältnisse in einer Weise organisiert, dass die Voraussetzungen für die Erhebung der Steuer durch die schweizerische Zahlstelle eigentlich nicht erfüllt sind. Die Zahlstelle als «verlängerter Arm der Steuerbehörde»²⁹ findet sich damit in einer ähnlichen Situation wieder wie der staatliche Veranlagungsbeamte, der ein Dossier überprüft und dabei den Sachverhalt und die einer bestimmten Gestaltung zu Grunde liegenden Motive umfassend im Licht der von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien mit den ihm zur Verfügung stehenden gesetzlichen Mitteln untersuchen und würdigen muss.

Indessen ist die Zahlstelle keine Steuerbehörde und verfügt weder über die entsprechenden Kompetenzen noch das steuerliche Fachwissen. Die Zahlstelle muss mit beschränkten Informationen und Unterlagen und an Hand einfacher Kriterien entscheiden, ob eine Umgehung vorliege. Die Zahlstelle befindet sich dabei im Konflikt, einerseits die ihrem Kunden zustehende Gestaltungsfreiheit zu respektieren und andererseits das eigene Haftungsrisiko gemäss Abs. 3 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB zu vermeiden. Dieser Interessenkonflikt wird noch dadurch verstärkt, dass die Zahlstelle in einem privatrechtlichen Vertragsverhältnis mit der betroffenen Person steht, das regelmässig von einem Vertrauensverhältnis zwischen den Vertragsparteien geprägt ist. Demgegenüber befindet sich die betroffene Person gegenüber dem Staat in einem Subordinationsverhältnis, und der Staat hat die Möglichkeit, seine Ansprüche auf dem Verfügungsweg gegenüber der betroffenen Person durchzusetzen.

5 Missbrauchsbestimmungen als Sondernormen

In ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist auf Grund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zu Grunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.³⁰

Nach schweizerischer Auffassung stehen auch DBA unter einem Missbrauchsvorbehalt. Das Bundesgericht geht von einem solchen Vorbehalt auch dann aus, wenn das jeweilige DBA keine ausdrückliche Regelung enthält.³¹ Es führt dies auf eine Auslegung anhand von Art. 31 ff. VRK zurück, wonach ein DBA (bzw. ein Staatsvertrag im Allgemeinen) nach Treu und Glauben auszulegen ist. Das Rechtsmissbrauchsverbot ist danach Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben, der bei der Anwendung internationaler Abkommen zu berücksichtigen ist.³²

Die Steuerabkommen sind keine steuerbegrenzenden DBA, sondern statuieren selbst die Erhebung einer Steuer auf staatsvertraglicher Grundlage. Diese Ausgangslage wird weder von der Praxis zu den nach internem Recht erhobenen Steuern noch von der Rechtsprechung zu den DBA abgedeckt. Indessen ist nicht einzusehen, wieso der Missbrauchsvorbehalt, welcher auf den Grundsatz von Treu und Glauben zurückgeführt wird und nach Schweizer Praxis auch ohne entsprechende ausdrückliche Vorschrift Anwendung findet, grundsätzlich nicht auch bei den Steuerabkommen Geltung haben soll. Damit stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis die schweizerische Praxis und die von ihr entwickelten Voraussetzungen zu

29 BÖCKLI, Zahlstellensteuer. Konzept und Probleme der geplanten EU-Zinsabzugsteuer aus Schweizer Sicht, 545.

30 BGE 131 II 627, 635 f.; LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, 678 ff.

31 BGER 28.11.2005, StR 2006, 217, 220 ff.; näher hierzu MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 789 ff.; STOCKER/HÖSSL, Abkommensmissbrauch, 6 f.

32 BVGer A-1246/2011 (23.7.2012) E 5.2 mit Verweis auf BGER 2A.416/2005 (4.4.2006).

den Missbrauchsbestimmungen in den Steuerabkommen stehen.

Es ist anerkannt, dass der Begriff des Abkommensmissbrauchs keine international einheitlichen Konturen aufweist.³³ Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt (auch im internationalen Verhältnis) ein Rechtsmissbrauch vor, wenn ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen verwendet wird, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will.³⁴

Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB regeln, nach verschiedenen Seiten hin differenzierend, die Erhebung der Steuer durch die Zahlstelle bei einer missbräuchlichen Gestaltung der Verhältnisse der betroffenen Person. Weil das Steuersubjekt der Steuer die Zahlstelle ist, müssen für sie die Missbrauchsbestimmungen nach ihrem Wortlaut abschliessend sein. Andernfalls wären die Bestimmungen ihres Sinns beraubt, die verschiedenen Interessen und Gesichtspunkte zu ordnen und einer einheitlichen und für die Zahlstelle handhabbaren Regelung zuzuführen. Was die Erhebung der Steuer und die Haftung der Zahlstelle angeht, haben also Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB den Charakter einer *lex specialis*, welche die Anwendung des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts ausschliesst. Ebenso wenig wird auf innerstaatliche Rechtsvorschriften verwiesen, so dass rein innerstaatliche Missbrauchsvorschriften auch nicht herangezogen werden dürfen. In diesem Zusammenhang ist gemäss Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB für die schweizerische Zahlstelle einzig die potentielle Umgehung der Steuer gemäss Steuerabkommen relevant, nicht aber die Umgehung in- und ausländischer Steuern, namentlich des Ansässigkeitsstaats der betroffenen Person.

6 Tatbestandsvoraussetzungen bei der betroffenen Person

6.1 Steuertatbestand

Zunächst muss selbstverständlich grundsätzlich ein Steuertatbestand gegeben sein. Der Steuertatbestand beurteilt sich nach dem jeweiligen Steuerabkommen und nicht etwa nach dem internen Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats der betroffenen Person, wie sich aus der Formulierung ergibt, dass der «Umgehung der Besteuerung von Vermögenswerten nach den Bestimmungen dieses Abkommens» entgegengetreten werden soll. Eine etwaige Umgehung des internen Steuerrechts hat der Ansässigkeitsstaat, dessen Steuer in Frage steht, zu untersuchen

und zu beurteilen. Der schweizerischen Zahlstelle kommt diesbezüglich keine Funktion zu. Somit müssen folgende Elemente gegeben sein:

- Die betroffene Person muss, *erstens*, definitionsgemäss eine natürliche Person mit Wohnsitz im anderen Vertragsstaat sein.³⁵

Die Verlegung des Wohnsitzes, wodurch die betroffene Person aus dem Anwendungsbereich des Abkommens ausscheidet, führt mithin dazu, dass auch keine Umgehung der Steuer gemäss Steuerabkommen erfolgen kann. Etwas anderes muss allerdings dann gelten, wenn die Wohnsitzverlegung nur vordergründig stattfindet, faktisch aber der bisherige Wohnsitz beibehalten wird. Fraglich ist allerdings, wann eine künstliche Struktur zur Herbeiführung dieses Resultats vorliegt und wie die Zahlstelle dies feststellen kann, sofern nicht besondere Hinweise hierfür bestehen.

Die Übertragung der fraglichen Vermögenswerte auf eine andere natürliche Person hat zur Folge, dass bei jener geprüft werden muss, ob sie als betroffene Person im Sinn des Steuerabkommens zu gelten habe. Der bisherige Eigentümer ist nicht mehr potentiell von der Steuer gemäss Steuerabkommen erfasst. Eine etwaige Korrektur einer derartigen Gestaltung erfolgt nicht unter dem Aspekt des Missbrauchs, sondern gegebenenfalls unter demjenigen der Nutzungsberechtigung. Wenn die betroffene Person sich die Nutzungsberechtigung an den Vermögenswerten vorbehalten hat, gilt sie weiterhin als betroffene Person.³⁶

Bei der Übertragung der Vermögenswerte auf eine juristische Person scheiden die Vermögenswerte und die daraus erzielten Erträge an sich aus dem Anwendungsbereich des Steuerabkommens aus. Allenfalls sind Dividenden oder andere Gewinnausschüttungen der Gesellschaft, welche die Vermögenswerte übernommen hat, der Steuer unterworfen, wenn solche Dividenden oder anderen Gewinnausschüttungen über eine schweizerische Zahlstelle fliessen. Indessen ist bei einer Übertragung auf eine juristische Person weiter zu prüfen, ob eine künstliche Struktur mit den übrigen qualifizierenden Elementen vorliege.

- Als *zweite Voraussetzung* muss die betroffene Person direkt oder indirekt Erträge erzielen, welche nach Art. 17 StA-A oder Art. 19 StA-GB grundsätzlich steuerbar wären.

Soweit Vermögenswerte, welche solche steuerbaren Erträge hervorbringen, veräussert oder umgetauscht werden und die betroffene Person an deren Stelle an-

33 BVerG A-1246/2011 (23.7.2012) E 5.1.

34 BGE 127 II 49 E 5a mwH; BVerG A-1246/2011(23.7.2012) E 5.1.

35 Art. 2 lit. h StA-A und StA-GB.

36 Art. 2 lit. h Abs. 3 StA-A und StA-GB.

dere Vermögenswerte erwirbt, welche vom Abkommen nicht erfasst werden, liegt darin kein Missbrauch begründet. Dies ist einerseits Folge der erwähnten Investitionsfreiheit (vorne, Abschn. 4.2), und andererseits erfassen die Steuerabkommen nur bestimmte, näher umschriebene Erträge und nehmen andere Vermögenswerte von ihrem Anwendungsbereich aus. Ein Missbrauchsvorwurf kann jedenfalls dann nicht erhoben werden, wenn der neue Vermögenswert nicht nur eine andere rechtliche Natur aufweist als die bisher gehaltenen, sondern auch andere wirtschaftliche Charakteristiken hat, also anderen Risiken ausgesetzt ist und dem Eigentümer andere Chancen bietet. Die Wiederanlage von Depotwerten in bspw. Liegenschaften erscheint deshalb als Vorgang, der unter dem Abkommen zu keiner Sanktion wegen Umgehung führen kann. Hingegen wäre ein Tausch von Depotwerten in ein Finanzinstrument oder ein anderes rechtliches Arrangement mit im Ergebnis vergleichbaren Charakteristiken wie die bisherige Direktanlage weiter danach zu untersuchen, ob eine künstliche Struktur geschaffen worden sei. Aber selbst bei vergleichbaren Charakteristiken darf nur mit äusserster Zurückhaltung auf eine Steuerumgehung geschlossen werden. Der betroffenen Person soll nicht indirekt die Möglichkeit genommen werden, in Finanzprodukte zu investieren, mit denen sie letztlich das gleiche Ergebnis erzielt wie bei einer Direktanlage, jedoch ohne die Besteuerung durch die Steuerabkommen. Gilt das Produkt unter den Steuerabkommen als nicht steuerbar, muss dessen Wahl ebenfalls zulässig sein.

- Als *dritte Bedingung* müssen die steuerbaren Erträge über diejenige Zahlstelle fliessen, welche den Umgehungsvorbehalt prüfen muss. Dies ergibt sich aus der Formulierung von Abs. 2 von Art. 30 StA-A und StA-GB, wonach die verpönten künstlichen Strukturen die Vermeidung der Steuer nach dem Steuerabkommen bezwecken. Die Steuer wird aber nur ausgelöst bei Erträgen, die über die Zahlstelle fliessen. Erträge der betroffenen Person, welche diese über andere Wege als über die fragliche Zahlstelle vereinnahmt, werden von der Steuer nicht erfasst. Somit ist jeweils die Frage zu stellen, ob die Erträge, die in einer künstlichen Struktur anfallen, ohne diese Struktur von der betroffenen Person über die Zahlstelle vereinnahmt worden wären. Der Sachverhalt ist mithin unter einer Hypothese zu beurteilen: Wie würde sich der Sachverhalt ohne die steuervermeidende Struktur präsentieren? Ein derartiger hypothetischer Sachverhalt wird bekanntlich bei Steuerumgehungsfällen regelmässig zur Bestimmung der Steuerfolgen zu Grunde gelegt. Eine Schwierigkeit bei der Ermittlung des hypothetischen Sachverhalts liegt darin,

dass die betroffene Person u. a. in der Wahl ihrer Bankbeziehung frei ist. Potentiell steuerbare Erträge können deshalb nicht ohne weiteres hypothetisch der Zahlstelle zugeordnet werden; es braucht vielmehr noch weitere Sachverhaltselemente, welche eine solche Zuordnung im Sinn eines hypothetischen Willens nahelegen.

6.2 Zweckbestimmung der künstlichen Struktur

Die Steuerabkommen umschreiben den Begriff der künstlichen Struktur nicht, erläutern aber, welcher Zweck mit einer solchen Struktur verfolgt werden muss: «(E)inziger oder hauptsächlicher Zweck [ist] die Umgehung der Besteuerung von Vermögenswerten nach den Bestimmungen dieses Abkommens»³⁷.

Ob die Steuer durch die Struktur vermieden wird, beurteilt sich selbstverständlich danach, ob der Steuertatbestand erfüllt ist. Es ergeben sich diesbezüglich keine neuen Aspekte. Zusätzlich muss die betroffene Person mit der fraglichen Struktur ausschliesslich oder hauptsächlich die Steuervermeidung (im umschriebenen Sinn) verfolgen.

Die Umgehungsabsicht muss grundsätzlich im Zeitpunkt der Errichtung der Struktur gegeben sein. Anders ist es nicht möglich, dass der Zweck der Struktur ausschliesslich oder hauptsächlich in der Vermeidung der Steuer besteht. Ob mit einer vorbestehenden Struktur im Nachhinein ein anderer Zweck iSv Abs. 2 von Art. 30 StA-A bzw. Art. 34 StA-GB verfolgt werden kann, lässt sich wohl nicht von vornherein ausschliessen. Jedoch muss in einem solchen Fall die vorbestehende Struktur neu einem ausschliesslichen oder hauptsächlichlichen Zweck gewidmet werden (übrigens muss die Struktur in objektiver Hinsicht künstlich sein).

Die Absicht, die der Struktur zu Grunde liegt, kann sich vorab aus entsprechenden ausdrücklichen Äusserungen der betroffenen Person ergeben. Soweit keine Stellungnahme der betroffenen Person vorliegt, muss an Hand äusserlicher, objektiver Gegebenheiten auf den Willen der betroffenen Person geschlossen werden. Die Steuerabkommen bieten keine Grundlage für einen Schematismus, der vordefinierte Fallgruppen als missbräuchlich charakterisiert. Vielmehr muss jeder Einzelfall für sich gewürdigt werden. Darauf ist noch zurückzukommen.

³⁷ Art. 30 Abs. 2 StA-A; Art. 34 Abs. 2 StA-GB.

6.3 Begriff der künstlichen Struktur

Die Steuerabkommen definieren weder den Begriff der Struktur noch erläutern sie, was eine Struktur zu einer künstlichen macht.³⁸

Die Steuerabkommen beziehen sich mit dem Begriff der künstlichen Struktur nicht auf die Umschreibung der rechtshilfefähigen fiskalischen Delikte gemäss Art. 3 Abs. 3 S. 2 lit. a IRSG. Danach kann für Abgabebetrug die sog. kleine oder andere Rechtshilfe nach Art. 63 ff. IRSG gewährt werden. Der Begriff des Abgabebetrugs iSv Art. 3 Abs. 3 S. 2 lit. a IRSG entspricht nach ständiger Praxis dem des Abgabebetrugs gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR. Der Abgabebetrug ist dadurch charakterisiert, dass der Täter durch sein arglistiges Verhalten dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe vorenthält. Arglistig ist ein Verhalten, wenn gefälschte oder unwahre Urkunden gegenüber den Steuerbehörden benutzt oder wenn diesen gegenüber besondere Machenschaften, Kniffe oder ganze Lügengebäude verwendet werden.³⁹ Beim Abgabebetrug erfolgt eine Nichtdeklaration gewisser Einkünfte oder Vermögenswerte, was durch die genannten Vorkehrungen gegenüber den Steuerbehörden zu verschleiern versucht wird. Demgegenüber lassen es die Steuerabkommen genügen, dass die errichtete Struktur «künstlich» ist. Die Begriffe «künstlich» und «arglistig» können sich überschneiden, aber es handelt sich um zwei verschiedene Charakterisierungen. Ob eine Struktur künstlich ist, beurteilt sich deshalb nicht an Hand der Kriterien von Art. 14 Abs. 2 VStrR. Erst recht richtet sich die Auslegung des hier massgeblichen Begriffs der künstlichen Struktur nicht nach dem qualifizierten Tatbestand von Art. 14 Abs. 4 VStrR (fortgesetzte bandenmässige Begehung des Abgabebetrugs), für den nach Art. 3 Abs. 3 S. 2 lit. b IRSG umfassende Rechtshilfe möglich ist. Dies bedeutet allerdings nicht, dass Art. 14 VStrR im Anwendungsbereich der Steuerabkommen unbeachtlich wäre. Das Vorliegen eines Abgabebetrugs bleibt auch mangels künstlicher Strukturen, wie der Verweis in Art. 40 Abs. 1 Ingress IQG klarstellt, in jedem Fall zu prüfen.

Auch der Tatbestand des Steuerbetrugs⁴⁰ kann nicht konkretisierend herangezogen werden. Beim Steuerbetrug verwendet der Steuerpflichtige zwecks Begehung einer Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhalt-

lich unwahre Urkunden. Der Wortlaut von Abs. 2 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB lässt aber keinen Schluss darauf zu, dass bloss eine solches Vorgehen missbräuchlich sein solle. Die Formulierung «künstliche Struktur» lässt vielmehr darauf schliessen, dass eine Struktur gegebenenfalls als missbräuchlich zu betrachten ist, gerade auch wenn sie richtig dokumentiert ist.

Sodann haben die Steuerabkommen keine Beispiele oder Modelle von künstlichen Strukturen definiert. Der Begriff der künstlichen Struktur ist offenkundig konkretisierungsbedürftig. Das abgelehnte StA-D, nicht aber die StA-A und StA-GB, sah deshalb den Erlass einer gemeinsamen Verwaltungsanweisung vor.⁴¹ Wenn die Vertragsstaaten an Hand von solchen Beispielen und Modellen den unbestimmten Rechtsbegriff der künstlichen Struktur hätten exemplarisch konkretisieren wollen, hätten sie entsprechende Umschreibungen in die Steuerabkommen aufgenommen. Ein etwaiger Wunsch nach schematisierender Umsetzung der Missbrauchsbestimmung durch ergänzende Vereinbarungen, ähnlich der gemeinsamen Verwaltungsanweisung gemäss dem abgelehnten StA-D, hat sich ebenfalls nicht in den Steuerabkommen niedergeschlagen. Deshalb ist auf den Wortlaut und Zusammenhang der Steuerabkommen abzustellen und eine Einzelfallbetrachtung massgeblich.⁴² Dies ist auch sachlich richtig, denn der Missbrauch muss im konkreten Einzelfall nachgewiesen werden. Beispiele und Modelle mögen den Vollzug erleichtern, legen aber immer einen objektivierenden Massstab an. Die Beurteilung des einzelnen Sachverhalts vor dem Hintergrund vordefinierter Modelle ist deshalb immer etwas grobschlächtig und inadäquat, weil die Besonderheiten des individuellen Falles ausgeblendet werden. Hier ist jedoch die Zweckbestimmung, somit das subjektive Element, von ausschlaggebender Bedeutung.

Die Fallkategorien des UBS-Amtshilfeabkommens⁴³ sind deshalb nicht konkretisierend heranzuziehen, zumal sie ja nicht in den Steuerabkommen reflektiert sind. Dazu kommt, dass mit dem UBS-Amtshilfeabkommen u. a. die Wendung «tax fraud and the like» näher umschrieben wurde. Es gibt wiederum Überschneidungen zwischen dem Begriff der künstlichen Struktur und den Fallgruppen des UBS-Amtshilfeabkommens; der Begriff der künstlichen Struktur ist aber aus den Steuerabkommen

38 Auch aus den Botschaften ergeben sich keine konkretisierenden Hinweise (Botschaft StA und IQG, 4988 und 5013, sowie Botschaft StA-A, 5326).

39 BGE 125 II 250, 252 E 3a; DONATSCH U. A., Internationale Rechtshilfe, 50 f.; mit eingehender Darstellung der Praxis: HÜRLIMANN-FERSCH, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, 94 ff., und UNSELD, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, 81 ff.

40 Art. 186 Abs. 1 DBG.

41 Vorne, Abschn. 3.

42 Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK; VOGEL, Einl. Rz 107.

43 Gemäss Ziff. 2 des Anhangs zum UBS-Amtshilfeabkommen werden erfasst: betrügerisches Verhalten, basierend auf einem «Lügengebäude», und fortgesetzte und schwere Steuerdelikte in Zusammenhang mit (iSv Ziff. 1.A des Anhangs) undisclosed (non-W-9) custody accounts und banking deposit accounts von mehr als Fr. 1 Mio. und offshore company accounts (innert eines definierten Zeitrahmens).

heraus auszulegen. Die Fallgruppen des UBS-Amtshilfeabkommens, welche den Besonderheiten des US-Steuerrechts Rechnung tragen, können deshalb höchstens als Orientierungshilfe dienen.

Aus schweizerischer Sicht können für das Verständnis von Abs. 2 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB immerhin die Überlegungen in Zusammenhang mit einem möglichen Wechsel bei der Verrechnungssteuer zum Zahlstellenprinzip herangezogen werden.⁴⁴ Danach geht es vor allem darum, dass die Steuer nicht durch «die Errichtung eines Offshore-Vehikels» zwischen der inländischen Zahlstelle und (hier:) der betroffenen Person unterlaufen werden.⁴⁵ Daraus kann konkretisierend abgeleitet werden, dass mit künstlichen Strukturen vor allem Gesellschaften gemeint sind, welche in einem als Steuerparadies bekannten Land errichtet werden und welche ausser ihrer Inkorporierung unter dem Recht des betreffenden Landes keine Beziehung zu jenem Land haben, also keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfalten und dort auch weder Personal noch Infrastruktur unterhalten, sondern als Briefkastengesellschaften geführt werden. Dazu muss aber kommen, wie oben ausgeführt,⁴⁶ dass einziger oder hauptsächlicher Zweck der fraglichen Gesellschaft die Umgehung der Steuer nach dem anwendbaren Steuerabkommen ist. Die Steuerabkommen beschränken die künstliche Struktur nicht auf Offshore-Gesellschaften, aber bei Onshore-Gesellschaften fällt der Schluss, dass sie einzig der Umgehung des Steuerabkommens dienen, schwerer. Entscheidend ist indessen immer die Beurteilung des jeweiligen Einzelfalles. Damit wird faktisch ein Pendant zur Sitzgesellschaft, die bereits für die Ermittlung der betroffenen Person in Art. 2 lit. h StA-A und Art. 2 Abs. 1 lit. h StA-GB erwähnt ist, auf Stufe Zahlstelle geschaffen. Wesentlich ist in jedem Fall, ob es andere Gründe als die Vermeidung der abgeltenden Quellensteuer für die Errichtung der fraglichen Struktur gibt. Vor diesem Hintergrund kann auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Steuerumgehung (vgl. vorne, Abschn. 5) als Auslegungshilfe der künstlichen Struktur herangezogen werden.

7 Tatbestandsvoraussetzungen bei der Zahlstelle

Wenn die Zahlstelle weiss, dass eine künstliche Struktur mit Vermeidungsabsicht vorliegt, muss sie davon absehen, diese Struktur zu verwalten oder zu unterstützen. Die Tatbestandsvoraussetzung ist somit das Wissen darum, dass die Steuer auf die umschriebene Weise vermieden werden soll. Eine Untersuchungspflicht der Zahlstelle ist weder in den Steuerabkommen noch im IQG vorgesehen. Indessen bleiben die allgemeinen regulatorischen Vorgaben zur Ermittlung des Sachverhalts selbstverständlich vorbehalten. Nach dem Wortlaut der Steuerabkommen ist direktes Wissen erforderlich; die Vermutung oder das Wissenmüssen reicht nicht – und schon gar nicht die unwissentliche Förderung der betroffenen Person bei ihrem Bemühen, die Steuer gemäss Abkommen zu vermeiden. Andererseits wird kein Wille der Zahlstelle vorausgesetzt, der betroffenen Person bei der Vermeidung der Steuer zu helfen; es geht einzig darum, dass sich die Zahlstelle bei Wissen um die künstliche Struktur mit Vermeidungsabsicht jeder Unterstützung für diese Struktur enthält. Die Zahlstelle wird aber nicht davon abgehalten, die betroffene Person in anderer, unter den Steuerabkommen unbedenklicher Hinsicht zu unterstützen.

Die Steuerabkommen unterscheiden beim Wissen der Zahlstelle weiter im Hinblick auf die Rechtsfolgen. Wenn im konkreten Einzelfall eindeutige und direkte Beweise vorliegen (Abs. 4 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB), kommt es zur Haftung für die umgangene Steuer gemäss Abs. 3 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB. Bei der Verhaltensnorm von Abs. 2 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB reicht demnach das Wissen der schweizerischen Zahlstelle, aber dieses Wissen muss ihr nicht durch eindeutige und direkte Beweise nachweisbar sein.

8 Rechtsfolgen für die Zahlstelle

8.1 Keine Verwaltung von oder Unterstützung bei der Verwendung von künstlichen Strukturen

Die Steuerabkommen gebieten der Zahlstelle eine Unterlassung: Sie darf die umschriebenen Strukturen weder selbst verwalten noch deren Verwendung unterstützen. «Verwalten» bedeutet vorab das Tätigwerden als Organ der involvierten Gesellschaften, umfasst aber wohl auch die Geschäftsführung und weitere wesentliche, vergleichbare Handlungen. Fraglich ist allerdings, ob auch untergeordnete Hilfstätigkeiten vom Begriff des Verwaltens erfasst sind. «Verwalten» bedeutet im allgemeinen Sprachgebrauch nicht nur «verantwortlich leiten», «füh-

44 Die Botschaft Änderung VStG entstand in der selben Zeit, als mit Deutschland über das StA-D verhandelt wurde. Zum Gesetzgebungsvorschlag s. BUCHSER/JAU, Die Verrechnungssteuer soll für Zinsen zur Zahlstellensteuer werden, 235 ff.

45 Botschaft Änderung VStG, 6631.

46 Vorne, Abschn. 6.2.

ren», sondern auch «betreuen», «in Obhut haben». Dementsprechend kann davon ausgegangen werden, dass diesem Begriff nicht nur die Bedeutung der wesentlichen Geschäftstätigkeit zukommt, sondern dass er sich auch auf blosser Hilfstätigkeiten (wie Inkasso, Buchführung, Kontrollleistungen) erstreckt.

Das Verbot, die fraglichen Strukturen zu «unterstützen», geht weiter als das Untersagen ihrer Verwaltung. «Unterstützen» ist eine sehr offene Formulierung. Der Ausdruck «unterstützen» bedeutet im allgemeinen Sprachgebrauch «jemandem bei etwas behilflich sein» oder «sich für jemanden oder seine Angelegenheiten einsetzen» und «dazu beitragen, dass etwas Erfolg hat». Die Unterstützung kann direkt (unmittelbar) oder indirekt (mittelbar) erfolgen.

Eine direkte Unterstützung könnte darin liegen, dass Gesellschaften gegründet werden, Konto- und Depotbeziehungen eröffnet und Transaktionen ausgeführt werden. Mittelbare Unterstützung wird durch Hinweise auf Berater und andere Dienstleister, welche die Strukturen errichten und administrieren, die Durchführung verschleiender Transaktionen oder Hilfestellungen bei der Verwaltung der Strukturen durch Dritte gewährt.

Eine Sanktionierung der Zahlstelle, welche gegen dieses Verbot verstösst, ist ausser in Abs. 3 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB in den Steuerabkommen selbst nicht vorgesehen. Das macht die Vorschrift nicht zum toten Buchstaben. Eine Zahlstelle, welche einer behördlichen Aufsicht unterstellt ist (was mehrheitlich der Fall sein dürfte), wird schon aus allgemeinen Gründen der gesetzmässigen Geschäftsführung diese Bestimmung beachten.

8.2 Haftung für vermiedene Steuer

Die Steuerabkommen sagen ausdrücklich, dass ein Betrag «in der Höhe der umgangenen Steuer [StA-A: nach Artikel 17 Abs. 1 und 2]» zu bezahlen sei. Sodann geben die Abkommen der Zahlstelle ein Regressrecht auf die betroffene Person. Eine Pflicht der Zahlstelle zur Überwälzung der Steuer auf die betroffene Person besteht indessen nicht, anders als es für die Steuerpflichtigen im Recht der Verrechnungssteuer festgehalten ist (Art. 14 Abs. 1 VStG). Die sog. Aufrechnung ins Hundert, die bei der Verrechnungssteuer Platz greift,⁴⁷ hat also nicht zu erfolgen, sogar wenn die Zahlstelle aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse keinen Regress auf die betroffene Person nehmen kann.

Das Regressrecht auf die betroffene Person gemäss Abs. 3 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB ist der Überwälzung der Verrechnungssteuer auf den Empfänger der steuerbaren Leistung vergleichbar. Somit entscheiden im Streitfall die Zivilgerichte vorfrageweise über den Regressanspruch der Zahlstelle gegenüber der betroffenen Person.⁴⁸ Ausserhalb einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung ist die ESTV zum Entscheid über eine streitige Rückgriffsforderung zuständig.⁴⁹

Mithin ist zwischen den folgenden beiden Rechtsfolgen für die Zahlstelle zu unterscheiden:

- Es liegen eindeutige und direkte Beweise vor, dass die Zahlstelle in Widerspruch zu Art. 30 Abs. 2 StA-A bzw. Art. 34 Abs. 2 StA-GB gehandelt hat: Die Zahlstelle muss die umgangene Steuer nachentrichten. Ihr steht das Regressrecht auf die betroffene Person zu. Hat allerdings die betroffene Person auf den Erträgen die im Wohnsitzstaat geschuldeten Steuern bezahlt, erfolgt eine Rückerstattung an die Zahlstelle.⁵⁰ Wenn die Zahlstelle bereits (erfolgreich) Rückgriff auf die betroffene Person genommen hat, hat die Zahlstelle den rückerstatteten Betrag der betroffenen Person gutzuschreiben.
- Es liegen keine eindeutigen und direkten Beweise vor, dass die Zahlstelle in Widerspruch zu Art. 30 Abs. 2 StA-A bzw. Art. 34 Abs. 2 StA-GB gehandelt hat: Die Zahlstelle ist nicht zur Nachentrichtung der umgangenen Steuer verpflichtet.

9 Rechtsfolgen für die betroffene Person

Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB sehen zwar die Rechtsfolgen für die Zahlstelle vor, sprechen sich aber nicht über die Rechtsfolgen für die betroffene Person aus. Dies ist wiederum konsequent, da die Erhebung der Steuer durch die Zahlstellen übernommen wird.

Die betroffene Person wird durch den Steuerabzug grundsätzlich in die gleiche Position gebracht, wie wenn sie die abgeltende Quellensteuer von sich aus gewählt hätte. Die abgeltende Wirkung muss eintreten; andernfalls käme es zu einer Art Strafsteuer zu Lasten der betroffenen Person. Die Missbrauchsbestimmungen der Steuerabkommen wollen die Umgehung der Steuer verhindern und nicht der betroffenen Person zusätzliche Lasten auferlegen. Schliesslich darf der Abkommens-

47 BGer 26.3.1987, ASA 56 (1987/88), 203, 207; BGer 6.3.1986, ASA 55 (1986/87), 285, 290; BGE 104 Ib 280, 285. Vgl. auch SRK 29.4.1999, VPB 64.51 E 3.a; ZRK 8.10.1998, VPB 63.73 E 6.c.

48 BGE 131 III 546, 550.

49 So die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zur Verrechnungssteuer (BVGer A-561/2009 [9.8.2010], BVGE 2010/61 E 4.8 f.).

50 Abs. 3 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB.

missbrauch nicht mit dem Rechtsmissbrauch gleichgesetzt werden, weshalb sich auch keine weiteren Rechtsfolgen im Anschluss an den Verstoß gegen das Missbrauchsverbot aufdrängen.⁵¹ Dies schliesst jedoch nicht aus, dass die Vertragsstaaten internrechtlich Strafbestimmungen erlassen, welche ein solches Verhalten durch die betroffene Person sanktionieren. Eine solche, interne Regelung darf jedoch die Abkommensvorteile nicht ausschliessen.

Die Steuerabkommen äussern sich einzig zum Fall, dass die betroffene Person auf den Erträgen die im Wohnsitzstaat geschuldeten Steuern bezahlt hat. Diesfalls erfolgt eine Rückerstattung an die Zahlstelle.⁵² Wenn die Zahlstelle bereits Rückgriff auf die betroffene Person genommen hat, muss sie den rückerstatteten Betrag der betroffenen Person gutschreiben.

10 Missbrauchsvorbehalt und Regularisierung der Vergangenheit

Wie oben ausgeführt, stehen Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB in den Teilen 3 der Steuerabkommen, welche die abgeltende Quellenbesteuerung von Erträgen ab ihrem Inkrafttreten regeln. In den Teilen 2 (Art. 4 ff. StA-A und StA-GB), die sich mit der Nachversteuerung von Vermögenswerten, der sog. Regularisierung der Vergangenheit, befassen, fehlt es an einer entsprechenden ausdrücklichen Bestimmung.

Hier geht es um die Phase zwischen der Veröffentlichung der Steuerabkommen und dem Stichtag 3 (dem 31.5.2013),⁵³ an dem die Steuer erhoben wird.⁵⁴ Es ist denkbar, dass in diesem Zeitraum eine betroffene Person ihre Vermögensverhältnisse so ordnet, dass per Stichtag 3 keine Steuer erhoben wird. Es ist mithin zu bedenken, dass eine betroffene Person die Vergangenheitsregularisierung ablehnen kann, indem sie die Kontobeziehung zur schweizerischen Zahlstelle rechtzeitig auflöst bzw. aufgelöst hat oder die Vermögenswerte abgezogen hat. In einem solchen Fall kommt es weder zu einer Steuererhebung noch zu einer Meldung, weil die Voraussetzungen für eine dieser Massnahmen nicht erfüllt sind. In diesem Sinn ist die Vergangenheitsregularisierung eine Möglichkeit, von welcher die betroffene Person Gebrauch ma-

chen kann, aber nicht zwingend muss. Sie kann sich der Vergangenheitsregularisierung entziehen. Dies schliesst aber die Anwendung eines Missbrauchsvorbehalts nicht aus.

Dass für die Vergangenheitsregularisierung der Missbrauchsvorbehalt von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB nicht gilt, ergibt sich ausser aus der systematischen Stellung dieser Bestimmungen aus ihrem Wortlaut, welcher sich auf die Steuer gemäss Art. 17 StA-A und Art. 19 StA-GB bezieht.

Die Verhältnisse bei der Vergangenheitsregularisierung sind somit wesentlich anders als bei der künftigen Besteuerung. Deshalb sind die Missbrauchsbestimmungen der Steuerabkommen bei einer Auslegung nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung von Zusammenhang und Wortlaut⁵⁵ nicht auch für die Regularisierung der Vergangenheit anzuwenden. Dies bedeutet aber nicht, dass der allgemeine Umgehungsvorbehalt gemäss Schweizer Praxis bei der Vergangenheitsregularisierung nicht angewendet werden kann. Aus dem Umstand, dass für die abgeltende Quellensteuer ein ausdrücklicher Missbrauchsvorbehalt aufgenommen wurde, kann nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass im Bereich der Vergangenheitsregularisierung gar kein Missbrauch erfolgen könne. Es muss auch in diesem Bereich verhindert werden, dass der Status quo mittels Umgehungsstrukturen, aber ohne Ablieferung der Einmalzahlung, beibehalten werden kann. Der Grundsatz des Handelns in Übereinstimmung mit Treu und Glauben gilt auch im Bereich der Vergangenheitsregularisierung und gemäss schweizerischer Praxis auch ohne ausdrückliche Erwähnung. Daher gilt für diese Situationen der allgemeine abkommensrechtliche Missbrauchsvorbehalt. Die Beurteilung, ob ein bestimmtes Verhalten oder eine bestimmte Struktur als missbräuchlich anzusehen sei, muss sich indessen daran orientieren, dass die betroffene Person der Vergangenheitsregularisierung sanktionslos ausweichen kann; der Missbrauch wird deshalb wohl nur in Ausnahmefällen zu bejahen sein.

Als Rechtsfolge der Umgehung wird regelmässig das Ergebnis gesucht, das bei sachgemässer Ordnung eingetreten wäre. Im Rahmen der Umgehung der Vergangenheitsregularisierung steht die Umgehung der Einmalzahlung im Vordergrund. Dementsprechend muss die Rechtsfolge der Umgehung darin bestehen, dass die Einmalzahlung geschuldet bleibt.

51 Vgl. Lutz, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, 8 f., der präzisiert, dass dem Abkommensmissbrauch keine eigene normative Kraft zukomme. Dementsprechend ziehe das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchsfalles keine unmittelbaren Rechtsfolgen nach sich.

52 Abs. 3 von Art. 30 StA-A und Art. 34 StA-GB.

53 Art. 2 lit. j StA-A und StA-GB.

54 Art. 7 Abs. 1 StA-A; Art. 9 Abs. 1 StA-GB.

55 Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK.

11 Zusammenfassung

Die abgeltende Quellensteuer ist von der schweizerischen Zahlstelle dann zu erheben, wenn sich die betroffene Person einer «künstlichen Struktur» mit dem einzigen oder hauptsächlichen Zweck der Umgehung der abgeltenden Quellensteuer bedient.

Bei der Anwendung des Begriffs der künstlichen Struktur ist jeweils eine Betrachtung des Einzelfalls anzustellen. Weder können die Kriterien für das Vorliegen von Abgabe- oder Steuerbetrug unbesehen herangezogen werden, noch stehen Modelle oder Beispiele zur Verfügung. Konkretisierungen des Begriffs der künstlichen Struktur mit Modellen oder Beispielen wären nur in einer geplanten gemeinsamen Verwaltungsanweisung für das abgelehnte StA-D vorgesehen gewesen; für das StA-A und das StA-GB ist keine solche Anweisung beabsichtigt.

Der Zweck der künstlichen Struktur muss immer einzig oder hauptsächlich in der Umgehung der abgeltenden Quellensteuer gemäss den Steuerabkommen bestehen. Dabei können jedoch die Arglist- und Steuerumgehungsfälle immerhin als Leitlinie herangezogen werden. Wesentlich ist stets, ob es andere vernünftige Gründe als die Vermeidung der abgeltenden Quellensteuer für die Errichtung einer bestimmten Struktur gibt.

Die Steuer ist indessen nur dann zu erheben, wenn im konkreten Einzelfall eindeutige und direkte Beweise vorliegen. Die Steuerabkommen nehmen mit dieser Einschränkung darauf Rücksicht, dass die schweizerischen Zahlstellen keine Untersuchungsmöglichkeiten wie eine staatliche Steuerbehörde haben und den Sachverhalt nicht umfassend abklären können. Unabhängig davon dürfen schweizerische Zahlstellen solche künstlichen Strukturen weder selbst verwalten noch sie unterstützen.

Die Missbrauchsbestimmungen beziehen sich einzig auf die abgeltende Quellensteuer, nicht auch auf die Vergangenheitsregularisierung. Für die Vergangenheitsregularisierung besteht kein ausdrücklicher Missbrauchsvorbehalt. Deshalb ist im Anwendungsbereich der Vergangenheitsregularisierung der allgemeine Missbrauchsvorbehalt heranzuziehen. Die Rechtsfolge der Vermeidung der Vergangenheitsregularisierung besteht darin, dass die Einmalzahlung geschuldet bleibt.

Literatur

BETI DINA, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, ASA 2012/13, 181

BÖCKLI PETER, Zahlstellensteuer. Konzept und Probleme der geplanten EU-Zinsabzugsteuer aus Schweizer Sicht, ASA 68 (1999/2000), 529

BUCHSER MICHAEL/JAU MARTIN, Die Verrechnungsteuer soll für Zinsen zur Zahlstellensteuer werden, StR 2012, 226

CUFAR BORIS/MAUTE WOLFGANG, Ausgewählte Probleme der Abgeltungssteuer-Abkommen. Eingeschränkte Abgeltungswirkung für zukünftige Vermögenserträge, StR 2012, 474

– Sitzgesellschaften in den Abgeltungssteuerabkommen. Unter besonderer Berücksichtigung des deutschen Aussensteuergesetzes, StR 2012, 634

DONATSCH ANDREAS/HEIMGARTNER STEFAN/SIMONEK MADELEINE, Internationale Rechtshilfe. Unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich u. a. 2011

GIGER RETO/HAPPE PETER/MEYER ELMAR, Aspekte des geplanten Steuerabkommens Schweiz-Deutschland. Umsetzung als grosse Herausforderung, ST 2012, 750

HOSP THOMAS/LANGER MATTHIAS, Steuerabkommen Schweiz-UK vs. Liechtenstein Disclosure Facility: Ein Belastungsvergleich, StR 2012, 908

HÜRLIMANN-FERSCH CAROLIN, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen. Unter besonderer Berücksichtigung der qualifizierenden Elemente beim Steuer- und Abgabebetrug, Zürich u. a. 2010

JUNG MARCEL R., Trends und Entwicklungen bei der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs im internationalen Steuerrecht der Schweiz, StR 2011, 2

KUBAILE HEIKO/NELSEN ASTRID, Das Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz. Chance für gute Zusammenarbeit – Fülle von unbeantworteten Fragen, ST 2011, 1047

LISSI ALBERTO/BUKARA DALIBORKA, Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zusammenarbeit im Steuerbereich. Systematische Darstellung und Analyse steuerlicher Aspekte, FStR 2012, 42 (1. Teil), 103 (2. Teil)

LOCHER PETER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 2006/07, 675

LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich u. a. 2005

LUTZ GEORG/TADDEI PASCAL, Neuerungen im Bereich des Abkommensmissbrauchs, ST 2011, 208

- MATTEOTTI RENÉ, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, ASA 2006/07, 767
- OBBERSON XAVIER, «Tax fraud or the like» selon l'Art. 26 de la CDI de 1996 entre les Etats-Unis d'Amérique et la Suisse. Analyse d'une notion controversée à la lumière de la jurisprudence récente, en prenant en considération le cas de l'utilisation de structures «offshore», ASA 2012/13, 101
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, ST 2006, 773
- STOCKER RAOUL/HÖSSLER BERNHARD, Abkommensmissbrauch. Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, FStR 2009, 4
- UNSELD LEA, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht. Akzessorische Rechtshilfe, Auslieferung und Vollstreckungshilfe bei Fiskaldelikten, Zürich u. a. 2011
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Kommentar der Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- WALDBURGER ROBERT, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, FStR 2010, 80
- WEIDMANN MARKUS/SUTER CLAUDIA, Sicherstellung des Abkommenszwecks. Auskunftersuchen und verwandte Fragestellungen in den Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien, FStR 2012, 127
- Botschaft StAhiG, Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193
- 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
- StA-D, (nicht zustande gekommenes) Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 21.9.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 5.4.2012, BBl 2012, 5087
- WL Quellensteuer mit Abgeltungswirkung, Wegleitung der ESTV zu den Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich mit anderen Staaten und dem Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) (Erhebung Quellensteuer mit Abgeltungswirkung und freiwillige Meldung), Entwurf (vom 14.11.2012), www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/01317/01347/01352/index.html?lang=de
- WL steuerliche Regularisierung, Wegleitung der ESTV zu den Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich mit anderen Staaten und dem Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) (Steuerliche Regularisierung / Nachversteuerung von Vermögenswerten), Entwurf (vom 14.11.2012), <http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/01317/01347/01352/index.html?lang=de>

Materialien, Dokumente

- Botschaft Änderung VStG, Botschaft zur Änderung des BG über die Verrechnungssteuer (Belebung des Kapitalmarktes) (vom 24.8.2011), BBl 2011, 6615
- Botschaft StA und IQG, Botschaft zur Genehmigung der Abkommen mit Deutschland über die Zusammenarbeit im Steuer- und im Finanzmarktbereich und mit dem Vereinigten Königreich über die Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie zum Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (vom 18.4.2012), BBl 2012, 4943
- Botschaft StA-A, Botschaft zur Genehmigung des Abkommens mit Österreich über die Zusammenarbeit im Steuer- und im Finanzmarktbereich (vom 20.4.2012), BBl 2012, 5307
- BankG, Bankengesetz, BG über die Banken und Sparkassen (vom 8.11.1934), SR 952.0
- BEHG, Börsengesetz, BG über die Börsen und den Effektenhandel (vom 24.3.1995), SR 954.1
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- IQG, BG über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) (vom 15.6.2012), SR 672.4
- IRSG, Rechtshilfegesetz, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (vom 20.3.1981), SR 351.1
- StA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 13.4.2012), SR 0.672.916.33

- StA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (vom 6.10.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 5.4.2012, SR 0.672.936.74
- StAhiG, Steueramtshilfegesetz, BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (vom 28.9.2012), BBl 2012, 8237 (Referendumsvorlage)
- UBS-Amtshilfeabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (vom 19.8.2009), SR 0.672.933.612
- VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111
- VStG, Verrechnungssteuergesetz, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0
- ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.641.926.81
- ZBstG, Zinsbesteuerungsgesetz, BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

Rückerstattung der Verrechnungssteuer an inländische Investoren transparenter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen

Vorschlag einer systemkonformen Lösung

Lic. iur. Roland A. Pfister, EMBA*



*Roland A. Pfister, lic. iur.,
EMBA, Tavernier Tschanz,
Genf, und Lehrbeauftragter
am Institut für Finanzdienst-
leistungen Zug sowie an der
Universität Liechtenstein*

Inhalt

1	Einleitung	20	3.3	Unklare Rechtslage	23
2	Transparente ausländische kollektive Kapitalanlagen	20	3.3.1	Rechtsprechung	23
3	Rückerstattung der Verrechnungssteuer	21	3.3.2	Literatur	23
3.1	Rückerstattungsanspruch der ausländischen kollektiven Kapitalanlage	21	3.3.3	Gutachten der ESTV	24
3.1.1	Rückerstattungsanspruch gemäss Verrechnungssteuergesetz	21	3.3.3.1	Internes Gutachten vom 16.4.1991	24
3.1.2	Rückerstattungsanspruch gemäss Doppelbesteuerungsabkommen	21	3.3.3.2	Internes Gutachten vom 29.3.2007	24
3.2	Rückerstattungsanspruch des inländischen Investors	22	3.3.3.3	Ergebnis	24
3.2.1	Auslegung des Begriffs «Recht zur Nutzung» iSv Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG	22	3.4	Systemkonforme Lösung	24
3.2.1.1	Überblick	22	4	Schlussfolgerung	25
3.2.1.2	Auslegung durch Bundesgericht und Bundesverwaltungsgericht	22	Literatur	26	
3.2.2	Nutzungsberechtigung eines inländischen Investors einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage	23	Berichte, Dokumente und Sammelwerke	27	
			Rechtsquellen	27	
			Praxisanweisungen	28	

* Meinem Kollegen Herrn lic. iur. Andrijo Orlar, RA und dipl. Steuerexperte, danke ich herzlich für die wertvollen Anregungen.

1 Einleitung

Die Schweiz gehört betreffend den Vertrieb von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen zu den weltweit wichtigsten Finanzzentren. Vertrieben werden dabei grösstenteils ausländische kollektive Kapitalanlagen, d. h. solche, die im Ausland gegründet worden sind und aus der Sicht des Verrechnungssteuerrechts nicht als Inländer gelten.¹ Schweizer Banken und andere Finanzinstitute organisieren diese kollektiven Kapitalanlagen vielfach in Luxemburg, Liechtenstein oder Irland oder wählen für diesen Zweck die Kanal- oder die Kayman-Inseln und andere Orte mit eher nach Ferien oder Abenteuer klingenden Namen.² Gegenüber inländischen kollektiven Kapitalanlagen lässt sich der Einsatz von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit steuerlichen, regulatorischen sowie finanziellen Vorteilen begründen. Aus der Sicht der schweizerischen sowie ausländischen Investoren ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund des Einflusses auf die Rendite zentral. Im vorliegenden Beitrag soll das Problem der Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch die ESTV gegenüber den in der Schweiz steuerpflichtigen Investoren einer transparent besteuerten ausländischen kollektiven Kapitalanlage erörtert werden.

Damit die Schweiz als Wirtschaftsstandort und Finanzplatz den veränderten Bedürfnissen des 21. Jahrhunderts gerecht werden kann, sind restriktive Steuerpraxen, welche rechtlich nur schwer begründbar sind, zu vermeiden. Meines Erachtens sollte für den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer eine systemkonforme, d. h. dem Geist der schweizerischen Rechtsordnung entsprechende Lösung – mit Blick auf die Interessen der Schweiz und des schweizerischen Finanzplatzes – erarbeitet werden.

2 Transparente ausländische kollektive Kapitalanlagen

Für die Zwecke der Schweizer Einkommens- und Gewinnsteuer muss die Frage beantwortet werden, ob es sich um eine transparent besteuerte ausländische kollektive Kapitalanlage handle. Im Grundsatz kann eine Ausschüttung aus der ausländischen kollektiven Kapitalan-

lage den Besteuerungsregeln von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Besteuerung, wie bspw. bei einer SICAF³) oder von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung,⁴ wie bspw. bei einem FCP,⁵ einer SICAV⁶ oder einer LP⁷) unterliegen. IdR qualifizieren sich ausländische kollektive Kapitalanlagen für die Besteuerungsregeln der transparenten kollektiven Kapitalanlagen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG; die von der kollektiven Kapitalanlage vereinnahmten Vermögenserträge in Form von Zinsen und Dividenden werden den Anlegern anteilmässig zugerechnet und bei ihnen als solche besteuert, unabhängig davon, ob sie ihnen von der kollektiven Kapitalanlage ausgezahlt wurden (Ausschüttungsfonds⁸) oder nicht (Thesaurierungsfonds⁹). Eine transparent besteuerte kollektive Kapitalanlage liegt immer vor, sofern eine der nachstehenden Voraussetzungen erfüllt ist:¹⁰

- ausländische kollektive Kapitalanlage, welche in der Schweiz von der Finma zum Vertrieb zugelassen ist;
- ausländische kollektive Kapitalanlage, die im Sitzstaat einer Aufsicht unterstellt ist;¹¹

3 Investmentgesellschaft mit festem Kapital (société d'investissement à capital fixe).

4 Der Begriff der transparenten Besteuerung bezieht sich nur auf die Einkommens- und Gewinnsteuer (sowie die hier nicht weiter interessierende Vermögens- oder Kapitalsteuer). «Transparente Besteuerung» bedeutet, dass die kollektive Kapitalanlage nicht als Steuersubjekt gilt und die (Netto-)Vermögenserträge und Kapitalgewinne anteilmässig direkt den Anlegern zugerechnet werden. Transparenz kann auch nur teilweise gegeben sein, da z. B. Ausschüttungsfonds im Gegensatz zu Thesaurierungsfonds mit Bezug auf die Einkommens- und Gewinnsteuer nicht vollständig transparent besteuert werden: Bei einem Ausschüttungsfonds werden dem Anleger lediglich die ausgeschütteten Vermögenserträge und Kapitalgewinne steuerlich zugerechnet; die thesaurierten Vermögenserträge und Kapitalgewinne unterliegen somit nicht der Einkommens- oder Gewinnsteuer.

5 Vertraglicher Anlagefonds (fonds commun de placement).

6 Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (société d'investissement à capital variable).

7 Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (limited partnership).

8 Vgl. KS KAG/VStG und StG Ziff. 2.1.2. Bei Ausschüttungsfonds unterliegen thesaurierte Gewinne in der Schweiz nicht der Besteuerung. Die thesaurierten Gewinne unterliegen jedoch im Ausschüttungszeitpunkt idR der Besteuerung, mit Ausnahme von Kapitalgewinnen, Erträgen aus direktem Grundbesitz sowie Kapitalrückzahlungen.

9 Vgl. KS KAG/VStG und StG Ziff. 2.1.2. Bei Thesaurierungsfonds unterliegt grundsätzlich der gesamte Reingewinn in der Schweiz der Besteuerung. Davon ausgenommen sind idR Kapitalgewinne, Erträge aus direktem Grundbesitz sowie Kapitalrückzahlungen.

10 KS KAG/DBS Ziff. 4.6.1.

11 Gemäss KS KAG/DBS anerkannt ist die Aufsicht in: Australien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Aruba, Bahamas, Belgien, Bermuda, British Virgin Islands, Bulgarien, Kayman-Inseln, Cookinseln, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Gibraltar, Griechenland, Grossbritannien, Guernsey, Hongkong, Irland, Island, Isle of Man, Italien, Japan, Jersey, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Mauritius, Monaco, Montserrat, Niederlande, Niederländische Antillen, Norwegen, Österreich, Panama, Polen, Portugal, Rumä-

1 S. Art. 9 Abs. 1 VStG zum Inländerbegriff des Verrechnungssteuerrechts.

2 KAPALLE/TAROLLI, Neue Kreisschreiben zu den kollektiven Kapitalanlagen – Eine Bewertung aus Sicht der Praxis, eine Trilogie, 338. Eine tabellarische Übersicht über die wichtigsten steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit bestimmten Ländern wie Luxemburg, Irland, Grossbritannien und Liechtenstein findet sich in KAPALLE, vor Art. 1 KAG N 1218.

- vertraglich oder gesellschaftsrechtlich ausgestaltete offene Anlageform, (i) deren Zweck die kollektive Kapitalanlage ist,¹² (ii) die ihren Sitz im Ausland hat und (iii) deren Anleger gegenüber der Anlageform oder einer ihr nahe stehenden Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf Rückzahlung ihrer Anteile zum Nettoinventarwert haben;
- vertraglich oder gesellschaftsrechtlich ausgestaltete geschlossene Anlageform, (i) deren Zweck die kollektive Kapitalanlage ist und (ii) die ihren Sitz im Ausland hat.

Im Folgenden bezieht sich der Ausdruck «ausländische kollektive Kapitalanlage» immer auf durch die Schweiz transparent besteuerte ausländische kollektive Kapitalanlagen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG.

3 Rückerstattung der Verrechnungssteuer

3.1 Rückerstattungsanspruch der ausländischen kollektiven Kapitalanlage

3.1.1 Rückerstattungsanspruch gemäss Verrechnungssteuergesetz

Enthält das Fondsvermögen einer (transparenten) ausländischen kollektiven Kapitalanlage schweizerische Anlagen, deren Erträge der Verrechnungssteuer unterliegen, stellt sich in einem ersten Schritt die Frage, ob die Verrechnungssteuer von der ausländischen kollektiven Kapitalanlage zurückgefordert werden könne. Ein eigener Rückerstattungsanspruch der ausländischen kollektiven Kapitalanlage setzt gemäss Art. 26 VStG¹³ voraus, dass sie die Verrechnungssteuer gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG auf den Erträgen der von ihr herausgegebenen Anteile entrichtet.

nien, San Marino, Schweden, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, St. Vincent und die Grenadinen, Tschechische Republik, Turks- und Caicosinseln, Ungarn, Zypern und USA. Vgl. KS KAG/DBS Anhang II.

- 12 Nach der Praxis der ESTV weisen folgende Indizien darauf hin, dass der Zweck einer kollektiven Kapitalanlage gegeben ist: beschränkte Laufzeit der Anlageform, Vorhandensein eines «Offering Memorandum», keine oder sehr eingeschränkte Mitbestimmungsrechte des Anlegers, Reporting/Berichterstattung wie bei beaufsichtigten kollektiven Kapitalanlagen, Vorhandensein der typischen Funktionsträger wie Investment Manager, Depotbank etc. Vgl. KS KAG/DBS Ziff. 4.6.2.
- 13 Art. 26 VStG: «Die kollektive Kapitalanlage, welche die Verrechnungssteuer auf den Erträgen von Anteilen an einer kollektiven Kapitalanlage gemäss KAG entrichtet, hat für Rechnung der kollektiven Kapitalanlage Anspruch auf Rückerstattung der zu ihren Lasten abgezogenen Verrechnungssteuer; (...).»

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann demnach von der ausländischen kollektiven Kapitalanlage verlangt werden, wenn sie sich gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG für Verrechnungssteuerzwecke als Inländerin qualifiziert. Sofern die ausländische kollektive Kapitalanlage nicht im Inland geleitet wird, erfüllt sie die Inländer-eigenschaft und damit die Voraussetzung von Art. 26 VStG grundsätzlich nicht und ist daher nicht verrechnungssteuerpflichtig.¹⁴ Ausländischen kollektiven Kapitalanlagen steht daher idR nach unilateralem schweizerischem Recht kein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu.

3.1.2 Rückerstattungsanspruch gemäss Doppelbesteuerungsabkommen

Weiter ist zu prüfen, ob sich ein Rückerstattungsanspruch einer (transparenten) ausländischen kollektiven Kapitalanlage aufgrund eines DBA ergebe. Damit eine kollektive Kapitalanlage selbst abkommensberechtigt ist, müssen u. a. die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein: (i) sie muss eine Person iSd Abkommens sein (Art. 1 iVm Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA), (ii) sie muss ansässig iSd Abkommens sein (Art. 1 iVm Art. 4 Abs. 1 OECD-MA), und (iii) die Einkünfte müssen der kollektiven Kapitalanlage zugerechnet werden.¹⁵ Zudem muss die kollektive Kapitalanlage an den von ihr gehaltenen Vermögenswerten als nutzungsberechtigt gelten (s. für Dividenden Art. 10 Abs. 2 OECD-MA und für Zinsen Art. 11 Abs. 2 OECD-MA). Transparent besteuerte kollektive Kapitalanlagen erfüllen idR nicht alle diese Voraussetzungen,

14 Eine ausländische SICAF hat nach Art. 24 Abs. 2 VStG mangels Sitzes im Inland ebenfalls keinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Vgl. KOSLAR, in: Baker & McKenzie (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen, 210; OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger, 131.

15 Das Kriterium der Einkünftezurechnung wurde nach unserer Kenntnis erstmals von WASSERMAYER im Jahr 1983 (Die Hinzurechnungsbesteuerung als Qualifikationsproblem des nationalen und des internationalen Steuerrechts) sowie von VAN RAAD im Jahr 1984 (Het Nationale Recht bij de Uitlegging van Belastingverdragen) erwähnt. Das Kriterium wurde dann auch von der herrschenden Lehre in der Schweiz verschiedentlich erörtert und übernommen. Vgl. unter vielen: SALOMÉ, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income; DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, 296 ff.; DERS., Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report; DANON/SALOMÉ, De la double imposition internationale; DIES., Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, sowie auch von TORRIONE, Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes. Une approche «systématique».

um ein DBA zu beanspruchen.^{16, 17} Die Schweiz hat mit einigen Staaten Vereinbarungen abgeschlossen, nach denen die kollektive Kapitalanlage stellvertretend für die im Inland ansässigen Investoren den vollen¹⁸ oder teilweisen¹⁹ Anspruch auf Rückerstattung der erhobenen Quellensteuern geltend machen kann.

3.2 Rückerstattungsanspruch des inländischen Investors

Aufgrund des oftmals fehlenden eigenen Rückerstattungsanspruchs der ausländischen kollektiven Kapitalanlage stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage, ob der in der Schweiz steuerpflichtige Investor den Rückerstattungsanspruch selbst geltend machen könne. Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Schweizer Vermögenserträgen setzt für eine natürliche Person u. a. voraus, dass sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung Wohnsitz im Inland hat (Art. 22 Abs. 1 VStG); juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit müssen bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland haben (Art. 24 Abs. 1 VStG). Der Investor muss gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG zudem im Zeitpunkt der Fälligkeit das Recht zur Nutzung am Anteil der kollektiven Kapitalanlage besitzen.

3.2.1 Auslegung des Begriffs «Recht zur Nutzung» iSv Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG

3.2.1.1 Überblick

Das Recht zur Nutzung resp. die Nutzungsberechtigung ist das Zuordnungselement im Recht der Verrechnungssteuerrückerstattung und dient der Identifikation des Rückerstattungsberechtigten.²⁰ Anhand des Kriteriums der Nutzungsberechtigung soll garantiert werden, dass die Rückerstattung dem effektiven Leistungsempfänger zukommt²¹ und Missbräuche verhindert werden, d. h. die Besteuerung inländischen Wertschriftenvermögens und seines Ertrags sichergestellt wird.²² Obwohl es sich um ein zentrales Kriterium im Schweizer Steuerrecht handelt, wird es im Gesetz nicht näher umschrieben.²³

3.2.1.2 Auslegung durch Bundesgericht und Bundesverwaltungsgericht

Das Bundesgericht hat sich verschiedentlich mit dem Recht zur Nutzung iSv Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG auseinandergesetzt. In einem Urteil aus dem Jahr 1993²⁴ wurde festgehalten, dass das Recht zur Nutzung iSv Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG nicht zwingend dem Eigentümer der Vermögenswerte zustehen müsse, sondern dass diejenige Person, die einen obligatorischen Anspruch auf den Nettoertrag hat und diesen behalten kann, als nutzungsbe-rechtigt anzusehen sei.²⁵ Weiter wurde in diesem Entscheid festgehalten, dass der Nutzniesser an einem Vermögenswert als nutzungsbe-rechtigt angesehen werden könne, nicht jedoch der treuhänderische Vermögensverwalter, dem die Vermögenswerte nur fiduziarisch – mit der Pflicht zur Weiterleitung – übertragen sind. Dies wurde in späteren Entscheiden bestätigt.²⁶ Daraus ist ersichtlich, dass das Bundesgericht beim Kriterium des Rechts

16 Demgegenüber kann sich eine SICAF im Sinne von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich als ansässige Person qualifizieren und ein DBA beanspruchen.

17 Unter vielen: OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger, 130 ff.; HEUBERGER/OESTERHELT, Collective Investment Vehicles in International Tax Law: The Swiss Perspective, 33 ff. Für mehr Einzelheiten; ED/BONGAARTS, Die Besteuerung von Investmentfonds. Generalbericht. S. ebenfalls: Taxation of Collective Investment Vehicles 2010.

18 Eine vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann bei Zinsen unter den nachstehenden DBA beansprucht werden: Dänemark (Art. 11 Abs. 1 DBA-DK), Deutschland (Art. 11 Abs. 1 DBA-D), Frankreich (Art. 12 Abs. 1 DBA-F), Norwegen (Art. 11 Abs. 1 DBA-N) und Österreich (Art. 11 Abs. 1 DBA-A). Die vollständige Rückerstattung für Dividenden wird nur im DBA mit Dänemark (Art. 10 Abs. 1 DBA-DK) gewährt.

19 Eine teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Dividenden kann unter den nachstehenden DBA beansprucht werden: Australien (Art. 10 Abs. 2 DBA-AUS), Deutschland (Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-D), Frankreich (Art. 11 Abs. 2 lit. a DBA-F), Japan (Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-J), Kanada (Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-CDN), Norwegen (Art. 10 Abs. 2 DBA-N), Österreich (Art. 10 Abs. 2 DBA-A), Schweden (Art. 10 Abs. 2 Satz 1 DBA-S) und Spanien (Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-E). Die teilweise Rückerstattung für Zinsen wurde nur in den DBA mit Australien (Art. 11 Abs. 2 DBA-AUS), Japan (Art. 10 Abs. 2 DBA-J), Kanada (Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-CDN), Schweden (Art. 11 Abs. 2 DBA-S) und Spanien (Art. 11 Abs. 2 DBA-E) vereinbart.

20 Unter vielen: BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, 115.

21 Unter vielen: BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, 115.

22 So auch: BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz. Unter besonderer Berücksichtigung der Weiterleitung von abkommensbegünstigten Dividenden- und Zinseinkünften, 42 f.

23 Die Problematik kann mit der kontroversen und unklaren Diskussion im Zusammenhang mit dem Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht verglichen werden (unter vielen: DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts – with particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation; BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz. Unter besonderer Berücksichtigung der Weiterleitung von abkommensbegünstigten Dividenden- und Zinseinkünften).

24 BGer 18.5.1993 E 4 = ASA 62 (1993/94), 705.

25 BGer 18.5.1993 E 4 a.

26 BGer 2A.572/2003 (25.10.2004) E 3.5.2; BGer 2A.660/2006 (8.6.2007) E 4.1.

zur Nutzung nicht zwingend die zivilrechtliche, sondern eher die wirtschaftliche Eigentümerstellung als massgeblich erachtet. Diese Auslegung des Begriffs der Nutzungsberechtigung stösst in der Literatur auf Zustimmung.²⁷

Das Bundesverwaltungsgericht folgt bei der Auslegung des Begriffs des Rechts zur Nutzung iSv Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG ebenfalls einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise; so wird in einem Entscheid aus dem Jahr 2008²⁸ ausgeführt: «Insoweit enthält Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG mit der Umschreibung <Recht zur Nutzung> nicht einen zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt und ist demzufolge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen (...). Dementsprechend ist es durchaus möglich, dass das Recht zur Nutzung einem andern als dem Eigentümer des Vermögenswerts zusteht, etwa wenn dieser vertraglich verpflichtet ist, den Kapitalertrag an Dritte weiterzuleiten, ja sogar wenn zwar keine formelle Verpflichtung zur Weiterleitung des Ertrags besteht, sich aber aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass der Kapitalertrag dem Eigentümer nicht verbleibt (...).»²⁹

3.2.2 Nutzungsberechtigung eines inländischen Investors einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage

Vorliegend geht es um den Fall eines in der Schweiz steuerpflichtigen Investors, der in eine transparent besteuerte ausländische kollektive Kapitalanlage, welche schweizerische Wertpapiere hält, investiert. Die Ausschüttungen der Erträge von schweizerischen Wertpapieren an die ausländische kollektive Kapitalanlage unterliegen grundsätzlich der Verrechnungssteuer.³⁰ Der Investor hat bspw. bei einer ausschüttenden kollektiven Kapitalanlage einen obligatorischen Anspruch auf die Erträge der Anlagen und kann daher aus wirtschaftlicher Sicht als Nutzungsberechtigter angesehen werden. Weiter werden bei einer (transparent besteuerten) kollektiven Kapitalanlage die Erträge für Einkommens- und Gewinnsteuerzwecke direkt dem in der Schweiz steuerpflichtigen Investor

zugerechnet,³¹ womit er konsequenterweise auch aus Sicht der direkten Steuern als nutzungsberechtigte Person erscheinen muss. Die heutige Umschreibung des Rechts zur Nutzung ist mit dem Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht vergleichbar; die in der Lehre erarbeitete und in der Rechtsprechung bestätigte Auffassung hält klar fest, dass sich das Konzept des beneficial owner aufgrund einer substance over form-Betrachtungsweise grundsätzlich auf die wirtschaftliche Realität bezieht und nicht auf formale Kriterien abstellt.³² Das Bundesverwaltungsgericht hat allerdings in einem kürzlich veröffentlichten Urteil den Begriff des beneficial owner eher nach formellen Kriterien ausgelegt.³³ Nach meiner Kenntnis wurde der Entscheid von der ESTV beim Bundesgericht angefochten.

3.3 Unklare Rechtslage

Wie im vorherigen Kapitel gezeigt, sollte bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise dem in der Schweiz steuerpflichtigen Investor das Recht zur Nutzung iSv Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG und damit auch der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStG, zustehen. Im Folgenden soll jedoch gezeigt werden, dass zur Zeit zu dieser Frage keine klare Praxis besteht.

3.3.1 Rechtsprechung

Bis zum heutigen Zeitpunkt gibt es keine Rechtsprechung zur Frage, ob der in der Schweiz steuerpflichtige Investor einer transparent besteuerten ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche ihrerseits in schweizerische Wertpapiere investiert, die Verrechnungssteuer zurückfordern könne, sofern die ausländische kollektive Kapitalanlage selbst nicht rückerstattungsberechtigt ist.

3.3.2 Literatur

In der Literatur wird einhellig die Meinung vertreten, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer einer transparent besteuerten ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche in schweizerische Anlagen investiert, den in der Schweiz steuerpflichtigen Investoren gewährt werden müsse, sofern die ausländische kollektive Kapitalanlage selbst oder stellvertretend nicht rückerstat-

27 Unter vielen: BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 12; LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 165.

28 BVGer A-4084/2007 (5.11.2008) E 5.3.2.

29 S. auch BVG 2011/6 E 7.3.2 zum Begriff des beneficial owner nach dem OECD-MA: «Vor allem ist die bisher in der Lehre erarbeitete und in der Rechtsprechung bestätigte Auffassung beachtenswert, dass sich das Konzept des <beneficial owner> anhand einer sogenannten <substance over form>-Betrachtung auf die wirtschaftliche Realität bezieht und nicht auf die (zivilrechtliche) Form abstellt (...).»

30 Art. 4 Abs. 1 VStG.

31 Art. 10 Abs. 2 DBG; Art. 7 Abs. 3 StHG (Ausnahme: direkter Grundbesitz).

32 S. z. B.: High Court, Chancery Division, Indofood International Finance Ltd. gegen JP Morgan Chase Bank N. A., 7.10.2005 = International Tax Law Reports 8 (2005), 235; Court of Appeal, Indofood International Finance Ltd. gegen JP Morgan Chase Bank N. A., 2.3.2006, EWCA Civ 158 = International Tax Law Reports 8 (2006), 1 ff. Für weitere Details: Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner».

33 BVGer A-6537/2010 (7.3.2012).

tungsberechtigt ist.³⁴ Die Literatur stellt dabei auf die wirtschaftliche Auslegung des Begriffs des Rechts zur Nutzung sowie auf den Zweck der Verrechnungssteuer ab.³⁵

3.3.3 Gutachten der ESTV

Die Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen wird in 2 publizierten internen Gutachten und einer Mitteilung einer Praxisänderung der ESTV behandelt.

3.3.3.1 Internes Gutachten vom 16.4.1991

Gemäss dem Gutachten vom 16.4.1991 kann ein in der Schweiz steuerpflichtiger Investor einer transparent besteuerten ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche ihrerseits in schweizerische Wertpapiere investiert, die Verrechnungssteuer nicht zurückfordern: «Die inländischen Besitzer von Anteilen an einem luxemburgischen Anlagefonds sind nicht berechtigt, eine (anteilmässige) Rückerstattung der zu Lasten des Fonds anfallenden Verrechnungssteuer zu beanspruchen.»³⁶ Eine nähere Begründung fehlt.

Diese Aussage erfolgte im Rahmen der Erörterung der (eigenen) Rückerstattungsberechtigung der kollektiven Kapitalanlage gemäss Art. 26 VStG und nicht des Rückerstattungsanspruchs inländischer Investoren gemäss Art. 22 Abs. 1 bzw. Art. 24 Abs. 1 VStG.

3.3.3.2 Internes Gutachten vom 29.3.2007

Das Gutachten vom 29.3.2007 betrifft den Fall eines in der Schweiz steuerpflichtigen Investors einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage in Form einer Gesellschaft (SICAF oder SICAV), welche ihrerseits mittels einer schweizerischen kollektiven Kapitalanlage in schweizerische Wertpapiere investiert. «Ausländische kollektive Kapitalanlagen in Form einer Gesellschaft (SICAF oder SICAV) gelten für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer als transparent, sofern die betroffene Gesellschaft keine eigenständige Anspruchsberechtigung

nach DBA erhält. Demzufolge wird das Recht zur Nutzung an durch solche kollektive Kapitalanlagen realisierten Erträgen bei Fehlen eines anwendbaren DBA direkt den Anlegern zugesprochen. Investiert somit ein Inländer in einen luxemburgischen SICAV, der seinerseits Anlagen in einen schweizerischen Thesaurierungsfonds tätigt, liegt das Recht zur Nutzung an den Erträgen des Thesaurierungsfonds beim inländischen Anleger.»³⁷ Das im Gutachten dargestellte Beispiel bezieht sich auf eine Fund-of-Funds- oder Dachfonds-Struktur.³⁸ Insbesondere wird explizit festgehalten, dass dem in der Schweiz steuerpflichtigen Investor das Recht zur Nutzung an den Erträgen zustehe.

3.3.3.3 Ergebnis

Die publizierten internen Gutachten der ESTV widersprechen sich. Einerseits sind die in der Schweiz steuerpflichtigen Investoren einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage für die Verrechnungssteuer nicht rückerstattungsberechtigt (internes Gutachten vom 16.4.1991); andererseits kann die Rückerstattungsberechtigung für SICAF und SICAV bejaht werden (gemäss dem zeitlich jüngeren internen Gutachten vom 29.3.2007). Von Seiten der ESTV wird die Meinung vertreten, dass nur die Praxis vom 16.4.1991 massgebend und anwendbar sei, basierend auf einer Praxisänderung am 1.2.2011.³⁹

3.4 Systemkonforme Lösung

Im Hinblick auf eine sachgerechte Behandlung von Investitionen inländischer Anleger in steuerlich transparente ausländische kollektive Kapitalanlagen, welche ihrerseits in schweizerische Wertpapiere investieren, werden in der folgenden Tabelle die Verrechnungssteuerfolgen einer solchen Konstellation bei Zugrundelegung der Praxis gemäss Gutachten vom 16.4.1991⁴⁰ mit jenen eines rein schweizerischen⁴¹ sowie eines rein ausländischen Sachverhalts⁴² verglichen.

34 HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefonds-ähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 488 iVm 485; OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger, 136; HEUBERGER/OESTERHELT, Collective Investment Vehicles in International Tax Law: The Swiss Perspective, 36; OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 342.
35 HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefonds-ähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 488 iVm 485; OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger, 136; HEUBERGER/OESTERHELT, Collective Investment Vehicles in International Tax Law: The Swiss Perspective, 36; OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 342.
36 Praxis II, Art. 26 Abs. 3 VStG Nr. 3 (ohne Auszeichnungen zitiert).

37 Praxis II, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nr. 77 (ohne Auszeichnungen zitiert).

38 Für mehr Einzelheiten s. HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, 438.

39 S. Praxis II, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nr. 88.

40 S. Abschn. 3.3.3.1.

41 S. Abschn. 3.1 und 3.2.

42 S. Abschn. 3.1 und 3.1.2.

Tab.: Vergleich der Verrechnungssteuerfolgen

	Inländische KA/ inländischer Investor	Ausländische KA/ ausländischer Investor	Ausländische KA/ inländischer Investor*
Kollektive Kapitalanlage:			
Brutto-Ertrag inländischer Anlagen	100	100	100
./. 35 % VSt	-35	-35	-35
Netto-Ertrag	65	65	65
+ VSt-Rückerstattung	35	–	–
Brutto-Ausschüttung	100	65	65
./. 35 % VSt	-35	–	–
Netto-Ausschüttung	65	65	65
Investor:			
Netto-Ausschüttung	65	65	65
+ VSt-Rückerstattung und ggf. Anrechnung	35	35**	–
Einkommen	100	100	65

* Gemäss Praxis der ESTV.

** Abhängig von anwendbarem DBA.

Im Fall eines inländischen Investors einer transparent besteuerten ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche in schweizerische Wertpapiere investiert, sollten die Verrechnungssteuerfolgen gleich ausfallen wie im rein schweizerischen und im rein ausländischen (ausländische kollektive Kapitalanlage und ausländischer Investor) Sachverhalt, sofern der Investor die ihm zuzurechnenden Erträge korrekt deklariert. Es lässt sich nicht rechtfertigen, dass der ausländische Investor, gestützt auf ein eventuelles DBA, die Verrechnungssteuer (ganz oder teilweise) zurückverlangen kann, nicht jedoch der in der Schweiz ansässige Investor.⁴³ Aufgrund des fehlenden Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer der ausländischen kollektiven Kapitalanlage ist es daher sinnvoll, dass dem inländischen Investor, welcher das Recht zur Nutzung hat, der Rückerstattungsanspruch zugesprochen wird. Diese Lösung deckt sich abstrahiert betrachtet mit der oben analysierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung⁴⁴ und der Praxis der ESTV bei irrevocable fixed interest trusts, wo das Recht zur Nutzung dem in der Schweiz steuerpflichtigen Begünstigten zuerkannt wird.⁴⁵

Bei einer transparenten (ausschüttenden⁴⁶ oder thesaurierenden) kollektiven Kapitalanlage unterliegen 100 % des zurechenbaren Nettoertrags nach Art. 18 bzw. 20 Abs. 1

lit. e DBG der Einkommenssteuer und nach Art. 58 DBG der Gewinnsteuer.⁴⁷ Die Verweigerung des Rückerstattungsanspruchs verletzt in klarer Weise den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV und konterkariert geradezu die Grundidee des Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer. Hauptzweck der Verrechnungssteuer ist die Sicherstellung der Deklaration der aus dem Vermögen fließenden Erträge im Inland durch den inländischen Steuerpflichtigen.⁴⁸ Die Verrechnungssteuer ist insoweit eine Massnahme zur Förderung der Steuerehrlichkeit. Einem steuerehrlichen Inländer muss die Verrechnungssteuer somit vollumfänglich zurückerstattet werden und darf keine definitive Belastung darstellen. Genau dies würde die hier vorgeschlagene Lösung sicherstellen.

4 Schlussfolgerung

Es ist sicherlich schwierig für die Steuerverwaltungen, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für ausländische kollektive Kapitalanlagen mit einer Vielzahl von in der Schweiz ansässigen Investoren praktisch zu handhaben. Der damit verbundene administrative Aufwand würde in aller Regel in keinem vernünftigen Verhältnis zur Höhe der potentiellen Rückerstattungsansprüche stehen. Diese Betrachtung würde jedoch zu einer restriktiven, rechtlich nicht begründbaren Praxis führen. Eine solche

43 Vgl. HEUBERGER/OESTERHELT, *Collective Investment Vehicles in International Tax Law: The Swiss Perspective*, 35 f.

44 S. Abschn. 3.2.1.2.

45 S. KS Trustbesteuerung Ziff. 7.2.2.

46 Eine ausschüttende kollektive Kapitalanlage qualifiziert sich gemäss der ESTV, wenn in den Basisdokumenten eine Ausschüttungsvorschrift von mindestens 70 % des jährlichen Nettoertrages, inklusive vorgetragene Erträge aus früheren Rechnungsjahren, enthalten ist. Vgl. KS KAG/VStG und StG Ziff. 2.1.2.

47 Vgl. OESTERHELT/WINZAP, *Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger*, 120.

48 BAUER-BALMELLI, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten*, 6 ff.

Praxis wäre umso schockierender, wenn es sich um einen geschlossenen Anlegerkreis von nur wenigen inländischen Investoren handelt, die den Rückerstattungsanspruch für Erträge einzelner, umfangreicher Anlagen beantragen möchten und überdies den Steuerbehörden jährlich einen detaillierten Nachweis über die zurechenbaren Erträge erbringen. Eine Pflicht zur Nachweisführung über die Besteuerung der verrechnungssteuerbelasteten zurechenbaren Erträge – entweder durch die Anleger oder die rechtlichen Vertreter der kollektiven Kapitalanlagen – kann jedoch die Aufgabenerfüllung der Steuerverwaltungen erheblich erleichtern.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Art. 26 VStG auf ausländische kollektive Kapitalanlagen grundsätzlich keine Anwendung findet. Der Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruch inländischer Investoren einer transparent besteuerten ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche ihrerseits in schweizerische Wertpapiere investiert, muss nach dem Recht zur Nutzung gemäss Art. 21 VStG beurteilt werden. Das Recht zur Nutzung an den Erträgen der kollektiven Kapitalanlage und der entsprechende Rückerstattungsanspruch müssen direkt den inländischen Anlegern zugesprochen werden. Nur so werden wirtschaftlich gleiche Tatbestände (Anlagen in ausländische transparent besteuerte kollektive Kapitalanlagen) auch verrechnungssteuerlich gleich behandelt.

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss., Zürich 2001
- in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel u. a. 2012
- BAUMGARTNER BEAT, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz. Unter besonderer Berücksichtigung der Weiterleitung von abkommensbegünstigten Dividenden- und Zinseinkünften, Diss., Zürich 2010
- DANON ROBERT, Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report, Intertax 2004, 210
- Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, Diss., Zürich u. a. 2004
- DANON ROBERT/SALOMÉ HUGUES, Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, in: Michael Lang (Hrsg.), Avoidance of Double Non-Taxation, Wien 2003, 381
- De la double imposition internationale, ASA 73 (2004/05), 337
- ED LYNNE J./BONGAARTS PAUL J. M., Die Besteuerung von Investmentfonds. Generalbericht, CDFI LXXXIIB (1997), 107
- HESS TONI, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Diss., Zürich 2001
- HESS TONI/SCHERRER PATRICK, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, ASA 2008/09, 361
- HEUBERGER RETO/OESTERHELT STEFAN, Collective Investment Vehicles in International Tax Law: The Swiss Perspective, Intertax 2010, 31
- KAPALLE URS, in: Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz, Basel 2009
- KAPALLE URS/TAROLLI SCHMIDT NADIA, Neue Kreisschreiben zu den kollektiven Kapitalanlagen – Eine Bewertung aus Sicht der Praxis, eine Trilogie, StR 2009, 338 (1. Teil), 633 (2. Teil)
- KOSLAR FRANO, in: Baker & McKenzie (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen, Bern 2007
- LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, Diss., Zürich u. a. 2007
- OESTERHELT STEFAN, in: Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz, Basel 2009
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger, FStR 2008, 266 (1. Teil), FStR 2009, 25 (2. Teil), 115 (3. Teil)
- SALOMÉ HUGUES, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, Zürich u. a. 2002
- TORRIONE HENRI, Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes. Une approche «système», in: FS Walter Ryser, Bern 2005, 227
- VAN RAAD KEES, Het Nationale Recht bij de Uitlegging van Belastingverdragen, in: J. F. M. Giele u. a. (Hrsg.), Van Wet Naar Recht. Opstellen Aangeboden aan Prof. mr J. P. Scheltens, Deventer 1984, 159
- WASSERMAYER FRANZ, Die Hinzurechnungsbesteuerung als Qualifikationsproblem des nationalen und des in-

ternationalen Steuerrechts, *Recht der Internationalen Wirtschaft (RIW)* 1983, 352

Berichte, Dokumente und Sammelwerke

Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner», Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner» in the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft (of 4-29-2011 to 7-15-2011), www.oecd.org/tax/taxtreaties/47643872.pdf

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

Praxis II, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Markus Küpfer, Therwil-Basel (Loseblatt)

Revised Proposals Concerning the Meaning of «Beneficial Owner», Revised Proposals Concerning the Meaning of «Beneficial Owner» in Articles 10, 11 and 12 of the OECD Model Tax Convention (of 10-19-2012 to 12-15-2012), www.oecd.org/ctp/tax-treaties/Beneficialownership.pdf

Taxation of Collective Investment Vehicles 2009, The Taxation of Collective Investment Vehicles and Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors on the Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles. Report of the Informal Consultative Group (of 1-12-2009), OECD, Paris 2009, www.oecd.org/dataoecd/34/26/41974553.pdf

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

Rechtsquellen

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

DBA-AUS, Abkommen zwischen der Schweiz und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf

dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 28.2.1980), SR 0.672.915.81

DBA-CDN, Abkommen zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 5.5.1997), SR 0.672.923.21

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

DBA-DK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 23.11.1973), SR 0.672.931.41

DBA-E, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 26.4.1966), SR 0.672.933.21

DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91

DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31

DBA-N, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 7.9.1987), SR 0.672.959.81

DBA-S, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 7.5.1965), SR 0.672.971.41

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

KAG, BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.6.2006), SR 951.31

KKV, V über die kollektiven Kapitalanlagen (vom 22.11.2006), SR 951.311

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

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

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

Praxisanweisungen

KS Trustbesteuerung, KS Nr. 30 der SSK – Besteuerung von Trusts (vom 22.8.2007), www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks030_d.pdf, zugleich KS Nr. 20 (1-020-DV-2008-d) der ESTV – Besteuerung von Trusts (vom 27.3.2008)

KS KAG/VStG und StG, KS Nr. 24 der ESTV (1-024-VS-2008-d) – Kollektive Kapitalanlagen als Gegenstand der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben (vom 1.1.2009)

KS KAG/DBS, KS Nr. 25 der ESTV (1-025-D-2009-d) – Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (vom 5.3.2009)

Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit Schweizer Investoren

Gedanken zu einer umstrittenen Verwaltungspraxis

Dr. iur. Alberto Lissi/Dr. iur. Bernhard Hössli



*Alberto Lissi, Dr. iur., RA,
dipl. Steuerexperte, Partner
bei Tax Partner AG, Zürich
alberto.lissi@taxpartner.ch*



*Bernhard Hössli, Dr. iur. HSG,
dipl. Steuerexperte, Group
Head of Tax, GAM Holding AG,
Zürich
bernhard.hoessli@gam.com*

Inhalt

1	Einleitung	29	4	Steuerrechtliche Analyse	33
2	Ausgangslage	30	4.1	Rückforderungsberechtigung	33
2.1	Fallkonstellation	30	4.1.1	Allgemeines	33
2.2	Begriffe und Definitionen	30	4.1.2	Kollektive Kapitalanlagen als rückforderungsberechtigte Leistungsempfängerinnen	33
2.2.1	Kollektive Kapitalanlagen	30	4.1.2.1	Kerngehalt	33
2.2.2	Ausländische kollektive Kapitalanlagen	30	4.1.2.2	Einzelne Formen kollektiver Kapitalanlagen	35
2.2.3	Steuerliche Transparenz	31	4.1.2.3	Ergebnisse	36
3	Steuerrechtliche Grundlagen und Problematik	31	4.2	Recht zur Nutzung	36
3.1	Kollektive Kapitalanlagen im VStG	31	4.2.1	Allgemeines	36
3.1.1	Erhebung der Verrechnungssteuer	31	4.2.2	Kollektive Kapitalanlagen als Nutzungsberechtigte	36
3.1.2	Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach inländischem Recht	31	4.2.3	Zeitliche Aspekte	37
3.1.3	Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Abkommensrecht	32	4.3	Praktische Aspekte	37
3.2	Problematik	32	5	Zusammenfassung und Fazit	38
3.2.1	Praxis der ESTV	32		Literatur	38
3.2.2	Problemstellung	32		Berichte und Sammelwerke	38
				Rechtsquellen	39
				Materialien	39
				Praxisanweisungen	39

1 Einleitung

Am 1.1.2007 trat das Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG) in Kraft und löste das Bundesgesetz über die Anlagefonds vom 1.7.1966 ab. Wesentliche Ziele dieser Totalrevision der Anlagefondsgesetzgebung waren die Steigerung der Attraktivität sowie die Förde-

rung der Wettbewerbsfähigkeit des schweizerischen Fondsplatzes.¹ Ein Blick auf die Entwicklung des Fonds-

¹ Botschaft KAG, 6396.

standorts Schweiz rd. 6 Jahre nach Inkrafttreten des KAG fällt ernüchternd aus. Die hohen Erwartungen, welche in das KAG gesteckt wurden, erfüllten sich nicht. Die EU hat über gezielte Regulierungen die Schaffung eines EU-Binnenmarkts für das Fondsgeschäft erreicht und damit den Fondsstandort Schweiz massiv geschwächt. EU-Fondsstandorte wie Luxemburg, Irland oder das EWR-Land Liechtenstein konnten vom Mittelabfluss aus dem Schweizer Fondsplatz profitieren. Schweizer Akteure gründen im Vergleich zu Schweizer Fonds ein Mehrfaches an Luxemburger Fonds. Wird berücksichtigt, dass die Schweiz nach wie vor zu den wichtigsten Vermögensverwaltungs-Standorten der Welt zählt, ist diese Entwicklung umso bedauerlicher.

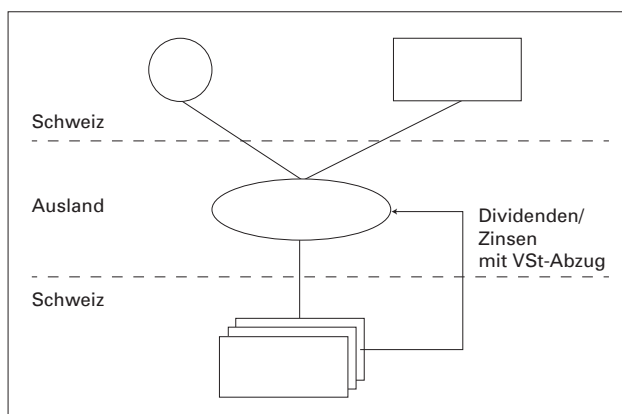
Vor diesem Hintergrund liegt es auf der Hand, dass ausländische Fondsstrukturen zu den typischen Investitionsformen schweizerischer Anleger gehören. Damit für diese Anleger der (indirekte) Zugang zu schweizerischen Effekten faktisch nicht verunmöglicht wird, ist es von grosser Bedeutung, dass die Verrechnungssteuerbelastung auf Erträgen schweizerischer Effekten bei Investitionen über kollektive Kapitalanlagen nicht nachteiliger ausfällt als bei Direktinvestitionen.

2 Ausgangslage

2.1 Fallkonstellation

Der in diesem Beitrag zu untersuchende Sachverhalt präsentiert sich wie folgt:

Grafik: Sachverhalt



Ein in der Schweiz ansässiger Anleger (natürliche oder juristische Person) investiert in eine nach ausländischem Recht errichtete, steuerlich transparente kollektive Kapitalanlage. Diese kollektive Kapitalanlage ist (teilweise) in Schweizer Titel investiert, welche Dividenden und Zinsen abwerfen. Auf diesen Erträgen ist die Verrechnungssteuer in Abzug zu bringen.

Dieser Beitrag geht der Frage nach, ob – und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen – die Schweizer Verrechnungssteuer zurückgefordert werden kann.

2.2 Begriffe und Definitionen

2.2.1 Kollektive Kapitalanlagen

Gemäss der Legaldefinition in Art. 7 Abs. 1 KAG sind kollektive Kapitalanlagen «Vermögen, die von Anlegerinnen und Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden.»

Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen offenen (Art. 8 KAG) und geschlossenen (Art. 9 KAG) Kapitalanlagen. Offene Kapitalanlagen können in der Form eines vertraglichen Anlagefonds oder in der Form einer Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV) errichtet werden.²

Geschlossene Kapitalanlagen weisen entweder die Form der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen oder die Form der Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) auf.³

2.2.2 Ausländische kollektive Kapitalanlagen

Offene ausländische kollektive Kapitalanlagen iSd des KAG sind:

- Vermögen, die aufgrund eines Fondsvertrags oder eines andern Vertrags mit ähnlicher Wirkung zum Zweck der kollektiven Kapitalanlage geäuft wurden und von einer Fondsleitung mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland verwaltet werden, oder
- Gesellschaften und ähnliche Vermögen mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland, deren Zweck die kollektive Kapitalanlage ist und bei denen die Anlegerinnen und Anleger gegenüber der Gesellschaft selbst oder einer ihr nahe stehenden Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf Rückzahlung ihrer Anteile zum Nettoinventarwert haben.⁴

Geschlossene ausländische kollektive Kapitalanlagen iSd KAG sind Gesellschaften und ähnliche Vermögen mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland, deren Zweck die kollektive Kapitalanlage ist und bei denen die Anlegerinnen und Anleger gegenüber der Gesellschaft selbst oder einer ihr nahe stehenden Gesellschaft keinen Rechtsanspruch auf Rückzahlung ihrer Anteile zum Nettoinventarwert haben.⁵

² Art. 8 Abs. 1 KAG.

³ Art. 9 Abs. 1 KAG.

⁴ Art. 119 Abs. 1 KAG.

⁵ Art. 119 Abs. 2 KAG.

2.2.3 Steuerliche Transparenz

Steuerliche Transparenz und Intransparenz sind keine gesetzlich definierten Begriffe. Im hier verwendeten Sinn ist eine kollektive Kapitalanlage steuerlich transparent, wenn sie kein Steuersubjekt ist, d. h. durch den Rechtsträger der kollektiven Kapitalanlage hindurchgeschaut wird und somit die steuerlich relevanten Faktoren den Anteilsinhabern zugerechnet werden.⁶

Ein Blick auf die steuerliche Behandlung der inländischen kollektiven Kapitalanlagen zeigt hinsichtlich Transparenz ein uneinheitliches Bild. Für die Zwecke der Einkommens- und Gewinnsteuern werden der vertragliche Anlagefonds, die SICAV sowie die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen grundsätzlich als steuerlich transparent behandelt. Betreffend die Stempelabgaben, die Grundstückgewinnsteuer (im monistischen System), die Handänderungssteuer sowie die Mehrwertsteuer gilt hingegen für alle kollektiven Kapitalanlagen das Prinzip der Intransparenz.⁷ Wie in Abschn. 4 aufzuzeigen sein wird, gilt in Bezug auf die Verrechnungssteuer für die kollektiven Kapitalanlagen lediglich hinsichtlich der Erhebung eindeutig das Prinzip der Intransparenz. Für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer sind nach der hier vertretenen Auffassung die kollektiven Kapitalanlagen grundsätzlich als transparent zu behandeln.

In der in diesem Beitrag zu untersuchenden Fallkonstellation handelt es sich bei den ausländischen kollektiven Kapitalanlagen um Gebilde, die für die Einkommens- und Gewinnsteuern nach dem Steuerrecht des Sitzstaates sowie der Schweiz⁸ als steuerlich transparent behandelt werden und somit hinsichtlich der aus Schweizer Quellen stammenden Kapitalerträge nicht Steuersubjekte sind.⁹ Nicht erfasst werden damit die SICAF oder ähnliche Formen von geschlossenen, körperschaftlich organisierten kollektiven Kapitalanlagen.

3 Steuerrechtliche Grundlagen und Problematik

3.1 Kollektive Kapitalanlagen im VStG

Die Verrechnungssteuer hat bekanntlich primär einen Sicherungszweck und sekundär einen Fiskalzweck. Aus dieser Grundkonzeption ergibt sich der zweiphasige Funktionsmechanismus der Verrechnungssteuer: Erhebung und Rückerstattung.¹⁰

3.1.1 Erhebung der Verrechnungssteuer

Steuerojekt der Verrechnungssteuer sind gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG Erträge verschiedener Kategorien von Anlagen, welche von einem Inländer ausgegeben werden.

Der Verrechnungssteuer unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG auch Erträge der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG. Gemäss Art. 10 Abs. 2 VStG sind bei kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG die Fondsleitung, die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital, die Investmentgesellschaft mit festem Kapital und die Kommanditgesellschaft Steuersubjekt der Verrechnungssteuer. Für die Erhebung der Verrechnungssteuer sind die kollektiven Kapitalanlagen also steuerlich intransparent.

3.1.2 Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach inländischem Recht

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer setzt gemäss Art. 21 ff. VStG die Inländereigenschaft, das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts sowie die Deklaration bzw. Verbuchung des steuerbaren Ertrags voraus. Zudem darf die Rückerstattung zu keiner Steuerumgehung führen (Art. 21 Abs. 2 VStG).

Kollektive Kapitalanlagen, welche auf ihren Kapitalerträgen die Verrechnungssteuer entrichten müssen, können gemäss Art. 26 VStG selbst die Rückerstattung der zu ihren Lasten auf Anlagerträgen abgezogenen Verrechnungssteuer geltend machen. Daraus wird teilweise abgeleitet, dass auch für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei inländischen kollektiven Kapitalanlagen das Prinzip der steuerlichen Intransparenz zur Anwendung komme.¹¹

6 WEIDMANN, vor Art. 1 KAG N 398. Mitunter wird deshalb anstelle des Ausdrucks «steuerliche Transparenz» auch der Ausdruck «Durchgriff» verwendet. Diese Formulierung stammt aus dem Zivilrecht und wird gebraucht, wenn bei Rechtsmissbrauch die juristische Person haftungsrechtlich nicht als eigenes Rechtssubjekt betrachtet und durch diese hindurchgeschaut wird (vgl. DRUEY, § 65 N 18). Die Verwendung des Ausdrucks «Durchgriff» für steuerliche Transparenz ist u. E. missverständlich und sollte deshalb vermieden werden.

7 OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 4.

8 Vgl. in diesem Zusammenhang die Gleichstellungsregeln gemäss KS KAG/DBS Ziff. 4.6.1 f.

9 Im Rahmen dieser Arbeit wird nicht auf die (DBA-rechtliche) Problematik möglicher Einkünftezurechnungs-Divergenzen zwischen dem Sitzstaat der kollektiven Kapitalanlage und der Schweiz (als Ansässigkeitsstaat der Anleger) eingegangen.

10 BAUER-BALMELLI/REICH, Vorbemerkungen VStG N 45.

11 Vgl. bspw. PRAXIS II/2, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nr. 88, sowie OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 4 und N 270.

3.1.3 Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Abkommensrecht

Die Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen inländischer Anlagen im internationalen Verhältnis richtet sich nach dem anwendbaren DBA.

Für die Einkommens- und Gewinnsteuern transparente kollektive Kapitalanlagen gelten DBA-rechtlich nicht als ansässige Personen und fallen damit nicht in den persönlichen Geltungsbereich eines DBA. Daher können sie sich grundsätzlich auch nicht auf die Anwendung eines DBA berufen. Ausgenommen sind jene Fälle, in denen die Schweiz und ein anderer Staat kollektiven Kapitalanlagen mit Sitz im anderen Staat, welche keine ansässigen Personen iSd betreffenden DBA sind, aufgrund einer bilateralen Vereinbarung (Verständigungsvereinbarung oder Memorandum of Understanding) eine (vollständige oder teilweise) Entlastung von der auf Kapitalerträgen erhobenen Quellensteuer auf dem Weg der Rückerstattung bzw. direkt an der Quelle gewähren.¹² Eine solche Quellensteuerentlastung ist jedoch nur im Umfang der auf die im Sitzstaat der kollektiven Kapitalanlagen ansässigen Anleger entfallenden Anteile an den vereinnahmten Kapitalerträgen möglich.¹³ Fehlt eine solche Vereinbarung, obliegt es dem ausländischen Anleger, die anteilmässige Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter Berufung auf ein allenfalls zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Anlegers abgeschlossenes DBA geltend zu machen.¹⁴

3.2 Problematik

3.2.1 Praxis der ESTV

Verfolgt man die publizierte Praxis der ESTV zu der in diesem Beitrag zu untersuchenden Fallkonstellation, erkennt man, dass innerhalb der ESTV die Ansichten betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer in den letzten Jahren nicht einheitlich waren.

Gemäss einem internen Gutachten von 1991 wurde einem inländischen Investor, welcher Anteile an einem luxemburgischen Anlagefonds hielt, die anteilige Rückerstattung der zu Lasten des Fonds anfallenden Verrechnungssteuer verweigert.¹⁵ Eine Begründung dafür wurde nicht veröffentlicht. 2007 publizierte die ESTV Auszüge aus einem weiteren internen Gutachten.¹⁶ Gemäss diesem

Gutachten gelten ausländische kollektive Kapitalanlagen in Form einer Gesellschaft (SICAF oder SICAV) für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer als transparent, sofern der betroffenen Gesellschaft keine eigenständige Anspruchsberechtigung nach DBA zuerkannt wird. Wegen Fehlens eines anwendbaren DBA wurde demzufolge das Recht zur Nutzung an den von den kollektiven Kapitalanlagen erzielten Kapitalerträgen direkt den Anlegern zugesprochen. Die ESTV kam zum Schluss, dass einem Inländer, welcher Anteile an einer luxemburgischen SICAV hält, das Recht zur Nutzung an den durch die SICAV erzielten Kapitalerträgen aus Schweizer Quelle zustehe. Damit konnte der inländische Investor, gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. a und Art. 22 VStG, die anteilige Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen.

Diese für alle inländischen Investoren ausländischer kollektiver Kapitalanlagen erfreuliche Praxis wurde knapp 4 Jahre später jedoch geändert. In dieser als Praxisänderung überschriebenen Mitteilung hält die ESTV fest, dass sich bei inländischen Investoren von steuerlich transparenten ausländischen Kapitalanlagen eine schweizerische Ertragsquelle und die inländischen Anleger gegenüberständen. Dementsprechend liege entlastungsmässig eine rein binnenrechtliche Beziehung vor. Da im VStG für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf von kollektiven Kapitalanlagen erzielten Kapitalerträgen das Prinzip der steuerlichen Intransparenz gelte, könnten die inländischen Anleger – mangels Durchgriffs¹⁷ – für sich keine Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen. Weil die ausländischen kollektiven Kapitalanlagen dem Grundsatz der Transparenz unterlägen, könnten sie in dieser Fallkonstellation ebenfalls keine Entlastung verlangen, da sie infolge der Transparenz als nicht existierend qualifiziert werden müssten.¹⁸

3.2.2 Problemstellung

Aufgrund der heute geltenden Praxis der ESTV ist es somit für einen in der Schweiz ansässigen Investor nicht möglich, die auf seinen Anteil an einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage entfallende Verrechnungssteuer zurückzufordern. Im folgenden Abschnitt soll untersucht werden, ob dieses Ergebnis gesetzlich begründet ist oder ob das geltende Verrechnungssteuerrecht – entsprechend der in der Literatur vertretenen Auffassung¹⁹ – dem Schweizer Anleger die Möglichkeit einräumt, die Ver-

12 S. dazu KS KAG/VStG und StG, Anhänge III und IV.

13 KS KAG/VStG und StG Ziff. 2.1.10.2.

14 Zu den laufenden Bestrebungen der OECD betreffend die DBA-rechtliche Behandlung der kollektiven Kapitalanlagen verweisen wir auf den im Jahr 2010 erschienenen OECD-Bericht «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Schemes».

15 S. PRAXIS II/2, Art. 26 Abs. 3 VStG Nr. 2.

16 S. PRAXIS II/2, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nr. 77.

17 Vgl. dazu Fn 6.

18 Vgl. PRAXIS II/2, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nr. 88.

19 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 488 f.; BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 15; OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 342.

rechnungssteuer auf seinen anteiligen Kapitalerträgen zurückzufordern.

4 Steuerrechtliche Analyse

Wie dargelegt, gilt bei kollektiven Kapitalanlagen für die Erhebung der Verrechnungssteuer unbestritten der Grundsatz der steuerlichen Intransparenz. Die kollektiven Kapitalanlagen qualifizieren sich auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage als Verrechnungssteuersubjekt.²⁰

Hinsichtlich der Rückerstattung ist man sich in Praxis und Literatur nicht einig, ob auch diesbezüglich der Grundsatz der steuerlichen Intransparenz gelte oder ob dort nicht eher von steuerlicher Transparenz auszugehen sei.²¹ Mit Blick auf die hier zu untersuchende Frage ist somit abzuklären, inwiefern der gesetzlichen Ordnung tatsächlich die Rückforderungsberechtigung der kollektiven Kapitalanlagen unter Ausschluss – im Sinne einer Abschirmwirkung – eines Rückerstattungsanspruchs der Anleger zu entnehmen sei.

Im Folgenden werden deshalb die Rückforderungsberechtigung der kollektiven Kapitalanlagen als Leistungsempfängerinnen sowie das Erfordernis des Rechts zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts untersucht.²² Ferner sollen damit verbundene verfahrensrechtliche Aspekte beleuchtet werden. Die Analyse der Rückforderungsberechtigung konzentriert sich dabei auf die Frage, ob kollektive Kapitalanlagen als solche in Bezug auf die vereinnahmten (verrechnungssteuerbelasteten) Erträge überhaupt rückforderungsberechtigte Rechtsgebilde darstellen. Ist dies nicht der Fall, wäre gleichzeitig eine Abschirmwirkung der kollektiven Kapitalanlagen bzw. der Ausschluss der Anleger als rückforderungsberechtigte Leistungsempfänger zu verneinen.

4.1 Rückforderungsberechtigung

4.1.1 Allgemeines

In Art. 21 Abs. 1 und 2 VStG zählt der Gesetzgeber die allgemeinen Voraussetzungen des Rückerstattungsan-

spruchs auf. Nebst den 4 erwähnten Bedingungen²³ setzt Art. 21 Abs. 1 – im Sinn einer Grundvoraussetzung – einleitend die Eigenschaft des Leistungsempfängers als Berechtigter nach Art. 22 - 28 VStG voraus.²⁴

Nachfolgend soll deshalb zuerst untersucht werden, ob die kollektiven Kapitalanlagen als Leistungsempfänger für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Frage kommen. Es gilt also zu klären, ob die kollektiven Kapitalanlagen als rückforderungsberechtigtes Gebilde anzusehen seien.

4.1.2 Kollektive Kapitalanlagen als rückforderungsberechtigte Leistungsempfängerinnen

4.1.2.1 Kerngehalt

Art. 22 - 28 VStG räumen die Rückforderungsberechtigung insbesondere natürlichen Personen,²⁵ juristischen Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit²⁶ sowie schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen²⁷ ein. Gestützt auf die Delegationsnorm von Art. 24 Abs. 5 VStG wurde auf Verordnungsebene auch die Berechtigung von Stockwerkeigentümergeinschaften sowie von anderen Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit eingeführt.²⁸ Schliesslich regelt Art. 26 VStG die Rückforderungsberechtigung von kollektiven Kapitalanlagen.

Betrachtet man den Katalog der Rückforderungsberechtigten in Art. 22 - 28 VStG, ist es schwierig, einen gemeinsamen Nenner zu erkennen.

Es kann vorab festgehalten werden, dass die Rückforderungsberechtigung keine Rechtspersönlichkeit des Leistungsempfängers voraussetzt, da neben den natürlichen und juristischen Personen bspw. auch inländische Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit (Art. 24 Abs. 2 VStG) sowie inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (Art. 24 Abs. 3 VStG) genannt werden.

Keine gemeinsamen Elemente sind bei den in Art. 55 VStV geregelten Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu erkennen, ist doch dieser Verordnungartikel aufgrund der erwähnten Delegationsnorm von Art. 24 Abs. 5 VStG ausdrücklich als Sondernorm zu ver-

20 Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG.

21 Vgl. Abschn. 3.1.2.

22 Auf die weiteren persönlichen Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, namentlich die Inländereigenschaft, die Deklaration bzw. Verbuchung des steuerbaren Ertrags sowie auf das Nichtvorliegen einer Steuerumgehung wird im Folgenden nicht näher eingegangen, da der hier zu untersuchende Sachverhalt hinsichtlich dieser Voraussetzungen keine Besonderheiten aufweist.

23 Es sind dies (i) Inländereigenschaft, (ii) Recht zur Nutzung, (iii) Deklaration bzw. Verbuchung des steuerbaren Ertrags sowie (iv) Fehlen einer Steuerumgehung (s. Abschn. 3.1.2).

24 Art. 21 Abs. 1 Satz 1 VStG.

25 Art. 22 VStG.

26 Art. 24 Abs. 2 VStG.

27 Art. 24 Abs. 3 VStG.

28 Vgl. Art. 55 VStV.

stehen, welcher aus Gründen der Verwaltungsökonomie und Praktikabilität – und nicht aus steuersystematischen Überlegungen – erlassen wurde.²⁹ Die Gleichstellung der in Art. 55 VStV genannten Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit den juristischen Personen hebt den Ausnahmecharakter der Rückforderungsberechtigung dieser Gebilde gerade hervor. Die in Art. 55 VStV erfassten Gebilde³⁰ zeichnen sich dadurch aus, dass sie über eine eigene Organisation verfügen und im Inland tätig sind oder verwaltet werden, indessen als solche im Inland über keine Steuersubjektqualität verfügen. Aus systematischer Sicht scheint Art. 55 VStV einzig zu bestätigen, dass die Rückforderungsberechtigung eines Gebildes grundsätzlich zu verneinen ist, wenn der Nutzungsberechtigte hinsichtlich der durch das Gebilde generierten Erträge im Inland für Zwecke der direkten Steuern nicht zumindest beschränkt steuerpflichtig ist.

Bei der Analyse der Rückforderungsberechtigung von kollektiven Kapitalanlagen ist ferner Art. 26 VStG zu beachten. Nach dieser Norm sind kollektive Kapitalanlagen, die der schweizerischen Verrechnungssteuerpflicht unterliegen, berechtigt, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen inländischer Anlagen zu verlangen. Diese Norm scheint eine allgemeine Berechtigung der kollektiven Kapitalanlagen zur Rückforderung vorauszusetzen. Sie wird teilweise als ausdrückliche gesetzliche Verankerung der Intransparenz der kollektiven Kapitalanlagen für Rückforderungszwecke verstanden.³¹ Der Rückgriff auf die Materialien führt indessen zu einem anderen Ergebnis. Der Gehalt von Art. 26 VStG wurde zeitgleich mit der Einführung der Verrechnungssteuerpflicht für Ausschüttungen inländischer Anlagefonds ins VStG aufgenommen.³² Bezweckt wurde damit einzig die Vermeidung einer ungerechtfertigten doppelten Verrechnungssteuerbelastung der Erträge inländischer Anlagen.³³ Die Bestimmung bzw. der darin vorgesehene Rückforderungsanspruch sind rein steuertechnischer Natur. Die Botschaft des Bundesrats hält denn auch ausdrücklich fest, dass diese Bestimmung nichts an der Natur des Anlagefonds ändere, d. h., dass dieser weder eigene Rechtspersönlichkeit aufweise noch als Steuer-

subjekt gelte.³⁴ Daraus folgt, dass aus der Perspektive des Gesetzgebers – der nach den damaligen gesetzlichen Gegebenheiten einen vertraglich konzipierten Anlagefonds vor den Augen hatte – keineswegs von einem allgemeinen Grundsatz der Intransparenz der kollektiven Kapitalanlagen für Zwecke der Verrechnungssteuerrückerstattung ausgegangen werden sollte. Art. 26 VStG sollte gerade wegen der sonst fehlenden Rückforderungsberechtigung der Anlagefonds eine Ausnahmeregelung für inländische Anlagefonds statuieren. Damit ist aus Art. 26 VStG für die im vorliegenden Beitrag zu untersuchende Fragestellung Folgendes abzuleiten:

- Art. 26 VStG liefert keine zusätzlichen Hinweise zum minimalen gemeinsamen Nenner der Rückforderungsberechtigung. Vielmehr ist aus dieser Norm in der geltenden Fassung abzuleiten, dass kollektive Kapitalanlagen grundsätzlich gerade nicht rückforderungsberechtigt sind.
- Vom Grundsatz der fehlenden Steuersubjekteigenschaft der kollektiven Kapitalanlagen im Rahmen des VStG soll nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe vorliegen. Ein solcher Grund stellt nach dem klaren Gesetzeswortlaut und der ratio legis von Art. 26 VStG die Vermeidung einer verrechnungssteuerlichen Doppelbelastung dar, welche nur bei inländischen, nicht hingegen bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen vorliegen kann.

Die Rückforderungsberechtigung eines Leistungsempfängers scheint indessen vielmehr von seiner inländischen (beschränkten) Steuerpflicht abzuhängen. Bei Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit knüpft die Rückerstattungs-berechtigung an den Sitz in der Schweiz (Art. 24 Abs. 2 VStG) und an eine damit verbundene Steuerpflicht ihrer Gesellschafter in der Schweiz an.³⁵ Auch bei ausländischen Unternehmen wird die Rückerstattungs-berechtigung der inländischen Betriebsstätte mit ihrer schweizerischen (beschränkten) Steuerpflicht verknüpft (Art. 24 Abs. 3 VStG).³⁶

Somit kann festgehalten werden, dass der gemeinsame Nenner der sich mit den Rückforderungsberechtigten befassenden Art. 22 - 28 VStG einzig die direktsteuerliche Zugehörigkeit bzw. Steuerpflicht des rückforderungsberechtigten Leistungsempfängers ist. Dieses Ergebnis ist

29 PFUND/ZWAHLEN, Art. 24 Abs. 1 VStG N 1.4.

30 Es geht um (i) Baukonsortien und ähnliche Gemeinschaftsunternehmen, (ii) Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, deren Mitglieder für ihren Anteil am Einkommen und Vermögen nicht steuerbar sind, (iii) einem besonderen Zweck gewidmete Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit, deren Vermögenswerte nicht einer bestimmten Person zugerechnet werden können.

31 In diesem Sinn auch die Praxisfestlegung der ESTV vom 1.2.2011 mit dem ausdrücklichen Verweis auf Art. 26 VStG (vgl. PRAXIS II/2, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nr. 88).

32 Vgl. Botschaft VStG, 978 f.

33 Vgl. PFUND/ZWAHLEN, Art. 26 VStG N 1; HESS/SCHERRER, Art. 26 VStG N 1; DÖMER, Rz 1300.

34 Vgl. Botschaft VStG, 978 f.

35 Vgl. PFUND/ZWAHLEN, Art. 24 Abs. 2 VStG N 5.3, sowie ZWAHLEN, Art. 24 VStG N 35.

36 Auch Bauer-Balmelli weist auf die Einkommenssteuer-Subjektqualität der gesetzlichen Rückforderungsberechtigten infolge persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit hin (BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 2). Pfund/Zwahlen umschreiben den zum gesetzlichen Kreis gehörenden Rückforderungsberechtigten vereinfacht gar als denjenigen, der im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig oder steuerbefreit ist (PFUND/ZWAHLEN, Art. 21 VStG N 1.2).

nicht nur durch den Wortlaut dieser Gesetzesbestimmungen und den Willen des historischen Gesetzgebers gedeckt. Auch teleologische Überlegungen, insbesondere der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, lassen keinen anderen Schluss zu, denn ohne eine (inländische) direktsteuerliche Steuerpflicht kann der Verrechnungssteuer auch gar keine Sicherungsfunktion zukommen.³⁷

4.1.2.2 Einzelne Formen kollektiver Kapitalanlagen

Aus den vorangehenden Ausführungen folgt, dass ausländische kollektive Kapitalanlagen – zumindest wenn diese vertraglich konzipiert sind – infolge fehlender Steuerpflicht grundsätzlich nicht als rückforderungsberechtigte Gebilde in Frage kommen. Zu diesem Ergebnis führen auch zivilrechtliche Überlegungen. Der vertragliche Anlagefonds weist keine Rechtsfähigkeit auf.³⁸ Da er nicht Träger von Rechten und Pflichten sein kann, scheidet – sofern für inländische Anlagefonds nicht die Sondernorm von Art. 26 VStG greift – auch die Rückforderungsberechtigung aus.³⁹ Dies entspricht auch der in der Literatur mehrheitlich vertretenen Meinung.⁴⁰

Seit Einführung des KAG kennt das schweizerische Zivilrecht neben dem vertraglichen Anlagefonds auch die körperschaftlich konzipierte kollektive Kapitalanlage in Form der SICAV sowie die personengesellschaftlich konzipierte kollektive Kapitalanlage in Form der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen.⁴¹ Da die SICAV zivilrechtlich eine juristische Person ist,⁴² stellt sich die Frage, ob die vorangehenden Ausführungen zur mangelnden Rückforderungsberechtigung der (vertraglichen) Anlagefonds unverändert auch für diese Rechtsform der kollektiven Kapitalanlage gelten.

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass im Rahmen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer eine unterschiedliche Behandlung von einerseits vertraglichen und andererseits körperschaftlich oder personengesellschaftlich konzipierten kollektiven Kapitalanlagen auf Grund der unterschiedlichen zivilrechtlichen Gestaltung angebracht sei.⁴³

Dem ist entgegenzuhalten, dass mit dem KAG – trotz Einführung neuer Rechtsformen – das Konzept einer einheitlichen, rechtsformübergreifenden Besteuerung verfolgt wurde. Die SICAV und Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen werden bei den direkten Steuern genau wie der vertragliche Fonds transparent besteuert. Dies bedeutet, dass die Einkünfte dieser kollektiven Kapitalanlagen nicht ihnen, sondern ihren Anlegern steuerlich zugerechnet werden⁴⁴ – und dies obwohl beide, anders als der vertragliche Anlagefonds, rechtsfähig sind. Ähnlich verhält es sich bei der Verrechnungssteuer. Das VStG statuiert eine einheitliche verrechnungssteuerliche Behandlung der kollektiven Kapitalanlagen, welche vom konkreten Rechtskleid losgelöst ist.⁴⁵ In diesem Geist ist auch die Gleichstellungsregel von Art. 9 Abs. 3 Satz 1 VStG zu verstehen. Art. 24 VStG wurde vor dem KAG eingeführt. Es war keinesfalls die Absicht des historischen Gesetzgebers, diese beiden – ihm damals noch unbekannt – Formen der kollektiven Anlagen in den Genuss der Rückerstattungsvorschrift gemäss Art. 24 VStG gelangen zu lassen. Auch ein allfälliger Umkehrschluss aus dem Umstand, dass mit Anpassung des VStG an das KAG diese beiden Rechtsformen der kollektiven Kapitalanlagen vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich vom Anwendungsbereich von Art. 24 VStG ausgenommen wurden, dürfte nicht statthaft sein, wurde doch die steuerliche Gleichbehandlung sämtlicher kollektiven Kapitalanlagen (ausgenommen die SICAF) in der Botschaft KAG als die *conditio sine qua non* für den Erfolg der Gesetzgebungsvorlage bezeichnet.⁴⁶ Der inländischen SICAV und der inländischen Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen – anders als bei vertraglichen Anlagefonds – eine über Art. 26 VStG hinausgehende Rückforderungsberechtigung zu gewähren, erscheint vielmehr weder systematisch geboten noch im Hinblick auf den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer auf Grund der

37 So im Ergebnis auch OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 104.

38 Vgl. BÜNZLI/WINZELER, Art. 25 KAG N 6.

39 Zu beachten gilt, dass die Sondernorm von Art. 26 VStG im Umkehrschluss auch zum Ausdruck bringt, dass aus Sicht des Gesetzgebers bei vertraglich konzipierten Fonds auch nicht von einer Rückerstattungsberechtigung der Anleger nach Art. 61 VStV auszugehen ist, obwohl die Fondsleitungsgesellschaft das Anlagevermögen im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Anleger hält (zum treuhänderischen Charakter des Kollektivanlagevertrags vgl. statt vieler BÜNZLI/WINZELER, Art. 25 KAG N 5).

40 Bspw. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 272.

41 An dieser Stelle und allgemein in dieser Arbeit nicht in Betracht gezogen werden – ebenfalls körperschaftlich organisierte – kollektive Kapitalanlagen in Form der SICAF. Der SICAF ist die transparente Besteuerung fremd; sie wird auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage für die direkten Steuern (Art. 49 Abs. 2 DBG; Art. 20 Abs. 1 StHG) und die Verrechnungssteuer (Art. 9 Abs. 3 Satz 2 VStG) wie eine Kapitalgesellschaft – d. h. in jeder Hinsicht steuerlich intransparent – behandelt.

42 Die SICAV ist zivilrechtlich als Kapitalgesellschaft gestaltet (vgl. Art. 36 KAG).

43 Vgl. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 271, sowie HESS/SCHERRER, Art. 26 VStG N 3a, welche für die inländische SICAV und die inländische Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlage die Verrechnungssteuerrückerstattungsberechtigung sowohl basierend auf Art. 26 VStG wie auch basierend auf Art. 24 Abs. 2 VStG bejahen. Diese Autoren gehen damit von konkurrierenden Rechtsgrundlagen aus.

44 Vgl. Art. 10 Abs. 2 DBG sowie Art. 7 Abs. 3 StHG; Ausnahme: kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

45 Mit Ausnahme der SICAF.

46 Botschaft KAG, 6429.

direktsteuerlichen Transparenz dieser beiden Rechtsformen der kollektiven Kapitalanlage gerechtfertigt. Aus dieser Optik ist die Anwendbarkeit von Art. 24 Abs. 2 VStG auf die SICAV und die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen u. E. zu verneinen. Wie noch gezeigt werden soll, führt der Umstand, dass das Erfordernis des Rechts zur Nutzung dem Investor – und nicht den kollektiven Kapitalanlagen – zusteht, ebenfalls zu dieser Schlussfolgerung.⁴⁷

4.1.2.3 Ergebnisse

Die Rückforderungsberechtigung setzt – sofern keine Ausnahmebestimmung oder Sondernorm greift – eine (inländische) Steuerpflicht mit Bezug auf die verrechnungssteuerbelasteten Erträge voraus. Diese ist bei kollektiven Kapitalanlagen gerade zu verneinen, so dass kollektive Kapitalanlagen – sofern sie ausländisch sind bzw. nicht den Ausnahmetatbestand von Art. 26 VStG erfüllen – aufgrund der einkommens- bzw. gewinnsteuerlichen Transparenz als rückerstattungsberechtigte Leistungsempfänger von vornherein ausscheiden. Dieses Ergebnis schliesst die Problematik einer allfälligen doppelten Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Frage einer Konkurrenz der Rückforderungsberechtigung der ausländischen kollektiven Kapitalanlagen und der Anleger aus. Nur Letztere kommen als rückerstattungsberechtigte Leistungsempfänger in Frage.⁴⁸

4.2 Recht zur Nutzung

4.2.1 Allgemeines

Bekanntlich kennt das Verrechnungssteuerrecht keine Legaldefinition des Begriffs «Recht zur Nutzung». Das Nutzungsrecht ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wirtschaftlich auszulegen. Das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts steht demjenigen zu, dem auf Grund von Eigentum, Nutzniessung oder auf Grund eines obligationenrechtlichen Anspruchs, jedenfalls aufgrund eines gültigen Rechts, der Nutzen unbelastet und effektiv zukommt und der über den betreffenden Ertrag ausschliesslich und frei Verfügungsberechtigt ist.⁴⁹ Dem zivilrechtlichen Eigentümer geht das Nutzungsrecht auch dann ab, wenn er zwar keiner formellen vertraglichen Verpflichtung zur Weiterleitung des Ertrags unterliegt, sich aber aus der

Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass ihm der Kapitalertrag nicht verbleibt.⁵⁰

4.2.2 Kollektive Kapitalanlagen als Nutzungsberechtigte

Wie dargelegt, stellen die kollektiven Kapitalanlagen grundsätzlich keine rückerstattungsberechtigten Gebilde dar. Als Leistungsempfänger der verrechnungssteuerbelasteten Erträge der kollektiven Kapitalanlagen kommen nur die Anleger in Frage. Nachfolgend soll überprüft werden, ob diesen auch das Recht zur Nutzung zukomme. Nur wenn diese Frage bejaht wird, kann die Verrechnungssteuer ihre Sicherungsfunktion wahrnehmen. Um eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer überhaupt zu ermöglichen, ist entscheidend, dass die beiden Begriffe des rückforderungsberechtigten Leistungsempfängers sowie des Nutzungsberechtigten in gegenseitiger Konformität ausgelegt werden.⁵¹

In der Literatur wird das Recht zur Nutzung grundsätzlich den einzelnen Investoren, nicht den kollektiven Kapitalanlagen zuerkannt.⁵²

Die mechanische Anwendung der erwähnten bundesgerichtlichen Begriffsdefinition auf den hier untersuchten Sachverhalt führt nicht ohne weiteres zu diesem Ergebnis. Es kann kaum von einer zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Weiterleitungspflicht der von den kollektiven Kapitalanlagen realisierten Erträge an ihre Anleger ausgegangen werden.⁵³ Weiterführend in diesem Zusammenhang dürfte der Umstand sein, dass die kollektiven Kapitalanlagen gar keine (rückerstattungsberechtigten) Leistungsempfängerinnen darstellen. Die kollektiven Kapitalanlagen werden im Rahmen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht als eigenständige Gebilde anerkannt.⁵⁴ Damit kann ihnen gar kein Recht zur Nutzung

50 PRAXIS II/2, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nr. 35.

51 LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 197.

52 Vgl. BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 15, welche das Recht zur Nutzung der Investoren mit der konsequenten Anwendung des Transparenzgrundsatzes begründet. S. auch HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilhaber in der Schweiz, 466, der ebenfalls von einer Rückerstattungsberechtigung des Anlegers ausgeht und ihm damit implizit das Recht zur Nutzung einräumt, sowie HESS/SCHERRER, Art. 26 VStG N 2.

53 Es dürfte bspw. fraglich sein, ob bei einer offenen kollektiven Kapitalanlage das Rückgaberecht des Anteilhabers als Weiterleitungspflicht zu würdigen ist. Dieses Argument entfällt ohnehin bei geschlossenen Fonds.

54 Der zu untersuchende Sachverhalt dürfte damit grundlegend anders sein als bspw. jener eines Treuhandverhältnisses, bei welchem – abgesehen von der Sondernorm gemäss Art. 61 Abs. 1 VStV – sowohl der Treugeber als auch der Treuhänder als potentielle Rückerstattungsberechtigte in Betracht gezogen werden können.

47 S. Abschn. 4.2.2.

48 Vgl. zur Rückforderungsberechtigung der Anleger, wenn Art. 26 VStG nicht zur Anwendung gelangt, auch HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilhaber in der Schweiz, 486.

49 BGer, 23.2.1979 E 2; ASA 48 (1979/1980), 267. Vgl. dazu auch BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 12 mwH.

zustehen. Die steuerliche «Inexistenz» der kollektiven Kapitalanlagen führt dazu, dass nur die Anleger als mögliche Nutzungsberechtigte in Frage kommen. Die erwähnte bundesgerichtliche Definition des Begriffs des Rechts zur Nutzung⁵⁵ dient bloss der steuerlichen Zuordnung, wenn mehrere potentiell Berechtigte in Frage kommen. Dies ist aber bei Investitionen in kollektive Kapitalanlagen gerade nicht der Fall.

Der hier vertretene Ansatz ermöglicht es nicht nur, dass die Verrechnungssteuer überhaupt jemandem zurückerstattet werden kann und dass sie bei inländischen, steuererhörlichen Investoren nicht eine reine Fiskalfunktion übernimmt. Er ist zudem auch im Einklang mit dem allgemeinen Grundsatz der steuerlichen Gleichstellung der direkten und indirekten⁵⁶ Investitionen.⁵⁷

Dieses Verständnis des Rechts zur Nutzung hat keine negativen Auswirkungen hinsichtlich der auf Art. 26 VStG gestützten Rückerstattungs berechtigung inländischer kollektiver Kapitalanlagen. Wie dargelegt wurde, handelt es sich bei dieser Norm um einen Ausnahmetatbestand mit steuertechnischem Charakter. In der Literatur wird deshalb zutreffend die Auffassung vertreten, dass das Erfordernis des Rechts zur Nutzung für die Anwendung von Art. 26 VStG durch die kollektiven Kapitalanlagen nicht erfüllt werden müsse.⁵⁸

4.2.3 Zeitliche Aspekte

Aus zeitlicher Perspektive ist festzuhalten, dass der Rückerstattungsanspruch das Recht zur Nutzung im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung voraussetzt.⁵⁹ Da bei Investitionen über kollektive Kapitalanlagen der Investor die Anlage nur indirekt hält, muss er die Verfügungsmacht über seinen Anteil an den kollektiven Kapitalanlagen im Zeitpunkt der Fälligkeit des Anlageertrags besitzen.

Aus Gründen der Vollständigkeit sei auf die Divergenz dieses Zeitpunktes mit jenem des Realisationszeitpunktes für Zwecke der direkten Steuern hingewiesen. Hält ein Investor die Anteile an den kollektiven Kapitalanlagen im Privatvermögen, realisiert er einen steuerbaren Ertrag nicht im Zeitpunkt der Erzielung des Anlageertrags durch die kollektive Kapitalanlage, sondern erst im Zeitpunkt der Wiederanlage oder Ausschüttung dieses Ertrags. Diese teilweise Durchbrechung des reinen Transparenzprinzips bei den direkten Steuern gemäss Praxis der ESTV⁶⁰

beruht auf Vereinfachungs- und Praktikabilitätsüberlegungen⁶¹ und führt in der hier untersuchten Fallkonstellation zu einer reduzierten Effizienz der Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer. Diese Beeinträchtigung der Sicherungsfunktion ist wohl in Kauf zu nehmen und vermag eine Abweichung vom klaren Gesetzeswortlaut hinsichtlich des relevanten Zeitpunkts des Rechts zur Nutzung nicht zu rechtfertigen.⁶²

4.3 Praktische Aspekte

Nachdem in den vorangehenden Abschnitten festgestellt wurde, dass in der Schweiz ansässige Anleger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen grundsätzlich einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer haben, widmet sich dieser Abschnitt praktischen Aspekten.

Bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit vielen Anlegern und breit gestreuten Investitionen in Titel verschiedener Länder wird der auf einen einzelnen Anleger entfallende Anteil an einer allfälligen Schweizer Verrechnungssteuer idR relativ gering ausfallen. Angesichts dieser marginalen Beträge wird der administrative Aufwand für die Geltendmachung der Rückerstattung der den einzelnen Anlegern anteilig belasteten Verrechnungssteuer regelmässig zu gross sein. Indessen sind durchaus auch Fälle denkbar, in welchen einige wenige Anleger via ausländische kollektive Kapitalanlagen weitgehend in Schweizer Titel investieren, die verrechnungssteuerbelastete Erträge abwerfen. In solchen Fällen kann die auf den einzelnen in der Schweiz ansässigen Anleger entfallende Verrechnungssteuer durchaus einen ins Gewicht fallenden Betrag ausmachen, so dass der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer finanziell bedeutend ist.

Wie dargelegt wurde, setzt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer das Recht zur Nutzung des Anlegers an den mit der Verrechnungssteuer belasteten anteiligen Erträgen voraus. Um den Rückerstattungsanspruch geltend zu machen, muss der Anleger über eine Bescheinigung verfügen, welche die abgezogene Verrechnungssteuer pro Anteilschein zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nachweist. Diese Bescheinigung müssten die ausländischen kollektiven Kapitalanlagen für die in der Schweiz ansässigen Anleger ausstellen, da nur sie die nötigen Informationen besitzen.

55 S. Abschn. 4.2.1.

56 D. h. über eine kollektive Kapitalanlage.

57 Vgl. dazu bspw. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 3 mit Hinweisen.

58 Vgl. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 274, sowie HESS/SCHERRER, Art. 26 VStG N 3.

59 Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG.

60 Vgl. KS KAG/DBS Ziff. 3.3.2.

61 Vgl. dazu HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 376 f.

62 Allfällige missbräuchliche Gestaltungen, welche versuchen, diese Divergenzen auszunutzen, sind zudem unter dem Blickwinkel des Steuerumgehungs vorbehalts nach Art. 21 Abs. 2 VStG zu würdigen.

Sofern sich die ESTV dazu entschliesst, die geltende Praxis im hier geforderten Sinn anzupassen, ist es Sache der ausländischen kollektiven Kapitalanlagen bzw. deren Anleger zu entscheiden, ob sie den administrativen Aufwand für das Ausstellen einer solchen Bescheinigung bzw. für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs auf sich nehmen wollen. Zwecks Steigerung ihrer Attraktivität kann es durchaus im Interesse der ausländischen kollektiven Kapitalanlagen sein, ihren Anlegern diese Bescheinigungen auszustellen.

Hinsichtlich der formellen Anforderungen an die Bescheinigung ist einerseits den berechtigten Interessen der ESTV gebührend Rechnung zu tragen. Diese Bescheinigung muss es der ESTV ermöglichen, den Rückerstattungsantrag zu prüfen und Fälle missbräuchlicher oder mehrfacher Rückerstattung zu erkennen bzw. solchen vorzubeugen. Andererseits sind die formellen Erfordernisse nicht derart hoch anzusetzen, dass dem steuerrechtlichen Anleger die Rückerstattung von vornherein verwehrt bleibt. Verfahrensrechtliche Vorgaben dürfen berechnete Rückerstattungen an steuerrechtliche inländische Anleger nicht verunmöglichen. Dies wäre mit dem Sicherungscharakter der Verrechnungssteuer nicht zu vereinbaren.

5 Zusammenfassung und Fazit

Investiert ein in der Schweiz ansässiger Anleger in einkommens- und gewinnsteuerlich transparente ausländische Kapitalanlagen, welche verrechnungssteuerbelastete Einkünfte generieren, hat er gestützt auf Art. 21 ff. VStG Anspruch auf anteilige Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Das von der ESTV ins Feld geführte Argument, für die Verrechnungssteuerrückerstattung gelte bezüglich kollektiver Kapitalanlagen das Prinzip der Intransparenz, vermag nicht zu überzeugen. Für die Rückerstattung gelten kollektive Kapitalanlagen grundsätzlich als steuerlich transparent. Vor dem Hintergrund des Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer könnte die Rückerstattung nur von einem Gebilde geltend gemacht werden, welches in der Schweiz in Bezug auf die verrechnungssteuerbelasteten Erträge (zumindest beschränkt) steuerpflichtig (oder ausdrücklich befreit) ist. Somit ist es – unter Vorbehalt von Sonderbestimmungen – Sache des Anlegers, die ihn betreffende anteilige Verrechnungssteuer mittels Rückerstattungsantrags geltend zu machen.

Damit ist zugleich sichergestellt, dass ein in der Schweiz ansässiger Anleger, der via ausländische kollektive Kapitalanlagen in Schweizer Effekten investiert, verrechnungssteuerlich nicht schlechter gestellt würde als ein

Investor, der direkt in dieselben Schweizer Titel investiert.

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel 2012
- BAUER-BALMELLI MAJA/REICH MARKUS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel 2012
- BÜNZLI MICHAEL/WINZELER CHRISTOPH, in: Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- DÖMER PHILIPP, in: Franz Hasenböhler (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Steuern (Zehnter Teil), Zürich u. a. 2007
- DRUEY JEAN NICOLAS, in: Theo Guhl u. a., Das Schweizerische Obligationenrecht mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts, 9. A., Zürich 2000
- HESS TONI, Die Besteuerung der Anlagefonds und anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Diss., Zürich 2001
- HESS TONI/SCHERRER PATRICK, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel 2012
- LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, Diss., Zürich 2007
- OESTERHELT STEFAN, in: Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- PFUND W. ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil: Art. 21 - 33 VStG, Basel 1985
- WEIDMANN MARKUS, in: Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- ZWAHLEN BERNHARD, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel 2012

Berichte und Sammelwerke

Praxis II, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.:

Maja Bauer-Balmelli/Markus Küpfer, Therwil-Basel
(Loseblatt)

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

Rechtsquellen

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

KAG, BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollek-
tivanlagengesetz) (vom 23.6.2006), SR 951.31

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

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

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

Materialien

Botschaft KAG, Botschaft zum BG über die kollekti-
ven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom
23.9.2005), BBl 2005, 6395

Botschaft VStG, Botschaft zu einem BG über die Verrech-
nungssteuer (VStG) (vom 18.10.1963), BBl 1963 II,
953

Praxisanweisungen

KS KAG/DBS, KS Nr. 25 der ESTV (1-025-D-2009-d)
– Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer
Anleger (vom 5.3.2009)

KS KAG/VStG und StG, KS Nr. 24 der ESTV (1-024-VS-
2008-d) – Kollektive Kapitalanlagen als Gegenstand
der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben
(vom 1.1.2009)

Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen

Vermeidung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung

Thomas Kollruss, MBA*

Inhalt

1	Problemstellung	40	3	Finanzierungsbetriebsstätte (Swiss Finance Branch) mit atypisch stillen Beteiligungen	50
2	Holding- und Finanzierungsgesellschaft mit atypisch stillen Beteiligungen	42	4	Zusammenfassung	51
2.1	Aufbau des Modells: Rechts- und Finanzierungsstruktur	42		Literatur	51
2.2	Besteuerung und Steuerwirkungen	45		Berichte, Dokumentationen	52
2.2.1	Deutsche Gewinnbesteuerung	45		Rechtsquellen	52
2.2.2	Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der fremdfinanzierten Betriebsgesellschaften	46		Materialien	53
2.2.3	Schweizer Besteuerung	46		Verwaltungsanweisungen	53
2.2.3.1	Qualifikation als partiarisches Darlehen	47			
2.2.3.2	Qualifikation als atypisch stille Beteiligung/einfache Gesellschaft	47			
2.2.4	Steuerliche Gesamtwirkung des Modells	49			

1 Problemstellung

Die Schweiz bietet insbes. für die Implementierung von Holding- und Finanzierungsgesellschaften gute Rahmenbedingungen an (tiefe Besteuerung, keine Hinzurechnungsbesteuerung, weitgehend steuerfreier Bezug von Dividenden). So kann eine Schweizer Finanzierungsgesellschaft mit Holdingfunktion Zinserträge auf kantonaler und kommunaler Ebene nach Massgabe des Holdingprivilegs gegenwärtig steuerfrei vereinnahmen (Art. 28 Abs. 2 StHG).^{1, 2} Unter Berücksichtigung der Besteuerung auf Bundesebene (Beteiligungsabzug für Dividenden) unterliegen Zinserträge einer Schweizer Holdinggesellschaft mit Finanzierungsfunktion grundsätzlich einer effektiven Steuerbelastung in Höhe von nur 7,83 %³

(Art. 68 iVm Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG). Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Nichtbesteuerung von Zinserträgen einer Holdinggesellschaft auf kantonaler Ebene (Gewinnsteuerbefreiung; Holdingprivileg) von Seiten der EU massiv angegriffen wird (EU Code of Conduct; Gewährung einer staatlichen Beihilfe und damit Verstoss gegen Art. 23 Abs. 1 des Freihandelsabkommens vom 22.7.1972 zwischen der EWG und der Schweiz).⁴ In diesem Zusammenhang kann es ggf. mittelfristig auf kantonaler Ebene zu einer Modifikation der Besteuerung von Zinserträgen einer Holdinggesellschaft kommen, wobei im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform III (USTR III) die Attraktivität des Holding- und Finanzierungsstandorts Schweiz durch alternative Besteuerungskon-

* Lehrbeauftragter an der Hochschule Bremen und der Hochschule für Öffentliche Verwaltung Bremen, Frankfurt a. M. Die Abhandlung gibt ausschliesslich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

1 Vgl. auch Weisung ZH Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften Rz 29 ff.; MB GL Holding- und Verwaltungsgesellschaften (Besteuerung: «Das Holdingprivileg bewirkt, dass sämtliche Erträge der Gesellschaft steuerfrei bleiben»).

2 Vgl. auch KOLLRUSS, Leerlaufen des § 50d Abs. 3 EStG durch die Zinsschranke, 781.

3 Effektiver Satz der direkten Bundessteuer; s. auch die Berechnungsformel in BACHMANN/SCHULTZE, Bewertung von Kapitalge-

sellschaften: Der Steuervorteil der Fremdfinanzierung unter schweizerischem Steuerrecht, 11, 15; BURKI, in: Wassermeyer u. a., Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rz 31.52.

4 Vgl. Presse-Mitteilung der EU-Kommission (13.2.2007, IP/07/176): EU-Schweiz: Beihilfeentscheidung zu Unternehmenssteuerregelungen; Mitteilungen der ESTV zu Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts (2.6.2008), Ziff. 41; Aktuelles aus dem Steuerrecht (11.1.2011), 12; HINNY, Is the Swiss corporate tax system still attractive despite EU pressure?, 17 ff.; BOITELLE/DE WIT, Swiss Canton Proposes Halving Corporate Income Tax, 338 f.

zepte gesichert werden soll.^{5, 6} Um als internationaler Standort für Finanzierungsgesellschaften weiterhin attraktiv und wettbewerbsfähig zu bleiben, kommt die Schweiz daher nicht umhin, für Zinserträge von Holdinggesellschaften auch künftig eine attraktive Besteuerung anzubieten.⁷

Eine mögliche Abschaffung der Gewinnsteuerbefreiung von Holdinggesellschaften mit ihren Zinserträgen auf kantonaler Ebene als Folge der Steuerkontroverse mit der EU hat jedoch keine negativen Auswirkungen auf das hier entwickelte Finanzierungsmodell. Dieses Finanzierungsmodell arbeitet mit einem hybriden Finanzinstrument, das die kantonale Steuerbefreiung von Zinserträgen nach dem Holdingprivileg nicht zwingend voraussetzt.⁸ Zudem sollte auch unter Massgabe einer ggf. ge-

änderten Rechtslage bzw. Nachfolgeregelung (USTR III) für Zinserträge von Schweizer Kapitalgesellschaften, insbes. Holdinggesellschaften, auch künftig eine attraktive Schweizer Gesamtgewinnsteuerbelastung zur Verfügung stehen (z. B. 10,12 %, wenn im Rahmen der USTR III ggf. eine Besteuerungsquote von 15 % der Zinserträge der Holding für die kantonale Gewinnbesteuerung festgesetzt wird⁹).^{10, 11} Nach Massgabe der gegenwärtigen einschlägigen Regelbesteuerung (Bundes- und Kantons-ebene, jeweils ohne besonderen Steuerstatus) unterliegen Zinserträge einer Schweizer Kapitalgesellschaft im internationalen Vergleich bereits jetzt (2012) einer niedrigen Gesamtsteuerbelastung (Schwyz 11,79 %, Luzern 12,09 %, Obwalden 12,66 %, Appenzell Ausserrhoden 12,66 %, Nidwalden 14,89 %, Schaffhausen 15,97 %; Zug 15,38 %).^{12, 13, 14}

5 Mögliche (kantonale) Neuregelungen sollten jedoch nicht dazu führen, dass der Standort Schweiz für Holdinggesellschaften mit Finanzierungsfunktion (insbes. Zinseinnahmen) unattraktiv wird. Als Reaktion kündigen einige Kantone bereits jetzt eine Absenkung ihres Gewinnsteuersatzes an. Vgl. auch BOITELLE/DE WIT, Swiss Canton Proposes Halving Corporate Income Tax, 338 f.

6 Bspw. wird überlegt, auf kantonaler Ebene eine Besteuerungsquote von 15 % für Erträge der Holding einzuführen, die nicht aus Beteiligungen (Dividenden) stammen, also insbes. für Zinserträge aus der Finanzierung der Beteiligungsgesellschaften. Auch unter Berücksichtigung dieser Modifikation der kantonalen Holdingbesteuerung ergibt sich immer noch eine attraktive Gesamtgewinnsteuerbelastung (Bund, Kanton und Gemeinde) für Zinserträge einer Holding in Höhe von max. 10,12 %. Vgl. hierzu Aktuelles aus dem Steuerrecht (11.1.2011), 12.

7 Um weiterhin Steueranreize für multinationale Investoren zu bieten, könnte daher der massgebliche kantonale Gewinnsteuersatz bei Holdinggesellschaften – u. a. im Zusammenhang mit der Finanzierung von Tochtergesellschaften – auf 0 % festgesetzt werden. Ein solcher Nullsteuersatz stellt keine Nichtbesteuerung dar und kann daher nicht mehr von der EU aufgegriffen werden. In dieser Weise haben bereits einige Jurisdiktionen auf das Vorgehen der EU reagiert (z. B. Isle of Man, Guernsey, Jersey). Erfolgreicher wäre jedoch die Einführung einer fiktiven Eigenkapitalverzinsung (notional interest deduction), wie dies gegenwärtig in Belgien und Liechtenstein (Liechtenstein: KSt-Satz 12,5 % und zusätzlich fiktive Eigenkapitalverzinsung von 4 % des investierten Eigenkapitals, Art. 54 SteG) praktiziert wird. Mit der USTR III arbeitet die Schweiz bereits an einem attraktiven Besteuerungssystem für Holdinggesellschaften (mit Finanzierungsfunktion) als Nachfolgeregelung, sofern es – bedingt durch den Druck der EU – zu einer Reduktion der Gewinnsteuerbefreiung von Zinserträgen einer Holdinggesellschaft auf kantonaler Ebene kommen sollte. Auch bei einer möglichen Reduktion der Gewinnsteuerbefreiung von Holdinggesellschaften mit ihren Zinserträgen auf kantonaler Ebene (Art. 28 Abs. 2 Satz 1 StHG) als Folge der EU-Interventionen ist womöglich mit einer Übergangsfrist zu rechnen (grandfathering clause), s. zum Ganzen z. B. KUNZ, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen, 839 f.

8 Sofern das von der Schweizer Holdinggesellschaft verwendete Finanzierungsinstrument aus Schweizer Sicht als atypisch stille Beteiligung ausgestaltet wird (einfache Gesellschaft), erfolgt eine Steuerfreistellung des Gewinnanteils aus der stillen Beteiligung nach Massgabe der internationalen Steuerauscheidung für ausländische Betriebsstättengewinne nach Massgabe der kantonalen Steuergesetze (ausserkantonale Betriebsstätten; objektmässige internationale Ausschcheidung; z. B. § 53

Abs. 3 Bst. b StG ZG) und Art. 52 Abs. 3 DBG auf Bundesebene. Vgl. Praxis TG Steuerauscheidung juristische Personen Ziff. 2.1; Erläuterungen zu § 53 StG ZG, 15. Eine solche Steuerfreistellung, die zulässigerweise auf der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip basiert, kann von der EU nicht aufgegriffen werden. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass auch Deutschland nach dem Territorialitätsprinzip ausländische Betriebsstättengewinne unilateral von der deutschen Besteuerung mit Gewerbesteuer ausnimmt. Hieraus folgt, dass die internationale Steuerauscheidung von ausländischen Betriebsstättengewinnen durch die Schweiz angemessen ist (Territorialitätsprinzip, Vermeidung der Doppelbesteuerung), auch im Licht des EU-Rechts.

9 Vgl. Aktuelles aus dem Steuerrecht (11.1.2011), 12, Tz 10.2 USTR III.

10 Sofern das von der Schweizer Finanzierungsgesellschaft verwendete Finanzinstrument als partiarisches Darlehen ausgestaltet wird, sind etwaige Zinserträge gegenwärtig unter dem Holdingprivileg (bzw. durch ein günstiges EU-konformes Nachfolgesystem im Zuge der USTR III) auf kantonaler Ebene begünstigt. Vgl. auch RAMP/JÄGGI, Corporate tax reforms will keep Switzerland ahead of competition, 40 ff.

11 Als Vergleich kann z. B. Belgien herangezogen werden, das nach Interventionen der EU sein Coordination Center-Regime für Finanzierungsgesellschaften durch eine fiktive Eigenkapitalverzinsung ersetzt hat und damit weiterhin Anreize für die Ansiedlung von Gesellschaften mit Finanzierungsfunktion bietet. Vgl. zur belgischen fiktiven Eigenkapitalverzinsung KOLLRUS U. A., Steueroptimale Unternehmensfinanzierung im Konzernverbund, 474 f. Die belgische fiktive Eigenkapitalverzinsung führt grundsätzlich zu einem effektiven Körperschaftsteuersatz von bis zu 12,5 %.

12 Der effektive Gewinnsteuersatz einer Kapitalgesellschaft auf Bundesebene beträgt 7,83 %; die Gewinnsteuersätze auf kantonaler Ebene bewegen sich 2012 zwischen 4 % und 16 %. Vgl. auch WÜNSCHE, Europäische Unternehmensbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten – Die Schweiz im Spannungsfeld zwischen Steuerwettbewerb und Steuerregulierung, 51 f.

13 Im internationalen Vergleich unterliegen Zinserträge einer Schweizer Kapitalgesellschaft (Gesamtgewinnsteuerbelastung) ohne besonderen Steuerstatus (z. B. Holdingprivileg) bereits jetzt einer sehr attraktiven Besteuerung. Vgl. hierzu die Übersicht 4 in: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2011, 18 ff. (Beispiele: Schweden 26,3 %; Deutschland 29,83 %; Irland 12,5 %).

14 Im Rahmen der konzerninternen Darlehensgewährung durch eine Schweizer Kapitalgesellschaft lässt sich damit eine beträchtliche grenzüberschreitende Steuerarbitrage erzielen, da

Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) nimmt eine Niedrigbesteuerung von passiven Einkünften einer ausländischen Kapitalgesellschaft (z. B. Zinserträge) bereits bei einer Steuerbelastung von weniger als 25 % an. Bedingt durch die Hinzurechnungsbesteuerung können deutsche Unternehmen die Steuervorteile, welche eine Schweizer Finanzierungsgesellschaft bietet, grundsätzlich nicht mit Definitivwirkung nutzen. Denn das Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung führt dazu, dass die Zinserträge der Schweizer Finanzierungsgesellschaft auf der Ebene des deutschen Gesellschafters der hohen deutschen Gewinnbesteuerung unterliegen (Durchbrechung der Abschirmwirkung der Schweizer Kapitalgesellschaft, Zugriffsbesteuerung und Heraufschleusung auf deutsches Steuerniveau von ca. 30 %). Ferner stellt die Hinzurechnungsbesteuerung für die Beteiligung an Schweizer Finanzierungsgesellschaften keinen sog. Entlastungsbeweis (§ 8 Abs. 2 AStG) zur Verfügung, dessen erfolgreiche Führung durch den deutschen Gesellschafter zu einer Nichtanwendung der Hinzurechnungsbesteuerung führen würde; ein solcher Entlastungsbeweis wird nur im Falle der Beteiligung an EU/EWR-Gesellschaften zugelassen.¹⁵ Auch dies führt zur Benachteiligung von Schweizer Finanzierungsgesellschaften. Insgesamt ist die Beteiligung von deutschen Steuerpflichtigen an einer Schweizer Finanzierungsgesellschaft massgeblich und kontinuierlich mit der Problematik der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung konfrontiert.

Als weiterer kritischer Aspekt einer Schweizer Kapitalgesellschaft ist für den deutschen gewerblichen Gesellschafter die sog. Gewerbesteuerfalle zu nennen. Diese bezeichnet den Effekt, dass Dividenden einer Schweizer Kapitalgesellschaft, die aus passiven Einkünften stammen (z. B. Zinserträge, bestimmte Veräusserungsgewinne etc.), auf der Ebene des deutschen Gesellschafters aufgrund der Nichtgewährung von Schachtelprivilegien (§ 9 Nr. 7 und 8 GewStG) grundsätzlich der ungemilderten Besteuerung mit Gewerbesteuer unterliegen (Gewerbe-

steuersatz = ca. 14 %). Besonders nachteilig wirkt sich dies aus, wenn Empfängerin der Dividende eine deutsche Kapitalgesellschaft ist, also insbes. im Konzernbereich.

Im Ergebnis führen die restriktiven Regelungen des (internationalen) deutschen Steuerrechts dazu, dass die Implementierung einer Schweizer Holdinggesellschaft mit Finanzierungsfunktion für deutsche Investoren – auch gegenüber anderen EU/EWR-Standorten – massgeblich an Attraktivität verliert. Gleichzeitig ist dies nachteilig für die Schweiz in Bezug auf die Ansiedlung von entsprechenden Direktinvestitionen von deutscher Seite, obgleich die Schweiz grundsätzlich gute Rahmenbedingungen zur Verfügung stellt. Im Gegensatz zu Schweizer Finanzierungsgesellschaften bieten ausländische EU/EWR-Finanzierungsgesellschaften für deutsche Investoren/multinationale Unternehmen aufgrund des anwendbaren EU-Primärrechts (Niederlassungsfreiheit, Art. 49, 54 AEUV) unter bestimmten Voraussetzungen eine gewisse Absicherung gegenüber der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Bislang fehlt es jedoch an einer innovativen Finanzierungsgestaltung, welche eine Vermeidung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligung an einer Schweizer Finanzierungsgesellschaft bzw. einer Schweizer Holdinggesellschaft mit Finanzierungsfunktion ermöglicht.

Nachfolgend wird daher ein zielführendes und einfach umsetzbares Finanzierungsmodell (Schweizer Hybrid-Finanzierungsstruktur) entwickelt und beschrieben, mit dem sich die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und die o. g. Gewerbesteuerfalle vermeiden lassen. Kernaspekt des Finanzierungskonzepts ist die Nutzung eines spezifisch ausgestalteten hybriden Finanzierungsinstruments (stille Beteiligung) durch eine Schweizer Holdinggesellschaft mit Finanzierungsfunktion.

2 Holding- und Finanzierungsgesellschaft mit atypisch stillen Beteiligungen

2.1 Aufbau des Modells: Rechts- und Finanzierungsstruktur

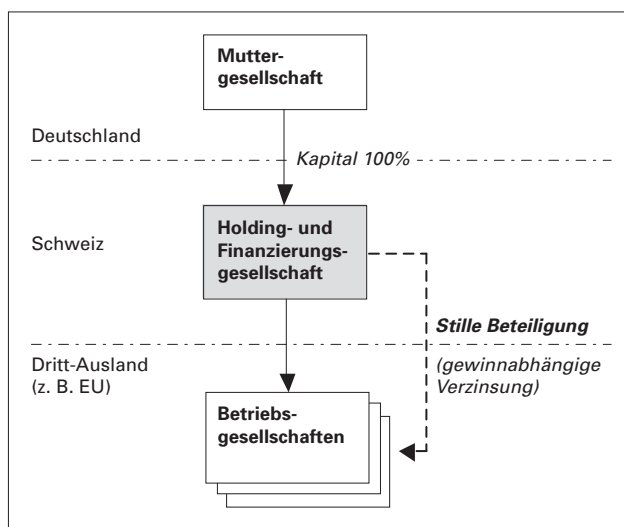
Nachfolgend wird zunächst auf den Aufbau der hybriden Schweizer Finanzierungsstruktur eingegangen, anschliessend auf ihre Funktionsweise und Besteuerung. Eine deutsche Kapitalgesellschaft ist zu 100 % Gesellschafterin einer Schweizer Kapitalgesellschaft (vorgeschaltete Holding), die gegenüber operativen ausländischen Beteiligungsgesellschaften als Holdinggesellschaft fungiert und diese auch fremdfinanziert (Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft).

sich die Körperschaftsteuerbelastung einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Schnitt auf 25 - 30 % beläuft. Bei deutschen Gesellschaftern einer Schweizer Kapitalgesellschaft setzt die Nutzung dieser Steuerarbitrage jedoch zwingend voraus, dass die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung nicht eingreift. In Bezug auf das hier entwickelte Finanzierungsmodell, welches die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung vollumfänglich vermeidet, kann somit gesagt werden, dass eine etwaige Abschaffung des Holdingprivilegs auf kantonaler Ebene im Zusammenhang mit der Besteuerung von Zinserträgen nicht zur steuerlichen Nachteiligkeit des Finanzierungsmodells führt.

15 Vgl. EuGH Cadbury Schweppes (C-196/04, 12.9.2006); Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (vom 10.8.2007), 123 ff. (Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 2 AStG). Vgl. auch BFH I R 114/08 (21.10.2009) (Columbus Container Services); Gosch, Kommentierung zu BFH I R 114/08.

Die Finanzierungsströme verlaufen in dieser Beteiligungsstruktur so, dass die deutsche Mutterkapitalgesellschaft der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft Eigenkapital zuführt. Die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft finanziert dann mit dem erhaltenen Eigenkapital ihre operativen nachgeschalteten Beteiligungsgesellschaften fremd, wobei sie – insbes. vor dem Hintergrund der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung – das (steuer-)spezifisch ausgestaltete Instrument der stillen Beteiligung verwendet, dessen Ausgestaltung nachfolgend im Detail beschrieben wird. Graphisch lässt sich der Aufbau der Struktur wie folgt darstellen:

Abb. 1: Holding- und Finanzierungsgesellschaft mit atypisch stillen Beteiligungen



Für steuerliche Zwecke qualifiziert sich diese spezifisch ausgestaltete stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft wie folgt:

1. *Deutsche Besteuerung*: Die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren ausländischen Beteiligungsgesellschaften (Betriebsgesellschaften) qualifiziert sich hier als atypisch stille Beteiligung, unabhängig von einer etwaig vereinbarten Verlustbeteiligung (stille Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft). Für deutsche Steuerzwecke kommt es im Rahmen des vorliegenden Sachverhalts für die Qualifikation als atypisch stille Beteiligung grundsätzlich nicht darauf an, ob diese mit einer Beteiligung am Verlust ausgestaltet wird.
2. *Schweizer Besteuerung*: Die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren Beteiligungsgesellschaften qualifiziert sich als:
 - (i) einfache Gesellschaft (atypisch stille Beteiligung), sofern im Rahmen der stillen Beteiligung

eine Verlustbeteiligung (begrenzt auf die Einlage) vereinbart wird,¹⁶

(ii) partiarisches Darlehen, sofern keine Verlustbeteiligung vereinbart wird.¹⁷

3. *Besteuerung im Dritt-Ausland (EU)*: Die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren Beteiligungsgesellschaften qualifiziert sich auf der Ebene der jeweiligen Beteiligungsgesellschaft als Fremdkapitalgewährung (Darlehen) und berechtigt damit zum steuerwirksamen Zinsabzug.

Die stille Beteiligung mit ihrer deutschen steuerlichen Qualifikation als atypisch stille Beteiligung hat somit zum Ziel, auf der Ebene der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung die Zinserträge aus der stillen Beteiligung in aktive Einkünfte umzuformen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG) und damit ein Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung auszuschließen, während auf der Ebene der operativen ausländischen Beteiligungsgesellschaften durch die stille Beteiligung jeweils ein steuerwirksamer Zinsaufwand gegeben ist (Qualifikation der stillen Beteiligung als Darlehensgewährung). Mit anderen Worten: Durch das hybride Finanzierungsinstrument kann auf der Ebene der Schweizer Finanzierungsgesellschaft aus deutscher gewinnsteuerlicher Sicht gezielt ein Qualifikationskonflikt generiert werden, der für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und die gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegien (§ 9 Nr. 7, 8 GewStG, DBA) zur Umformung von passiven in aktive Einkünfte führt.

Abgesichert durch die Rechtsprechung des BFH und die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung wird das hybride Finanzierungsinstrument der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft als spezifische stille Beteiligung ausgestaltet (§ 230 ff. HGB), mit einer Qualifi-

16 Eine Verlustbeteiligung im Rahmen der stillen Beteiligung spricht tendenziell für das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft (Gesamtbildbetrachtung bei der Abgrenzung partiarisches Darlehen/einfache Gesellschaft). Trotz fehlender Verlustbeteiligung ist eine Einstufung des Vertragsverhältnisses als einfache Gesellschaft möglich, wenn ausgeprägte Mitwirkungsmöglichkeiten bestehen.

17 Sofern der Geldgeber (stiller Gesellschafter) zusätzlich zur gewinnabhängigen Verzinsung über ausgeprägte Mitwirkungsrechte/Mitspracherechte bei der Geschäftstätigkeit verfügt, kann statt eines partiarischen Darlehens eine einfache Gesellschaft vorliegen. Vgl. BGer 4 A_509/2010 (11.3.2011). Auch das Mittragen von Verlusten ist im Rahmen eines partiarischen Darlehens nicht ausgeschlossen; vgl. Entscheid Obergericht Obwalden vom 19.11.1993, AbR 1992/93 Nr. 5. Im Ergebnis folgt hieraus, dass im vorliegenden Sachverhalt die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren ausländischen Beteiligungsgesellschaften auch dann für Schweizer Zwecke als einfache Gesellschaft qualifiziert werden kann, wenn keine Verlustbeteiligung besteht.

kation als atypisch stille Beteiligung (Personengesellschaft) für deutsche Steuerzwecke sowie mit einer Qualifikation als Darlehen bzw. typisch stille Beteiligung/partiarisches Darlehen für ausländische Steuerzwecke im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Beteiligungsgesellschaft (Betriebsgesellschaft). Dies kann dadurch erreicht werden, dass in der vertraglichen Vereinbarung über die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren operativen Beteiligungsgesellschaften das Mitunternehmerisiko als stille Gesellschafterin (Kapitalgeberin) in signifikantem Umfang beschränkt wird (keine Teilnahme am Verlust,¹⁸ nur am Gewinn und keine Beteiligung an den stillen Reserven einschl. eines Goodwill), jedoch die Mitunternehmerinitiative der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft dadurch besonders stark ausgeprägt wird, so dass die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft über die Geschäftsführung (u. a. Bestellung, Abberufung, Treffen von Entscheidungen im Bereich der laufenden Geschäftsführung) der operativen Beteiligungsgesellschaften als deren Alleingesellschafterin allein entscheiden kann.^{19, 20, 21}

18 Aus deutscher Sicht kann die Teilnahme am Verlust (in Höhe der Einlage) durch den Stillen gemäss § 231 Abs. 2 HGB vertraglich gänzlich ausgeschlossen werden, ohne dass dies der (steuerlichen) Qualifikation als typisch stiller Beteiligung entgegenstehen würde. Der stille Gesellschafter ist am Verlust grundsätzlich nur bis zur Höhe seiner Einlage beteiligt. Vgl. auch STUHRMANN, § 20 EStG Rz 205.

19 Vgl. BFH IV R 100/06 (1.7.2010); BFH IV B 128/08 (21.1.2010); BFH VIII R 5/04 (7.11.2006); BFH VIII R 6/93 (16.12.2003); BFH IV B 124/08 (27.7.2009); BFH VIII R 10/87 (20.11.1990); BFH VIII R 122/86 (11.12.1990).

20 Vgl. VfG. OFD (Oberfinanzdirektion) Erfurt – Grundsätze zur steuerlichen Behandlung der typischen wie der atypischen stillen Gesellschaft. Vgl. auch VfG. OFD Frankfurt a. M. – Ertragsteuerliche Behandlung der atypischen stillen Gesellschaft; vgl. auch WACKER, § 15 EStG Rz 344 mwN.

21 Vgl. z. B. BFH VIII R 64/03 (26.11.2003) (ständige Rechtsprechung): «Beteiligt sich der beherrschende Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH an dieser auch noch als stiller Gesellschafter mit einer erheblichen Vermögenseinlage und einer hohen Gewinnbeteiligung, so handelt es sich um eine atypisch stille Gesellschaft (Mitunternehmerschaft)»; BFH VIII B 194/01 (28.3.2003); BFH VIII B 281/02 (14.10.2003); FG Münster 9 K 1080/04 G (13.7.2007). Dies lässt sich in Konzernsachverhalten (stille Beteiligung der Mutterkapitalgesellschaft an der Tochterkapitalgesellschaft) nicht dadurch entkräften, dass eine von der Muttergesellschaft berufene natürliche Person die Geschäfte der Tochterkapitalgesellschaft (Geschäftsinhaber) führt, die nicht an der Tochtergesellschaft beteiligt ist. Denn diese natürliche Person (Geschäftsführer) ist nur Vertreter der Mutterkapitalgesellschaft und handelt für diese entsprechend deren Weisungen, so dass die Muttergesellschaft tatsächliche Geschäftsführerin der Tochterkapitalgesellschaft ist. Vgl. FG Münster 9 K 1080/04 G (13.7.2007). Denn der Muttergesellschaft steht auch in Konzernsachverhalten die Bestellung oder Abberufung eines von ihr bestimmten alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführers der Tochtergesellschaft (Geschäftsinhaber) tatsächlich zu, und sie kann dies auch tatsächlich erreichen, so dass nach Massgabe der deutschen Rechtsprechung – vor dem Hintergrund der massgeblichen

Mit anderen Worten: Die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren operativen ausländischen Beteiligungsgesellschaften mit einer gewinnabhängigen Verzinsung, aber ohne Teilhabe an den stillen Reserven und an Verlusten, sowie den Befugnissen hinsichtlich der Geschäftsführung auf der Ebene der operativen ausländischen Beteiligungsgesellschaften führt dazu, dass sich die stille Beteiligung für deutsche steuerliche Zwecke als atypisch stille Gesellschaft qualifiziert (steuerliche Personengesellschaft), für die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Beteiligungsgesellschaften hingegen als Darlehen. Hinsichtlich der Schweizer Besteuerung qualifiziert sich die stille Beteiligung als partiarisches Darlehen oder als atypisch stille Beteiligung bzw. einfache Gesellschaft. Aber auch bei Ausschluss einer Verlustbeteiligung ist eine Einstufung des Vertragsverhältnisses als einfache Gesellschaft nicht gänzlich ausgeschlossen, wenn ausgeprägte Mitwirkungsmöglichkeiten des Geldgebers bestehen.²²

Da für deutsche Steuerzwecke die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft im Rahmen der stillen Beteiligung für eine Qualifikation als atypisch stille Beteiligung unschädlich ist, kann überlegt werden, ob die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren ausländischen operativen Beteiligungsgesellschaften zusätzlich mit einer Verlustbeteiligung ausgestaltet werden soll (begrenzt auf die Höhe der stillen Einlage), sofern sich die stille Beteiligung nicht bereits ohne Verlusttragung aufgrund der Mitwirkungsmöglichkeiten des Kapitalgebers als einfache Gesellschaft qualifiziert. Dabei muss jedoch auch das Steuerrecht im Ansässigkeitsstaat der fremdfinanzierten ausländischen Beteiligungsgesellschaften dahingehend geprüft werden, ob eine etwaige Verlustbeteiligung im Rahmen der stillen Beteiligung dem steuerwirksamen Zinsabzug auf der Ebene der ausländischen Beteiligungsgesellschaft nicht entgegensteht. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Erhebung von Quellensteuern.

Sofern sich die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren ausländischen Beteiligungsgesellschaften aus der Sicht des Schweizer Steuerrechts als atypisch stille Beteiligung (einfache Gesellschaft, Art. 530 ff. OR) qualifiziert, kommt bezüglich der Erträge (Gewinnanteile) aus der stillen Beteiligung auf Bundes- und Kantonsebene die internationale Gewinnausscheidung zur Anwendung, die zu einer Nichtbesteuerung des Gewinnanteils führt (ausländischer Be-

Gesamtbildbetrachtung – eine äusserst stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative gegeben ist. Vgl. hierzu BFH IV R 100/06 (1.7.2010); FG Düsseldorf 7 K 2887/05 G (25.10.2006).

22 Vgl. Fn 16 und 17; BGer 4 A_509/2010 (11.3.2011).

triestätigengewinn). Die Steuerfreistellung des Gewinnanteils aus der atypisch stillen Beteiligung im Rahmen der Schweizer Besteuerung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft kann von der EU nicht kritisiert werden, da die Schweiz hier ausländische Betriebsstättengewinne vollkommen zulässig nach dem Territorialitätsprinzip befreit. Eine Befreiung nach dem Territorialitätsprinzip stellt keine Steuervergünstigung (harmful tax practice) dar. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch Deutschland ausländische Betriebsstättengewinne nach dem Territorialitätsprinzip unilateral nicht besteuert, und zwar bei der Gewerbesteuer.^{23, 24} Die Ausgestaltung des von der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft verwendeten Finanzierungsinstruments auch für Schweizer Steuerzwecke als atypisch stille Beteiligung ermöglicht somit eine steuerfreie Vereinnahmung des Gewinnanteils aus der stillen Beteiligung bei gleichzeitiger steuerlicher Abzugsfähigkeit des Gewinnanteils als Zinsaufwand auf der Ebene der fremdfinanzierten ausländischen Beteiligungsgesellschaften. Wie bereits ausgeführt wurde, ist bei einer vereinbarten Verlustbeteiligung im Rahmen der stillen Beteiligung darauf zu achten, dass dies dem steuerwirksamen Zinsabzug im ausländischen Ansässigkeitsstaat der Beteiligungsgesellschaft (Betriebsgesellschaft) nicht entgegensteht. Die grenzüberschreitende stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft erfolgt innerhalb der Unternehmensgruppe und ist zudem unschädlich für die Gewährung des Holdingprivilegs im Zusammenhang mit der Besteuerung von Dividenden auf kantonaler Ebene.²⁵

2.2 Besteuerung und Steuerwirkungen

2.2.1 Deutsche Gewinnbesteuerung

Hinsichtlich der deutschen Gewinnbesteuerung und der Hinzurechnungsbesteuerung qualifiziert sich die Vergütung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft auf ihre jeweilige stille Beteiligung an den ausländischen Beteiligungsgesellschaften (Betriebsgesellschaften) als Gewinnanteil aus einer gewerblichen ausländischen Personengesellschaft (atypisch stille Gesellschaft) und vermittelt der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft aktive Einkünfte für Zwecke der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG). Dies wird gestützt durch die Rechtsprechung des

BFH,²⁶ welche auch speziell zu einer atypisch stillen Beteiligung einer Schweizer Kapitalgesellschaft ergangen ist, und die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, wonach bei einem Gewinnanteil aus einer Personengesellschaft – auch aus einer atypisch stillen Gesellschaft – die Tätigkeiten der Personengesellschaft dem Beteiligten (stiller Gesellschafter) zugerechnet werden. Da die «fremdfinanzierten» Beteiligungsgesellschaften der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft jeweils iSd § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG aktiv tätig sind (Produktion, industrielle Tätigkeit etc.), qualifiziert sich der Gewinnanteil der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft aus ihrer atypisch stillen Beteiligung für die Hinzurechnungsbesteuerung ebenfalls als aktive Einkunft (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG). Demzufolge unterfällt die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft mit ihrem Gewinnanteil aus der stillen Beteiligung (Darlehenszinsen) nicht der Hinzurechnungsbesteuerung, unabhängig davon, dass sich diese Vergütung im Ausland als steuerlich abzugsfähiger Zinsaufwand qualifiziert. Mangels Erzielung von Einkünften aus passivem Erwerb im Zusammenhang mit der Vergütung aus der stillen Beteiligung (Gewinnanteil) greift die Hinzurechnungsbesteuerung in Bezug auf die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft nicht ein.

Gewinnausschüttungen (Dividenden) der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihre deutsche Mutterkapitalgesellschaft sind durch die gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegien begünstigt (§ 9 Nr. 7 und 8 GewStG, DBA-Schachtelprivileg), da die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft mit ihren Erträgen aus der stillen Beteiligung aktive Einkünfte iSd § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG erzielt. Insofern eröffnet das hier entwickelte Finanzierungsmodell eine Möglichkeit zur Vermeidung der sog. Gewerbesteuerfalle bei Beteiligung an einer Schweizer Kapitalgesellschaft mit konzerninterner Finanzierungsfunktion und trägt zu einer wesentlichen Steueroptimierung der Gewinnrepatriierung bei.

Die Implementierung und Nutzung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft ist für deutsche Steuerzwecke nicht missbräuchlich (§ 42 AO). Zum einen hat der BFH ausdrücklich bestätigt, dass eine Schweizer Kapitalgesellschaft über atypisch stille Beteiligungen an operativen/aktiven Gesellschaften aktive Einkünfte erzielt²⁷ und damit auch eigenwirtschaftlich tätig ist, so dass demzufolge u. a. die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung greift.

23 Vgl. § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 GewStG: «Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (...). Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland (...) eine Betriebsstätte unterhalten wird.»

24 Vgl. BFH I R 107/09 Rz 27 f. (9.6.2010). (Territorialitätsprinzip der deutschen Gewerbesteuer).

25 S. hierzu Abschn. 2.2.3.

26 Vgl. BFH I R 75/07 (13.2.2008) zur atypisch stillen Beteiligung einer Schweizer Gesellschaft; BFH I R 16/88 (16.5.1990); BMF-Schreiben – Grundsätze zur Anwendung des Aussensteuergesetzes Rz 8.0.4 (Anwendungserlass zum AStG/Aussensteuergesetz).

27 Vgl. BFH I R 75/07 (13.2.2008) zur atypisch stillen Beteiligung einer Schweizer Gesellschaft an aktiven Gesellschaften.

rechnungsbesteuerung nicht einschlägig ist. Zum anderen gilt der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit.²⁸ Auch übt die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft eine beachtliche Holdingtätigkeit aus (Substanz, wirtschaftliche Funktion) und ist auf Dauer angelegt (länger als 2 Jahre). § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 AStG zeigt klar, dass die Einschaltung und Nutzung einer ausländischen Holding- und Finanzierungsgesellschaft nicht rechtsmissbräuchlich iSd § 42 AO ist. Insgesamt besteht somit kein Raum zur Anwendung des § 42 AO (Gestaltungsmisbrauch) auf die hier entwickelte Schweizer Hybrid-Finanzierungsstruktur.

2.2.2 Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der fremdfinanzierten Betriebsgesellschaften

Im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Betriebsgesellschaft qualifiziert sich die stille Beteiligung als Fremdkapital und berechtigt demzufolge in den Grenzen etwaiger Mindestkapitalisierungsvorschriften zum steuerwirksamen Abzug als Zinsaufwand. Nach dieser Massgabe sind die Standorte und die Betriebsgesellschaften für die Finanzierung über die hier vorgestellte Hybrid-Finanzierungsstruktur auszuwählen. Die Länderkonstellationen können so gewählt werden, dass ein steuerwirksamer Zinsabzug gelingt, ohne dass ausländische Quellensteuer auf die Vergütung aus der stillen Beteiligung anfällt (Zinsen-/Lizenzgebühren-RL, keine Quellensteuer nach unilateralem Recht). Im Ergebnis kann die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft daher die Erträge/Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung ohne ausländische Steuerbelastung vereinnahmen.

2.2.3 Schweizer Besteuerung

Im Hinblick auf die Schweizer Besteuerung ist die stille Beteiligung entweder als partiarisches Darlehen (bei fehlender Verlustbeteiligung) oder als einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR) zu werten, ggf. auch ohne Bestehen einer Verlustbeteiligung, aufgrund ausgeprägter Mitwirkungsrechte der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft als Alleingesellschafterin der ausländischen Beteiligungsgesellschaft (Betriebsgesellschaft). Beide Qualifikationen sind unschädlich für die Gewährung des

Beteiligungsabzugs^{29,30} auf Bundesebene sowie des Holdingprivilegs auf kantonaler Ebene (unschädliche Tätigkeit; Art. 69, 70 DBG; Art. 28 Abs. 2 StHG).³¹ Das kantonale Holdingprivileg, also die Gewinnsteuerbefreiung der Holdinggesellschaft (Dividenden, Zinserträge etc.), setzt voraus, dass die Holdinggesellschaft ihrem statutarischen (Haupt-)Zweck nach dauernd Kapitalgesellschaftsbeteiligungen verwaltet und in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübt, wobei eine Geschäftstätigkeit im Ausland zulässig ist.³² Die konzerninterne Fremdfinanzierung von Tochtergesellschaften qualifiziert sich als zulässige Tätigkeit/Nebentätigkeit der Holdinggesellschaft.³³ Die Festlegung der zulässigen Nebentätigkeiten (Art, Qualität) einer Holdinggesellschaft wird durch den Kanton bestimmt. Zudem setzt das kantonale Holdingprivileg voraus, dass die Gewinnsteuerwerte bzw. Verkehrswerte der von der Holding gehaltenen Beteiligungen längerfristig (2 - 3 Jahre) mindestens $\frac{2}{3}$ aller Aktiva betragen (sog. Aktiventest). Alternativ wird das kantonale Holdingprivileg auch dann gewährt, wenn die Voraussetzungen des Ertragstests erfüllt sind. Nach dem Ertragstest müssen die Erträge aus den Beteiligungen der Holding (Dividenden, Veräusserungsgewinne) längerfristig mindestens $\frac{2}{3}$ der gesamten Erträge der Holdinggesellschaft ausmachen.³⁴

Stille Beteiligungen und hybride Finanzierungsinstrumente gehören für Zwecke der kantonalen Holdingbesteuerung grundsätzlich nicht zu den (begünstigten) Be-

28 Vgl. BFH I R 127/90 (5.2.1992); BFH I R 8/97 (27.8.1997); FG Berlin-Brandenburg 6 K 10184/05 B (14.10.2008); BFH I R 78/79 (16.7.1986); BFH I R 109/94 (6.12.1995) (steuerliche Anerkennung von atypisch stillen Gesellschaften an verschiedenen Geschäftsbereichen der GmbH); ebenso BFH IV R 73/06 (23.4.2009).

29 Unter dem Beteiligungsabzug wird die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrags aus den Beteiligungen zum gesamten Reingewinn ermässigt (Art. 69 DBG; Art. 28 Abs. 1 StHG). Voraussetzung ist, dass die Schweizer Holdinggesellschaft eine Beteiligung von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Beteiligungsgesellschaft hält oder dass der Verkehrswert der Beteiligung mindestens Fr. 1 Mio. beträgt. Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht dem Ertrag aus der Beteiligung (Dividende) abzüglich des darauf entfallenden Finanzierungsaufwands und eines Betrages in Höhe von 5 % des um direkt zurechenbare Aufwendungen gekürzten Brutto-Beteiligungsertrags zur Deckung des Verwaltungsaufwands, wobei der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwands möglich ist. Vgl. auch: Die Besteuerung der juristischen Personen Ziff. 331 (Beispiel).

30 Vgl. zum Beteiligungsabzug mit Rechenbeispiel (grundsätzliche Wirkung wie eine 95%ige Dividendenfreistellung): BACHMANN/SCHULTZE, Bewertung von Kapitalgesellschaften: Der Steuervorteil der Fremdfinanzierung unter schweizerischem Steuerrecht, 14 f.

31 Vgl. auch Weisung ZH Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften Rz 22 - 28; MB GL Holding- und Verwaltungsgesellschaften.

32 Vgl. z. B. MB ZG Holdinggesellschaften Ziff. 2.4; MB GL Holding- und Verwaltungsgesellschaften (zur Geschäftstätigkeit).

33 Vgl. z. B. Weisung SZ Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften Rz 25 (Tätigkeiten für den Konzern, Finanzierung der Tochtergesellschaften).

34 Vgl. auch WÜNSCHE, Europäische Unternehmensbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten – Die Schweiz im Spannungsfeld zwischen Steuerwettbewerb und Steuerregulierung, 60.

teiligungen.³⁵ Hierdurch ergeben sich jedoch keine negativen Auswirkungen auf das hier entwickelte Finanzierungsmodell, da in diesem die Voraussetzungen des Aktiventests erfüllt sind. So sollte der Verkehrswert der Beteiligungen mindestens $\frac{2}{3}$ des Verkehrswerts der Gesamttaktiven betragen (alternativ zu Gewinnsteuerwerten). Dies wird zum einen dadurch erreicht, dass die Holding- und Finanzierungsgesellschaft mehrere Beteiligungen hält (auch solche, die nicht fremdfinanziert werden), und zum anderen dadurch, dass die stillen Beteiligungen jeweils eine gewinnabhängige Vergütung vorsehen und die Holding- und Finanzierungsgesellschaft auf diese Weise einen geringeren Umfang an Fremdkapital (Vermögenseinlage im Rahmen der stillen Beteiligung) einsetzen muss als bei einer klassischen Darlehensfinanzierung (Hebeleffekt der stillen Beteiligung). Insgesamt lässt sich das hier entwickelte Finanzierungsmodell so einstellen, dass die Holding- und Finanzierungsgesellschaft den Aktiventest für Zwecke des kantonalen Holdingprivilegs erfüllt und damit in den Genuss einer Besteuerung nach dem Holdingprivileg kommt.³⁶ In diesem Fall unterliegt der Ertrag aus der stillen Beteiligung (Gewinnanteil) auf kantonomer Ebene gegenwärtig keiner Gewinnbesteuerung. Dies betrifft insbes. Fälle, in denen die stille Beteiligung für Zwecke der Schweizer Besteuerung als partiarisches Darlehen zu werten ist. Würde in diesem Fall der Gewinnanteil aus der stillen Beteiligung der ungemilderten Gewinnbesteuerung auf kantonomer Ebene unterliegen (Nichtgewährung des Holdingprivilegs), dann würde sich die Gesamtsteuerbelastung dieses Finanzierungsertrags unter Berücksichtigung der kantonsabhängigen Gewinnbesteuerung und der Gewinnbesteuerung auf Bundesebene auf 11,79 % (Schwyz) bzw. 12,66 % (Obwalden) belaufen. Sofern sich die stille Beteiligung als atypisch stille Beteiligung/einfache Gesellschaft qualifiziert, käme es aufgrund der internationalen Gewinnausscheidung (Befreiung des Ertrags aus der stillen Beteiligung) nicht darauf an, ob die Holding- und Finanzierungsgesellschaft vom kantonalen Holdingprivileg begünstigt ist.

Bezüglich der Gewinnsteuerbelastung der Holding- und Finanzierungsgesellschaft lassen sich somit – in Abhän-

gigkeit der Ausgestaltung der stillen Beteiligung – die folgenden Aussagen machen:

2.2.3.1 Qualifikation als partiarisches Darlehen

Sofern sich die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft für Schweizer Steuerzwecke als partiarisches Darlehen qualifiziert und die Holdingbesteuerung auf kantonomer Ebene greift, beträgt der effektive Steuersatz auf die Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung gegenwärtig 7,83 % (Art. 68 iVm Art. 59 Satz 1 Bst. a DBG). Ohne Holdingprivileg auf kantonomer Ebene würde der Ertrag der Holding- und Finanzierungsgesellschaft aus der stillen Beteiligung einer Gesamtgewinnsteuerbelastung in Höhe von 11,79 % (Schwyz) bzw. 12,66 % (Obwalden) unterliegen. Nach Massgabe einer ggf. modifizierten Holdingbesteuerung auf kantonomer Ebene (USTR III; 15 % Besteuerungsquote von Zinserträgen der Holding) würden die Gewinnanteile aus den stillen Beteiligungen einer Schweizer Gesamtgewinnsteuerbelastung in Höhe von 10,12 % unterliegen.³⁷

2.2.3.2 Qualifikation als atypisch stille Beteiligung/einfache Gesellschaft

Sofern die stille Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft im Rahmen der Schweizer Besteuerung als atypisch stille Beteiligung bzw. einfache Gesellschaft behandelt wird, kommt unilateral eine Freistellung der Gewinne aus der stillen Beteiligung in Betracht, unabhängig davon, ob diese Gewinne im Ausland der Besteuerung unterlegen haben oder nicht (ausländische Betriebsstättengewinne).^{38, 39} Nach Massgabe der kantonalen Steuergesetze ist der Gewinnanteil aus atypisch stillen Beteiligungen an den ausländischen Beteiligungsgesellschaften (einfache Gesellschaft) von der Gewinnsteuer auf kantonomer Ebene ausgenommen⁴⁰ (internationale Gewinnausscheidung, z. B. § 58 StG

35 Vgl. Weisung SZ Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften Rz 22b; MB GL Holding- und Verwaltungsgesellschaften (Begriff der Beteiligung).

36 Die $\frac{2}{3}$ -Quote beim Aktiventest wird dadurch erreicht, dass der Verkehrswert der Vermögenseinlage im Rahmen der stillen Beteiligung nicht mehr als $\frac{1}{3}$ des Verkehrswerts der ausländischen Beteiligungsgesellschaft beträgt. Sofern die Holding- und Finanzierungsgesellschaft mehrere Beteiligungen hält, bestehen Kompensationsmöglichkeiten, d. h. stärkere Fremdfinanzierung (stille Beteiligung) bestimmter Beteiligungsgesellschaften. Ggf. kann das Fremdfinanzierungsvolumen ausländischer Beteiligungsgesellschaften ohnehin durch Mindestkapitalisierungsvorschriften eingeschränkt sein.

37 Vgl. hierzu: Aktuelles aus dem Steuerrecht (11.1.2011), 12.

38 Vgl. auch LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 57 f.; BURKI in: Wassermeyer u. a., Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rz 31.32 - 31.36.

39 Die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung (in Höhe der Einlage) schliesst das Vorliegen eines partiarischen Darlehens aus. Sofern ausgeprägte Mitwirkungsrechte des Kapitalgebers bestehen – wie hier im Rahmen der stillen Beteiligung der Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihren ausländischen Beteiligungsgesellschaften als Alleingesellschafterin –, kann ggf. auch ohne Bestehen einer Verlustbeteiligung eine einfache Gesellschaft (atypisch stille Beteiligung) vorliegen. Vgl. auch BGer 4 A_509/2010 (11.3.2011).

40 Vgl. auch LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 57 f.; HÖSSL, Die schweizerische juristische Person & Co. Abgabe- und gesellschaftsrechtliche Aspekte unter besonderer Berücksichtigung des schweizerisch-deutschen Verhältnisses, 19.

Schwyz).⁴¹ Die internationale Gewinnausscheidung gilt auch für Zwecke der direkten Bundessteuer (Art. 52 Abs. 3 DBG). Sofern also die stille Beteiligung aus Schweizer Sicht als einfache Gesellschaft bzw. atypisch stille Gesellschaft qualifiziert wird, besteht die Möglichkeit, dass die Gewinne aus den stillen Beteiligungen auf der Ebene der Holding- und Finanzierungsgesellschaft keiner Schweizer Gewinnsteuer unterliegen (weisse Einkünfte). Bezüglich der Besteuerung von Gewinnanteilen aus den stillen Beteiligungen kommt es daher in diesem Fall auf die Gewährung des kantonalen Holdingprivilegs nicht an. Damit die Holding- und Finanzierungsgesellschaft jedoch Dividenden von ihren ausländischen Beteiligungsgesellschaften auch auf kantonaler Ebene steuerfrei vereinnahmen kann, sollte darauf geachtet werden, dass die Voraussetzungen des Holdingprivilegs erfüllt sind (Aktiventest).

In diesem Zusammenhang ist zum Verhältnis zwischen kantonalem Holdingstatus (Art. 28 Abs. 2 StHG) und den stillen Beteiligungen noch auf folgenden interessanten Aspekt hinzuweisen. Sofern sich die stillen Beteiligungen als atypisch stille Beteiligungen qualifizieren (einfache Gesellschaft), könnte argumentiert werden, dass die stillen Beteiligungen keine Auswirkung auf die Gewährung des kantonalen Holdingprivilegs haben. Denn in diesem Fall werden der Holding- und Finanzierungsgesellschaft im Rahmen ihrer stillen Beteiligungen ausländische Betriebsstätten zugerechnet, für die keine Steuerpflicht besteht.⁴² Mangels Steuerbarkeit der atypisch stillen Beteiligung könnte daher argumentiert werden, dass weder die Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung noch der Beteiligungswert selbst in den Ertrags- bzw. Aktiventest zur Feststellung des Anspruchs auf den kantonalen Holdingstatus einzubeziehen sind. Hieraus würde dann folgen, dass stille Beteiligungen, sofern sie als atypisch stille Beteiligungen/einfache Gesellschaft zu werten sind, keine Auswirkungen auf die Gewährung der kantonalen Holdingbesteuerung haben, insbes. im Hinblick auf Dividendeneinkünfte, welche die Holding- und Finanzierungsgesellschaft von ihren ausländischen Beteiligungsgesellschaften bezieht. Entsprechendes gilt für Veräusserungsgewinne. Für dieses Ergebnis spricht, dass eine Geschäftstätigkeit im Rahmen einer ausländischen Betriebsstätte, also eine nicht steuerbare Tätigkeit, der Gewährung des kantonalen Holdingstatus nicht entgegensteht.

41 Die Geschäftstätigkeit im Ausland – hier anteilige Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten – qualifiziert sich im Rahmen der Holdingbesteuerung als zulässige Tätigkeit, so dass die Freistellung für Dividenden nach dem Holdingprivileg dadurch nicht gefährdet wird. Vgl. z. B. MB GL Holding- und Verwaltungsgesellschaften.

42 Vgl. auch Weisung SZ Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften Rz 35.

Ferner spricht für dieses Ergebnis, dass beim Aktiventest zu Gewinnsteuerwerten hinsichtlich des Ansatzes der einzelnen Aktiven (Wirtschaftsgüter) neben dem jeweiligen Buchwert etwaige stille Reserven nur dann angesetzt werden, wenn diese besteuert worden sind. Im Umkehrschluss könnte man hieraus folgern, dass nicht steuerbare Aktiven im Rahmen des Aktiventests nicht zu berücksichtigen seien. Demzufolge hätten atypisch stille Beteiligungen keine Auswirkung auf die Gewährung des kantonalen Holdingstatus. Im Rahmen einer vorgängigen Verständigung mit der zuständigen Steuerbehörde vor Umsetzung wäre diese Behandlung durch ein sog. Steuerruling abzusichern.

Im Hinblick auf die Gewinnrepatriierung lässt sich festhalten, dass Dividendenzahlungen der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft an ihre deutsche Mutterkapitalgesellschaft gemäss Art. 10 Abs. 3 DBA-D von der Verrechnungssteuer entlastet werden, unabhängig von einer Haltefrist. Auch nach Massgabe des Art. 15 Abs. 1 ZBstA (Umsetzung der Mutter-Tochter-RL zur Schweiz in Bezug auf die Entlastung von Quellensteuern) darf die Schweiz keine Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an die deutsche Mutterkapitalgesellschaft erheben.⁴³

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft im Rahmen des hier entwickelten Finanzierungsmodells Gewinnanteile aus ihren stillen Beteiligungen steuereffizient vereinnahmen kann (Gewinnsteuerbelastung 0 % - 15 %, in Abhängigkeit der Einstufung der stillen Beteiligung als atypisch stille Beteiligung oder als partiarisches Darlehen). Korrespondierend sind diese Gewinnanteile auf der Ebene der ausländischen Beteiligungsgesellschaften (finanzierte Gesellschaften) steuerlich vollumfänglich abzugsfähig (Zinsaufwand) und mindern dort die steuerliche Bemessungsgrundlage (Entlastungseffekt z. B. bei einer schwedischen Tochtergesellschaft: 26,30 %). Die Verwendung der stillen Beteiligungen – insbes. in atypischer Ausprägung – steht der Anwendung der kantonalen Holdingbe-

43 Die DBA-Befreiung (Art. 10 Abs. 3 DBA-D) geht der Anwendung des Art. 15 Abs. 1 ZBstA vor (Art. 15 Abs. 3 ZBstA) und enthält zudem keine Mindesthaltefrist. Die deutsche Mutterkapitalgesellschaft ist nicht von der Besteuerung (Körperschaftsteuer) befreit. Zu Art. 15 ZBstA vgl. HELBING/WETLI, Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU, Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, 959 ff. Deutschland als Quellenstaat hat Art. 15 Abs. 1 ZBstA bislang nicht in innerstaatliches Steuerrecht umgesetzt, da die DBA-Regelungen zur Schweiz günstiger sind und diese bereits in das innerstaatliche deutsche Steuerrecht umgesetzt worden sind. Vgl. hierzu BMF-Schreiben – Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zur Schweiz; Entlastung von Quellensteuern (§§ 50g und 50h EStG) (vom 28.6.2005). Art. 15 Abs. 2 ZBstA (Zins- und Lizenzgebühren-RL) ist durch die §§ 50g, 50h EStG in das innerstaatliche deutsche Steuerrecht umgesetzt worden.

steuerung nicht entgegen. Auch vor dem Hintergrund der Steuerkontroverse mit der EU und dadurch bedingter etwaiger Änderungen der kantonalen Holdingbesteuerung (UStR III) dürfte der Steuervorteil des hier entwickelten Finanzierungsmodells erhalten bleiben. Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen, die sich aus Schweizer Sicht als atypisch stille Gesellschaft qualifizieren, unterliegen unabhängig vom Holdingprivileg nicht der Gewinnbesteuerung (internationale Gewinnausscheidung). Sofern stille Beteiligungen als partiarisches Darlehen zu werten sind, dürften Gewinnanteile auch unter Massgabe einer geänderten kantonalen Holdingbesteuerung weiterhin einer attraktiven Gesamtgewinnsteuerbelastung (Bund, Kanton und Gemeinde) unterliegen, da u. a. vorgesehen ist, dass auf kantonaler Ebene bei Holdinggesellschaften eine Besteuerungsquote von 15 %⁴⁴ für Zinserträge eingeführt werden soll (max. Gesamtgewinnsteuerbelastung: 10,12 %⁴⁵) bzw. einzelne Kantone schon jetzt tiefe Gewinnsteuersätze aufweisen (z. B. Schwyz: Gesamtgewinnsteuerbelastung 11,79 %).

2.2.4 Steuerliche Gesamtwirkung des Modells

Die in diesem Beitrag entwickelte Hybrid-Finanzierungsstruktur ermöglicht eine vollständige Vermeidung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung bei gleichzeitiger steueroptimaler Gewinnrepatriierung auf die Ebene der deutschen Mutterkapitalgesellschaft, insbes. in gewerbesteuerlicher Hinsicht (Verhinderung der sog. Gewerbesteuerfalle). In Abhängigkeit der steuerlichen Behandlung der Erträge aus der stillen Beteiligung der Schweizer Holding- und Finanzierungsgesellschaft im Rahmen der Schweizer Gewinnbesteuerung (atypisch stille Beteiligung/einfache Gesellschaft bzw. partiarisches Darlehen) resultieren im Finanzierungsmodell, bezogen auf die Erträge aus der stillen Beteiligung, die folgenden alternativen Gesamtsteuerbelastungen:

- 7,83 %, wenn sich die stille Beteiligung der Holding- und Finanzierungsgesellschaft aus Schweizer steuerlicher Sicht als partiarisches Darlehen qualifiziert und die kantonale Holdingbesteuerung unverändert gilt (volle Steuerbefreiung von Zinserträgen der Holding);
- 0 %, wenn sich die stille Beteiligung aus Schweizer steuerlicher Sicht als einfache Gesellschaft qualifiziert (atypisch stille Gesellschaft), unabhängig von der Holdingbesteuerung bzw. ihrer etwaigen Modifikation (USTR III);
- 0 % - 10,12 %, unterstellt, die kantonale Holdingbesteuerung wird modifiziert (USTR III) mit einer

15 %-igen Besteuerungsquote von Zinserträgen der Holding auf kantonaler Ebene.

Vergleicht man nun die o. g. Belastungswirkungen mit den möglichen Entlastungswirkungen durch den steuerwirksamen Zinsabzug im Rahmen der stillen Beteiligung auf der Ebene der fremdfinanzierten ausländischen operativen Beteiligungsgesellschaften der Holding- und Finanzierungsgesellschaft, so wird der erhebliche Steuerentlastungseffekt des Finanzierungsmodells sofort deutlich. Bspw. führt das Finanzierungsmodell bei einer schwedischen Tochtergesellschaft dazu, dass sich der Zinsabzug aus der stillen Beteiligung dort in Höhe von 26,3 %-Punkten steuermindernd auswirkt, während korrespondierend eine Steuerbelastungswirkung auf die Vergütung aus der stillen Beteiligung lediglich in Höhe von max. 10,12 %-Punkten eintritt. Entsprechendes gilt für andere ausländische Beteiligungsgesellschaften. Im Übrigen stellt die deutsche Steuerbelastung von 29,83 % in etwa die massgebliche Steuerbelastung dar (kombinierte Steuerbelastung), die sich einstellt, wenn eine klassische Schweizer Finanzierungsgesellschaft genutzt wird, die mit normalen Darlehen arbeitet, bei der jedoch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auf der Ebene der deutschen Mutter-Kapitalgesellschaft ungemildert eingreift. Finanzierungserträge einer solchen, klassischen Schweizer Finanzierungsgesellschaft unterliegen dann – unter Berücksichtigung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung – einer Steuerbelastung in Höhe von ca. 29,83 %.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass das hier entwickelte Finanzierungsmodell einen wesentlichen Beitrag zur konzerninternen Fremdfinanzierung und auf dem Gebiet der betriebswirtschaftlichen Steuergestaltungslehre leistet. Die Hinzurechnungsbesteuerung lässt sich mit diesem Finanzierungsmodell vollumfänglich vermeiden. Dies ermöglicht deutschen Unternehmen die Ansiedlung von Finanzierungsgesellschaften bzw. von Holdinggesellschaften mit Finanzierungsfunktion in der Schweiz, was bislang durch die Hinzurechnungsbesteuerung wesentlich erschwert wurde. In diesem Zusammenhang könnte die Schweiz vermehrt von Direktinvestitionen von deutscher Seite profitieren. Die Hybrid-Finanzierungsstruktur kommt grundsätzlich für die weltweite Finanzierung von Beteiligungsgesellschaften in Betracht. Sie ermöglicht es somit deutschen Investoren, die Schweiz als steueroptimalen Finanzierungsstandort für Konzerngesellschaften weltweit zu nutzen.

44 Dividendenerträge der Holding sollen weiterhin zu 100 % steuerbefreit bleiben.

45 Vgl.: Aktuelles aus dem Steuerrecht (11.1.2011), 12.

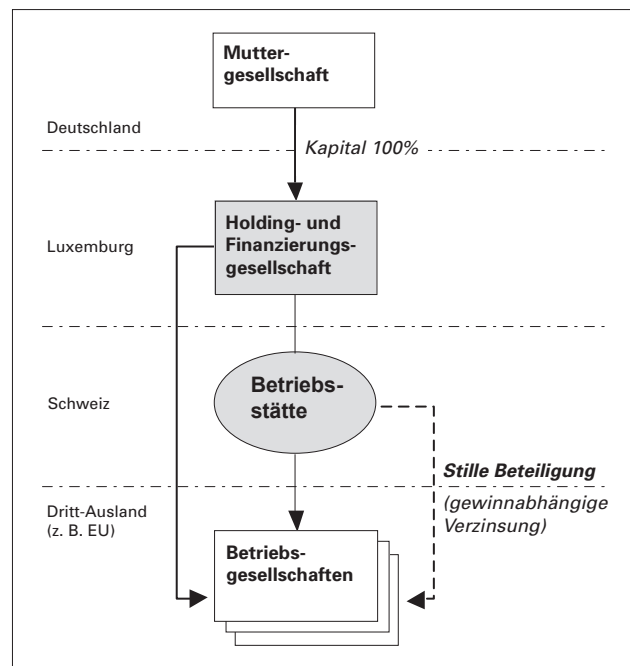
3 Finanzierungsbetriebsstätte (Swiss Finance Branch) mit atypisch stillen Beteiligungen

Eine weitere Gestaltungsoption für deutsche Investoren besteht darin, die Schweizer Hybrid-Finanzierungsstruktur – statt im Rahmen einer Holding- und Finanzierungsgesellschaft – in Form einer Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte zu implementieren und zu nutzen. Die hier entwickelte hybride Finanzierungsstruktur macht durch Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) diese Gestaltung für deutsche Investoren erst zugänglich.

Im Rahmen einer Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten-Struktur stattet die deutsche Mutterkapitalgesellschaft in einem ersten Schritt eine in Luxemburg⁴⁶ ansässige 100 %-Tochtergesellschaft (Satzungssitz und Ort der Geschäftsleitung: Luxemburg) mit Eigenkapital aus. Diese Gesellschaft fungiert zudem als Holdinggesellschaft gegenüber operativen ausländischen Beteiligungsgesellschaften der Unternehmensgruppe. In einem zweiten Schritt begründet die luxemburgische Tochter eine Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte und stattet sie mit Eigenkapital sowie mit entsprechendem Personal aus. In einem dritten Schritt finanziert die luxemburgische Tochter über ihre Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte die operativen ausländischen Beteiligungsgesellschaften fremd, wobei die Finanzierungsbetriebsstätte in diesem Zusammenhang das oben entwickelte hybride Finanzierungsinstrument (spezifisch ausgestaltete stille Beteiligung) einsetzt. Aus Schweizer und Luxemburger steuerlicher Sicht dürften sich die stillen Beteiligungen als partiarische Darlehen qualifizieren (keine Verlustbeteiligung, keine Beteiligung an den stillen Reserven). Aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats der fremdfinanzierten operativen ausländischen Beteiligungsgesellschaften qualifizieren sich die stillen Beteiligungen als Darlehen und berechtigen zum steuerwirksamen Zinsabzug. Deutschland behandelt die stillen Beteiligungen der luxemburgischen Tochter an ihren ausländischen Beteiligungsgesellschaften als atypisch stille Beteiligungen. Die obigen Ausführungen zur Qualifikation und Besteuerung der stillen Beteiligung gelten analog.

Der Aufbau der Beteiligungs- und Finanzierungsstruktur stellt sich grafisch wie folgt dar:

Abb. 2: Finanzierungsbetriebsstätte mit atypisch stillen Beteiligungen



Hinsichtlich der Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte sind insbes. die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen:⁴⁷

- Die Finanzierungsbetriebsstätte muss über eine Bilanzsumme in Höhe von mind. 100 Mio. CHF verfügen, wobei 75 % der Bilanzsumme (Aktiven) aus Finanzaktivitäten stammen müssen (konzerninterne Fremdfinanzierung, Darlehen, Fremdkapitalinstrumente etc.);
- 75 % des Umsatzes (Einkünfte) muss aus der Finanzierung bzw. müssen aus Finanzaktivitäten stammen (z. B. konzerninterne Fremdfinanzierung);
- höchstens 10 % der Bilanzsumme (Aktiven) dürfen aus Darlehen an in der Schweiz ansässige Gesellschaften stammen;
- ein Steuerruling mit den zuständigen Schweizer Steuerbehörden ist notwendig, insbes. im Hinblick auf den kalkulatorischen Zinsabzug.

Sofern die genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, wird die luxemburgische Tochter mit ihrem Gewinn aus der Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte, der aus den Gewinnanteilen aus ihren stillen Beteiligungen⁴⁸ stammt, in der Schweiz so besteuert, dass 10/11 der Bilanzsumme der Betriebsstätte als kalkulatorisches Fremdkapital betrachtet werden. Hieraus ergibt sich ein kalkulatorischer Zinsabzug. Aufgrund dieses kalkulatorischen

46 Andere Standorte für die Zwischenholding sind möglich; s. Fn 49.

47 S. dazu im Einzelnen: RS Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte.

48 Die stillen Beteiligungen qualifizieren sich für Schweizer Steuerzwecke idR als partiarische Darlehen.

rischen Zinsabzugs lässt sich eine sehr niedrige Schweizer Gewinnbesteuerung erreichen. Weitere Voraussetzung ist, dass im Rahmen der luxemburgischen Besteuerung der Schweizer Betriebsstättengewinn abkommensrechtlich freigestellt wird (Art. 23 Abs. 1 Bst. a iVm Art. 21 Abs. 2 DBA-L).⁴⁹ Dies ist ein sehr wichtiger Gestaltungsaspekt, da hierdurch steuerbare Zinserträge in steuerfreie Betriebsstättengewinne umgeformt werden. Unter Berücksichtigung der DBA-Freistellung in Luxemburg unterliegen die Erträge der luxemburgischen Tochter aus ihren stillen Beteiligungen nur der niedrigen Schweizer Gewinnbesteuerung. Wie oben bereits ausgeführt wurde, greift die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung bezüglich der Finanzierungserträge der luxemburgischen Tochter, also in Bezug auf die Erträge aus den stillen Beteiligungen, nicht, da sich die stillen Beteiligungen der luxemburgischen Tochter aus deutscher Sicht als atypisch stille Beteiligungen an den ausländischen, aktiv tätigen Beteiligungsgesellschaften qualifizieren und der luxemburgischen Tochter demzufolge aktive Einkünfte für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung vermitteln (s. Abschn. 2.2.1). Auf der Ebene der fremdfinanzierten ausländischen Beteiligungsgesellschaften sind die Vergütungen aus den stillen Beteiligungen vollumfänglich steuerlich abzugsfähig; eine ausländische Quellensteuer fällt nicht an (s. Abschn. 2.2.2).

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die hier entwickelte Finanzierungsstruktur auch im Rahmen einer Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte umgesetzt werden kann. Auch in diesem Fall führt die Gestaltung dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung vollumfänglich vermieden wird. Dadurch wird die Nutzung einer Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte für deutsche Investoren erst möglich. Ein Vorteil dieser Struktur ist auch, dass Holding- und Finanzierungstätigkeit physisch und organisatorisch getrennt werden können. Die Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte kann sich gezielt auf die Tätigkeit der konzerninternen Fremdfinanzierung konzentrieren. Für deutsche Konzerne stellt die Kombination der Hybrid-Finanzierungsstruktur mit einer Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte daher eine sehr interessante Möglichkeit zur Optimierung der Konzernsteuerquote dar.

⁴⁹ Ein vorteilhaftes Ergebnis setzt voraus, dass der Schweizer Betriebsstättengewinn im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Zwischenholding nicht oder niedrig besteuert wird, sei es aufgrund einer DBA-Freistellung oder einer unilateralen Freistellung von ausländischen Betriebsstättengewinnen oder aufgrund niedriger ausländischer Steuersätze bzw. Bemessungsgrundlagen. Es ist daher denkbar und auch möglich, dass die ausländische Zwischenholding in einem anderen Staat (insbes. in einem EU-Staat) als Luxemburg begründet wird.

4 Zusammenfassung

Die Abhandlung hat gezeigt, dass komplexe steuerliche Analysen und Überlegungen erforderlich sind, um das Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden. Als Lösungsmöglichkeit wurde im Rahmen dieser Abhandlung die Hybrid-Finanzierungsstruktur entwickelt. Hierbei handelt es sich um ein flexibles Finanzierungsmodell. Die Struktur ermöglicht es deutschen Konzernen, den Standort Schweiz zur weltweiten Finanzierung von ausländischen Beteiligungsgesellschaften zu nutzen, unter massgeblicher Optimierung der Konzernsteuerquote.

In diesem Zusammenhang bietet sich die Implementierung einer Holdinggesellschaft mit Finanzierungsfunktion in der Schweiz an, wobei auf der Ebene dieser Gesellschaft ein hybrides Finanzierungsinstrument (spezifisch ausgestaltete stille Beteiligung) zur Anwendung kommt. Aufgrund dieses Finanzierungsmodells könnte die Schweiz verstärkt von deutschen Direktinvestitionen profitieren. Im Vergleich zu EU-Staaten, für die der Entlastungsbeweis des § 8 Abs. 2 AStG gilt, gewinnt die Schweiz durch das Finanzierungsmodell an weiterer Attraktivität für deutsche Konzerne. Denn die Hinzurechnungsbesteuerung und die sog. Gewerbesteuerfalle im Rahmen der Gewinnrepatriierung stellten bislang hohe Hürden zur Ansiedlung einer Holdinggesellschaft mit Finanzierungsfunktion bzw. einer Finanzierungsgesellschaft in der Schweiz auf. Mit dem hier entwickelten Finanzierungsmodell lassen sich diese Hürden überwinden. Zur Gestaltungsfestigkeit des Finanzierungsmodells trägt auch die BFH-Rechtsprechung wesentlich bei.

Ferner kann die Hybrid-Finanzierungsstruktur auch alternativ im Rahmen einer Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte umgesetzt werden. Auch in diesem Fall führt die Gestaltung dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung vollumfänglich vermieden wird, wodurch die erfolgreiche Nutzung einer Finanzierungsbetriebsstätte für deutsche Konzerne überhaupt erst möglich wird. Die Finanzierungsbetriebsstätte stellt für deutsche Konzerne eine interessante Gestaltungsoption zur Optimierung der Konzernsteuerquote dar, wobei in diesem Zusammenhang die Tätigkeit in der Schweiz auf konzerninterne Finanzierungsaufgaben konzentriert werden kann.

Literatur

BACHMANN CARMEN/SCHULTZE WOLFGANG, Bewertung von Kapitalgesellschaften: Der Steuervorteil der Fremdfinanzierung unter schweizerischem Steuerrecht, Die Unternehmung 2011, 6

BOITELLE THIERRY/DE WIT ANNEMARIE, Swiss Canton Proposes Halving Corporate Income Tax, *Tax Notes International* (TNI) 2012, 338

BURKI NICO H., in: Franz Wassermeyer/Stefan Richter/Helder Schnittker (Hrsg.), *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, Köln 2010

GOSCH DIETMAR, Kommentierung zu BFH I R 114/08, *Haufe-Index* 2282870

HELBING ANDREAS/WETLI ROGER, Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU. Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (2. Teil), *ST* 2006, 959

HEY JOHANNA/BAUERSFELD HEIDE, Die Besteuerung der Personen(handels)gesellschaften in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union, der Schweiz und den USA, *Internationales Steuerrecht* (IStR) 2005, 649

HINNY PASCAL, Is the Swiss corporate tax system still attractive despite EU pressure?, *Tax Planning International Review* 2010, 17

HÖSSLI BERNHARD, Die schweizerische juristische Person & Co. Abgabe- und gesellschaftsrechtliche Aspekte unter besonderer Berücksichtigung des schweizerisch-deutschen Verhältnisses, *Diss.*, Bern 2008

KOLLRUSS THOMAS, Leerlaufen des § 50d Abs. 3 EStG durch die Zinsschranke, *Internationales Steuerrecht* (IStR) 2007, 780

– Ungeklärte ertragsteuerliche Fragestellungen hybrider ausländischer Gesellschaften, *Steuer und Wirtschaft* (StuW) 2010, 381

KOLLRUSS THOMAS/MERKEL FLORIAN/SONNTAG ROBIN/BARESEL TOM, Steueroptimale Unternehmensfinanzierung im Konzernverbund, *Corporate Finance biz* (CFB) 2011, 470

KUNZ THOMAS, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen, *StR* 2011, 734 (Teil 1), 838 (Teil 2)

LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005

RAMP SAMUEL/JÄGGI OLIVER, Corporate tax reforms will keep Switzerland ahead of competition, *International Tax Review* (ITR) 2012, 40

RIEDWEG PETER/HEUBERGER RETO, Die Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen- und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, *FStR* 2006, 29 (1. Teil), 110 (2. Teil)

STUHRMANN GERD, in: Walter Blümich, *EStG-KStG-GewStG*, Kommentar, Hrsg.: Bernd Heuermann/Peter Brandis, München (Loseblatt)

WACKER ROLAND, in: Ludwig Schmidt, *Einkommensteuergesetz: EStG*, 31. A., München 2012

WÜNSCHE SYBILLE, Europäische Unternehmensbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten – Die Schweiz im Spannungsfeld zwischen Steuerwettbewerb und Steuerregulierung, Köln 2011

Berichte, Dokumentationen

Aktuelles aus dem Steuerrecht, Referat Jürg B. Altorfer (KSTA ZH), Abendveranstaltung der Sektion Zürich der Treuhand-Kammer (11.1.2011)

Die Besteuerung der juristischen Personen, Dossier Steuerinformationen, D. Einzelne Steuern, Bearb.: ESTV, Hrsg.: SSK, Bern 2012 (Stand der Gesetzgebung: 1.1.2012), www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de

Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2011. Ausgabe 2012, Hrsg.: Bundesministerium der Finanzen, Berlin 2012, www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/wichtigste-steuern-vergleich-2011.pdf?__blob=publicationFile&v=7

Mitteilungen der ESTV zu Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts (2.6.2008), www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/dokumentation/00176/index.html?lang=de

Rechtsquellen

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

AO, (dt.) Abgabenordnung (vom 16.3.1976) idF vom 1.10.2002, *BGBI* 2002 I, 3866, 2003 I, 61; zuletzt geändert durch *G* vom 22.12.2011, *BGBI* 2011 I, 3044

AStG, (dt.) Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), *BGBI* I, 1713, zuletzt geändert durch *JStG* 2010 (vom 8.12.2010), *BGBI* I, 1768

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

- DBA-L, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.1.1993), SR 0.672.951.81
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- FHA, Freihandelsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 22.7.1972), SR 0.632.401
- GewStG, (dt.) Gewerbesteuerengesetz idF vom 15.10.2002, BGBl 2002 I, 4167, zuletzt geändert durch G vom 7.12.2011, BGBl 2001 I, 2592
- HGB, (dt.) Handelsgesetzbuch (vom 10.5.1897) in der im BGBl Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung; zuletzt geändert durch G vom 22.12.2011, BGBl 2011 I, 3044
- Mutter-Tochter-RL, RL 90/434/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), AB1 1990 L 225, 1
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- StEG, (liechtenst.) Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern (vom 23.9.2010), LR 640.0
- StG SZ, Steuergesetz (vom 9.2.2000), SR 172.200
- StG ZG, Steuergesetz (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.641.926.81
- Zinsen-/Lizenzgebühren-RL, RL 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (vom 3.6.2003), AB1 2003 L 157, 49

Materialien

Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (vom 10.8.2007), Bundesrats-Drucksache 544/07

Verwaltungsanweisungen

- BMF-Schreiben – Grundsätze zur Anwendung des Ausensteuergesetzes (vom 14.5.2004), BMF IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl I 2004, 3
- BMF-Schreiben – Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zur Schweiz; Entlastung von Quellensteuern (§§ 50g und 50h EStG) (vom 28.6.2005), BMF IV B 1-S 1316-42/05, BStBl I 2005, 858
- Erläuterungen zu § 53 StG ZG – Steuerauscheidung (Stand 1.11.2009), Zuger Steuerbuch (ZG StB), www.zug.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/steuerbuch
- MB GL Holding- und Verwaltungsgesellschaften, MB der KSTV GL – Besteuerung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften (Domizilgesellschaften) sowie gemischten Gesellschaften (Artikel 73 und 74 StG), www.gl.ch/documents/Besteuerung_der_Holding_und_Verwaltungsgesellschaften.pdf
- MB ZG Holdinggesellschaften, MB der KSTV ZG – Die Besteuerung der Holdinggesellschaften (Stand: 1.8.2012), www.zug.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/holdinggesellschaft
- Praxis TG Steuerauscheidung juristische Personen – Steuerauscheidung juristische Personen – im internationalen Verhältnis, Thurgauer Steuerpraxis (StP) 2 Nr. 27, <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/>
- RS Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte, RS der ESTV – Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte (vom 9.10.1991), Rb I B i 17 (im Rb als «Richtlinien» bezeichnet und mit 1992 datiert)
- Vfg. OFD (Oberfinanzdirektion) Erfurt – Grundsätze zur steuerlichen Behandlung der typischen wie der atypischen stillen Gesellschaft (vom 23.10.2003), OFD Erfurt S 2241 A - 08 - L 221
- Vfg. OFD (Oberfinanzdirektion) Frankfurt a. M. – Ertragsteuerliche Behandlung der atypischen stillen Gesellschaft (vom 14.3.2001), OFD Frankfurt a. M. S 2241 A - 37 - St II 21
- Weisung SZ Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften – Weisung des Vorstehers

der KSTV SZ zur Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften (HDW) (vom 25.2.2011), www.sz.ch/documents/stb_70_10_2011.pdf

Weisung ZH Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften, Weisung der FD ZH – Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften (vom 12.11.2010), Zürcher Steuerbuch (ZH StB) Nr. 26/052

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

Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht

BGE 138 I 297 (25.7.2012) i. S. *Fédération X. gegen Service des contributions du canton de Neuchâtel und Kantonales Steueramt Zürich*¹

Dr. oec. HSG Richard W. Allemann



*Dr. oec. HSG Richard W. Allemann, LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, Partner Schaufelberger & van Hoboken, Zollikon
r.allemann@svh.ch*

Inhalt

1 Sachverhalt	56	4.4 Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot	65
2 Rechtsfrage	56	4.4.1 Kapitalunternehmen mit Kapitalanlageliegenschaft	65
3 Erwägungen des Bundesgerichts	56	4.4.1.1 Urteilssachverhalt	65
4 Besprechung	57	4.4.1.2 Grenzfall	65
4.1 Zum Beteiligungsabzug	58	4.4.2 Interkantonale Kapitalunternehmen mit Liegenschaften	66
4.2 Beteiligungen, Beteiligungsertrag und Beteiligungsabzug bei interkantonalen Kapitalunternehmen	58	4.4.2.1 Quotenmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags	66
4.2.1 Kapitalausscheidung	58	4.4.2.2 Objektmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags	66
4.2.2 Gewinnausscheidung	58	4.5 Mögliche künftige Anwendungsfälle des Schlechterstellungsverbots bzw. Verbots der Überbesteuerung des Reingewinns	67
4.2.2.1 Direkte Methode	59	4.5.1 Minimalsteuer juristischer Personen auf Liegenschaften	67
4.2.2.2 Indirekte Methode	59	4.5.2 Weitere Fälle?	67
4.2.2.3 Verrechnung von Verlustvorträgen	59	4.6 Fazit und Würdigung	68
4.2.3 Kapitalanlageliegenschaften und Veräusserung von Betriebsliegenschaften	60	Literatur	68
4.3 Das Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot)	60	Berichte und Sammelwerke	69
4.3.1 Verfassungsmässiger Hintergrund	60	Rechtsquellen	70
4.3.2 Gegenstand	61	Praxisanweisungen	70
4.3.3 Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bzw. Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns	62		
4.3.3.1 Leiturteil	63		
4.3.3.2 Weitere Urteile	63		
4.3.3.3 Innerkantonaler Sachverhalt	64		
4.3.4 Verlustverrechnung bei Zuzug	64		
4.3.5 Keine Schlechterstellung von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern	65		

¹ Ausführliche Fassung des Urteils: 2C_482/2011; auch in StR 2012, 750, publiziert.

1 Sachverhalt

X. ist ein Genossenschaftsbund (féderation) mit Sitz im Kanton Zürich. X. ist Eigentümer von zwei Liegenschaften im Kanton Neuenburg mit einem Katasterschätzwert von zusammen CHF 57,3 Mio.,² welche er hauptsächlich an die Genossenschaft X.1³ mit Sitz im Kanton Neuenburg vermietet, ohne dort selbst eine Geschäftstätigkeit auszuüben; X.1 ist Mitglied des Genossenschaftsbunds X. Ferner hält X. Beteiligungen an Tochtergesellschaften, aus denen ihm Beteiligungserträge zufließen.⁴

Das Hauptsteuerdomizil von X. befindet sich im Kanton Zürich. Unstrittig vor Bundesgericht ist, dass sich im Kanton Neuenburg ein Nebensteuerdomizil von X. qua Kapitalanlageliegenschaften befindet.⁵ Weitere Nebensteuerdomizile bestehen nicht. X. deklariert für das Steuerjahr 2004 einen steuerbaren Gesamtgewinn von CHF 56,1 Mio. (und ein steuerbares Gesamtkapital von CHF 1591 Mio.). Der Nettobeteiligungsertrag von X. beträgt CHF 75,3 Mio.⁶ Der Kanton Zürich erhebt keine Gewinnsteuer, weil der Nettobeteiligungsertrag (CHF 75,3 Mio. / CHF 56,1 Mio. =) 134 % des Gesamtgewinns beträgt.

Der Kanton Neuenburg veranlagt für das gleiche Steuerjahr einen steuerbaren Liegenschaftsertrag von CHF 2,47 Mio. und will darauf eine kantonale und kommunale Gewinnsteuer von zusammen CHF 494 000 erheben, was das neuenburgische Tribunal fiscal und das Tribunal cantonal (Cour de droit public) als Vorinstanzen geschützt haben.⁷

2 Rechtsfrage

Im vorliegenden Fall stellt sich folgende Rechtsfrage: Muss der Kanton Neuenburg auf dem steuerbaren Liegenschaftsertrag den Beteiligungsabzug gewähren? Dies hätte zur Folge, dass (auch) der Kanton Neuenburg keine Gewinnsteuer erheben dürfte.

Die kantonalen Steuerverwaltungen Neuenburg und Zürich (unterstützt von der ESTV) machen geltend, Neuen-

burg sei ein Spezialsteuerdomizil, das dem Kanton ein ausschliessliches Besteuerungsrecht für den Liegenschaftsertrag zuweise. Dieser enthalte keinen Beteiligungsertrag, und es liege auch kein Ausscheidungsverlust vor, weshalb die Besteuerung gerechtfertigt sei.

X. macht eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) und Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) geltend. Insbes. sei das Schlechterstellungsverbot verletzt: Wäre X. ausschliesslich im Kanton Neuenburg steuerpflichtig, würde der Beteiligungsabzug über 100 % betragen, und es wäre keine Gewinnsteuer geschuldet.

3 Erwägungen des Bundesgerichts

E 2: Das Bundesgericht ruft zunächst den Inhalt von Art. 28 Abs. 1 StHG (Beteiligungsabzug) in Erinnerung und stellt fest, dass die einschlägigen Bestimmungen in den Steuergesetzen der Kantone Neuenburg und Zürich Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 69 f. DBG entsprächen. Der Gesetzgeber habe die Nettoertragsmethode mit indirekter Befreiung vorgesehen. Wenn der Beteiligungsabzug über 100 % betrage, sei der überschüssende Teil verloren, weil es – im Unterschied zum Verlustvortrag – keinen Vortrag auf spätere Steuerperioden gebe. In der Steuerperiode 2004 betrage der Beteiligungsabzug von X. 134 %, weshalb der Kanton Zürich keine Gewinnsteuer erhebe, was unbestritten sei. Der Kanton Neuenburg wolle einen Ertrag von CHF 2,47 Mio. aus Kapitalanlageliegenschaften besteuern, was eine Gewinnsteuer von insgesamt CHF 494 000 zur Folge hätte.

E 3: X. stütze sich auf Art. 127 Abs. 2 und 3 BV und rüge eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots und des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch den Kanton Neuenburg. Art. 127 Abs. 3 Satz 1 enthalte das Verbot der aktuellen und der virtuellen Doppelbesteuerung. Ferner habe das Bundesgericht aus dieser Bestimmung das Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Nach diesem Prinzip dürfe ein Kanton ohne objektiven Grund einen Steuerpflichtigen nicht deshalb anders oder stärker besteuern, weil er auch in einem anderen Kanton der Besteuerung unterliegt. Das Schlechterstellungsverbot sei insbes. dann verletzt, wenn mehrere Kantone zusammen mehr als den gesamten Reingewinn besteuern. Wenn sich der Sitz von X. im Kanton Neuenburg befände, würde der Beteiligungsabzug 126 % (= CHF 75,3 Mio. / 58,6 Mio.) betragen und X. keine Gewinnsteuer schulden. X. solle somit CHF 494 000 Gewinnsteuer bezahlen, nur weil X. nicht ausschliesslich im Kanton Neuenburg steuerpflichtig sei.

2 Alle Zahlen gerundet.

3 Im Urteil gleich zu Beginn etwas kurz als «société X.» bezeichnet.

4 Dividenden aus und/oder Kapitalgewinne auf massgebenden Beteiligungen.

5 Vor der Vorinstanz hatte X. noch geltend gemacht, er übe mittels seines Mitglieds X.1 indirekt eine Geschäftstätigkeit in den Liegenschaften aus, weshalb Betriebsliegenschaften vorlägen. Dieser Standpunkt drang aber zu Recht nicht durch.

6 Wie aus der Ermittlung des Beteiligungsabzugs im Urteil hervorgeht, muss es sich um den Nettobeteiligungsertrag handeln.

7 CDP.2009.387 (3.5.2011).

Die Vorinstanz sei, so das Bundesgericht, mit den berufungsbeklagten Steuerverwaltungen dennoch zum Ergebnis gekommen, dass das Schlechterstellungsverbot nicht verletzt sei, was im Folgenden zu prüfen sei.

E 4: Ein erster Einwand der Steuerverwaltungen geht dahin, dass die Kapitalanlageliegenschaften ein Spezialsteuerdomizil begründeten – das dem Liegenschaftskanton ein ausschliessliches Besteuerungsrecht zuweise – und kein Ausscheidungsverlust vorliege.

Bei interkantonalen Unternehmen werde der Gewinn zwischen Sitz und Betriebstätten quotenmässig (direkt oder indirekt) ausgedehnt, während einem Kanton mit Kapitalanlageliegenschaft ein ausschliessliches Besteuerungsrecht für den Liegenschaftsertrag qua Spezialsteuerdomizil zugewiesen werde, was auch für Veräusserungsgewinne gelte. Dies seien zwei qualitative Kollisionsregeln, welche nicht mit den quantitativen Kollisionsregeln verwechselt werden dürften. Mit Bezug auf den letzteren, quantitativen Aspekt habe sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung entwickelt.

In seiner jüngeren Rechtsprechung habe das Bundesgericht in Bezug auf Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis die Bedeutung des Schlechterstellungsverbots und des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neu bewertet (Verweis auf BGE 137 I 145). Das Bundesgericht habe zwar am ausschliesslichen Besteuerungsrecht des Kantons mit Kapitalanlageliegenschaft festgehalten, jedoch das fundamentale Prinzip betont, dass die Kantone nicht mehr als den realisierten Gewinn besteuern dürfen, um so Ausscheidungsverluste zu vermeiden (Verweis auf BGE 131 I 249, 131 I 285 und 132 I 220). Es treffe zu, dass X. keinen Ausscheidungsverlust erleide. Es gebe aber keinen Grund, das Schlechterstellungsverbot auf Fälle mit Ausscheidungsverlust zu beschränken. Es sei vorne gezeigt worden, dass X. diskriminiert (schlechter gestellt) werde, was der Kanton Neuenburg dadurch vermeiden könne, dass er den Beschwerdeführer so behandle, wie wenn er nur im Kanton Neuenburg steuerpflichtig wäre und so den unbenutzten Teil des Beteiligungsabzugs verwende. Dies sei auch die in der Literatur vertretene Lösung.⁸

E 5: Die Steuerverwaltungen machen ferner geltend, dass diese Lösung Art. 28 Abs. 1 StHG verletze. Der Liegenschaftsertrag enthalte nämlich gar keinen Beteiligungsertrag, der mehrfach besteuert werde. An diese Bestimmung sei das Bundesgericht aber gemäss Art. 190 BV gebunden.

Im interkantonalen Steuerrecht, so das Bundesgericht, könnten sich die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in allen Kantonen, in denen eine Quote des Gesamtgewinns qua primäres oder sekundäres Steuerdomizil besteuert wird (Sitz oder Betriebstätte), auf Art. 28 Abs. 1 StHG berufen. Nach der Lehre könnten sie sich jedoch in einem Kanton mit Spezialsteuerdomizil nicht auf diese Bestimmung berufen, weil der Liegenschaftsertrag definitionsgemäss keinen Beteiligungsertrag enthalte. Diese Schlussfolgerung sei im Prinzip richtig. So sei es im Kanton mit Spezialsteuerdomizil nicht möglich, für die Ermittlung des Beteiligungsabzugs ein Verhältnis zwischen Beteiligungsertrag (an dem es per Definition fehle) und dem diesem Kanton zugewiesenen Anteil am Gewinn zu bilden. Im vorliegenden Fall sei jedoch die Nullbesteuerung im Kanton Neuenburg einzig eine Folge des aus Art. 127 Abs. 3 BV fliessenden Schlechterstellungsverbots und nicht die Folge der Anwendung von Art. 28 Abs. 1 StHG, dessen Anwendungsvoraussetzungen hier nicht gegeben seien. Eine Auseinandersetzung mit den Ausführungen der berufungsbeklagten Steuerbehörden zu Art. 190 BV erübrige sich deshalb.

E 6: Gutheissung der Beschwerde; Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und Rückweisung zur Neuurteilung im Sinn der Erwägungen an diese; Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Neuenburg.

4 Besprechung

Vorausgeschickt sei, dass sich das Folgende nur mit dem interkantonalen Steuerrecht, nicht aber mit dem internationalen Steuerrecht befasst, obwohl sich bei letzterem vergleichbare Fragen stellen. Ferner wird im Folgenden meist nur von Kapitalgesellschaften gesprochen, nicht jedoch von Genossenschaften; für letztere gelten im hier interessierenden Zusammenhang jedoch dieselben Besteuerungsregeln.

Nach einigen allgemeinen Hinweisen zum Beteiligungsabzug (Abschn. 4.1) geht es um die Behandlung von Beteiligungen, Beteiligungsertrag und Beteiligungsabzug in der Steuerauscheidung von interkantonalen Kapitalunternehmen bzw. Genossenschaften (Abschn. 4.2). Es folgen Ausführungen zum Schlechterstellungsverbot im interkantonalen Steuerrecht, insbes. zur jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts (Abschn. 4.3). Alsdann soll das Schlechterstellungsverbot auf ähnliche Sachverhalte bei interkantonalen Kapitalunternehmen mit Beteiligungsabzug angewendet werden (Abschn. 4.4). Schliesslich werden mögliche künftige Anwendungsfälle des Schlechterstellungsverbots angesprochen (Ab-

8 Verweis auf MÄUSLI-AlLENSPACH, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, 438 ff.; TEUSCHER/LOBSINGER, Komm. Interkantonaies Steuerrecht, § 31 N 18.

schn. 4.5), bevor das besprochene Urteil kurz gewürdigt wird (Abschn. 4.6).

4.1 Zum Beteiligungsabzug

Mit dem Zweck der Milderung der wirtschaftlichen Drei- und Mehrfachbelastung sieht das harmonisierte Gewinnsteuerrecht bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die indirekte Freistellung der Beteiligungserträge vor. Dies sind Ausschüttungen und – seit der Unternehmenssteuerreform I – auch Kapitalgewinne im Zusammenhang mit massgebenden Beteiligungen (Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 69 f. DBG).⁹ Der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum steuerbaren Gewinn; in diesem Umfang wird die ordentliche Gewinnsteuer ermässigt.¹⁰ Das System der indirekten Freistellung wurde wegen des früher verbreiteten progressiven Gewinnsteuermasses gewählt. Bei dem heute üblichen proportionalen Gewinnsteuermass erhält man denselben Steuerbetrag auch bei direkter Freistellung des Nettobeteiligungsertrags.¹¹

Das Bundesgericht hat im zu besprechenden Urteil darauf hingewiesen, dass das schweizerische Steuerrecht keinen Vortrag des unausgenützten Beteiligungsabzugs auf spätere Steuerjahre kenne – was ihn vom Verlustvortrag unterscheide (E 2.3). Man kann sich die (hypothetische) Frage stellen, ob das Urteil möglicherweise anders ausgefallen wäre, wenn es einen solchen – jedenfalls im Grundsatz durchaus sachgerechten – Vortrag gäbe.¹² In seiner jüngeren Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (unten, Abschnitt 4.3.3) hat das Gericht allerdings die Möglichkeit des Vortrags von Ausscheidungsverlusten auf spätere Steuerperioden im Geschäftsvermögen eben gerade nicht (mehr) als Rechtfertigung für solche Ausscheidungsverluste gelten lassen,¹³ so dass die Antwort wohl eher negativ ausfallen dürfte.

9 Bei Kapitalgewinnen auf massgebenden Beteiligungen wird eine Mindesthaltedauer von 1 Jahr vorausgesetzt.

10 Vgl. zum Ganzen KS Beteiligungserträge.

11 Gewinnsteuer =
Steuermass x Gewinn x (1 - Nettobeteiligungsertrag/Gewinn) =
Steuermass (Gewinn - Nettobeteiligungsertrag).

Bemerkung: Diese Beziehung gilt zunächst für ein proportionales Gewinnsteuermass; sie kann jedoch auch bei progressivem Gewinnsteuermass verwendet werden, falls man für letzteres auf den Gewinn vor Freistellung des Nettobeteiligungsertrags abstellt (Freistellung unter Progressionsvorbehalt), vgl. ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, 122 f. und dort zit. Literatur.

12 Der Übergang zu einem echten Freistellungssystem im Rahmen der künftigen Unternehmenssteuerreform III wird zurzeit diskutiert; s. z. B. HINNY, Das schweizerische Unternehmenssteuerrecht unter dem Druck der EU. Eine Analyse der Handlungsvarianten, 861.

13 Vgl. MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 47.

4.2 Beteiligungen, Beteiligungsertrag und Beteiligungsabzug bei interkantonalen Kapitalunternehmen

Ein interkantonales Kapitalunternehmen besitzt neben den Aktivitäten im Sitzkanton Betriebstätten und evtl. Kapitalanlageliegenschaften in weiteren Kantonen. Bei interkantonalen Kapitalunternehmen sind das steuerbare Kapital und der steuerbare Gewinn stets quotenmässig zwischen Sitz und Betriebstätten auszuscheiden.¹⁴ Nach der direkten Methode werden die Kapital- und Gewinnquoten aufgrund der Buchhaltungsergebnisse ermittelt, nach der indirekten Methode aufgrund der lokalisierten Aktiven bzw. von Hilfsfaktoren, insbes. Umsatz oder Erwerbsfaktoren.¹⁵

4.2.1 Kapitalausscheidung

Nach der *direkten Methode* werden Beteiligungen bereits in der Buchhaltung dem Sitz oder ausnahmsweise einer bestimmten Betriebstätte zugeordnet. Das Ergebnis bestimmt dann die Kapitalquoten.

Die Bundesgerichtspraxis zur *indirekten Methode* folgt diesem Vorgehen: Beteiligungen werden idR dem Sitz, ausnahmsweise einer bestimmten Betriebstätte zugeordnet.¹⁶ In der Literatur wurde die Meinung vertreten, dass diese Zuteilung zwar bei Beteiligungen mit Anlage- oder Diversifikationscharakter sachgerecht sei, jedoch Beteiligungen, die im Zusammenhang mit dem Stammgeschäft stehen und deshalb dem gesamten Unternehmen dienen, richtigerweise auf Sitz und Betriebstätten zu verteilen seien.¹⁷ Das Bundesgericht hat in einem jüngst ergangenen Urteil darauf hingewiesen, dass eine solche Abgrenzung im Einzelfall schwierig sein könne und diese Auffassung «in erster Linie aus Praktikabilitätsüberlegungen», die «namentlich bei interkantonalen Steuerauscheidungen statthaft [seien]», abgelehnt.¹⁸

4.2.2 Gewinnausscheidung

Interkantonale Kapitalunternehmen, die massgebende Beteiligungen halten und aus diesen Beteiligungsertrag

14 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3. Die Ermittlung der Quoten muss dabei kraft Bundesrechts einheitlich erfolgen, und diese dürfen zusammen nicht mehr als 100 % ergeben, da ansonsten eine verbotene Doppelbesteuerung vorläge.

15 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 5 ff.

16 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 20.

17 ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, 100 ff.; MAUTE/HIRT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, 491 f.

18 BGer 2C_312/2010 E 2.2 (11.3.2011). Das Bundesgericht hat sich zwar explizit nur zu Elektrizitätsunternehmen geäußert, doch gelten die Argumentation und damit wohl auch das Ergebnis allgemein.

empfangen, haben Anspruch auf den Beteiligungsabzug (Art. 28 Abs. 1 StHG). Das Vorgehen hängt dabei richtigerweise davon ab, ob die kantonalen Gewinnquoten nach der direkten oder der indirekten Methode ermittelt werden.¹⁹

4.2.2.1 Direkte Methode

Bei der (quotenmässig) direkten Methode enthält gewöhnlich die Buchhaltung des Sitzkantons den Beteiligungsertrag. Die Ausscheidung des Gesamtgewinns nach Quoten wird dann zu Recht kritisiert, weil der Sitzkanton eine zu hohe Gewinnquote und damit einen zu hohen Anteil am Gesamtgewinn erhält.²⁰ Es ist deshalb in vielen Fällen sachgerechter, den (Brutto-)Beteiligungsertrag vorab objektmässig dem Sitzkanton zuzuweisen und nur den verbleibenden (Betriebs-)Gewinn quotenmässig auf die Kantone zu verteilen (sog. gemischte Ausscheidung). Alsdann hat ausschliesslich der Sitzkanton den Beteiligungsabzug zu gewähren, und zwar nach Massgabe des Verhältnisses des Nettobeteiligungsertrags zum objekt- und quotenmässig dem Sitz zugewiesenen Gewinn.

Eine solche gemischte Ausscheidung empfiehlt die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) für Banken²¹ und Telekommunikationsunternehmen²². Das Bundesgericht erwähnt im Urteil vom 11.3.2011²³ die gemischte Ausscheidung von Banken (E 2.5).

4.2.2.2 Indirekte Methode

Bei der (quotenmässig) indirekten Methode ist zu beachten, dass namentlich bei Fabrikationsunternehmen die Lokalisierung der Aktiven auch einen Einfluss auf die Gewinnquoten hat. Die Zuweisung aller Beteiligungen an den Sitz kann dann zur Folge haben, dass ein geringeres oder gar kein Präzipium sachgerecht ist. Höhn/Mäusli haben aufgrund der Erwägungen in BGE 88 I 245 (1962) einen Vorschlag gemacht, wie in diesen Fällen die Angemessenheit eines Präzipiums überprüft werden kann,²⁴ der aber – soweit ersichtlich – in der bundesgerichtlichen

Rechtsprechung bisher keinen Niederschlag gefunden hat.

Der Gesamtgewinn einschl. Beteiligungsertrag wird den Kantonen nach ihren Quoten zugewiesen. Deshalb müssen alle Kantone einen Beteiligungsabzug gewähren.²⁵ Dabei sind prinzipiell zwei Vorgehensweisen möglich:²⁶

- Jeder Kanton ermittelt den Beteiligungsabzug nach Massgabe des gesamten Nettobeteiligungsertrags und des Gesamtgewinns und partizipiert anschliessend am so ermässigten Gesamtgewinn mit seiner Quote.
- Jeder Kanton ermittelt den Beteiligungsabzug nach Massgabe des der kantonalen Steuerhoheit unterliegenden Nettobeteiligungsertrags und des quotalen Gesamtgewinns. Falls der Nettobeteiligungsertrag ebenfalls gemäss Präzipium und Gewinnquoten verteilt wird – was in aller Regel sachgerecht sein dürfte –, resultiert das gleiche Ergebnis.

In der Literatur wurde vorgeschlagen, auch bei Anwendung der indirekten Methode in gewissen Fällen Beteiligungserträge vorab objektmässig auszuschneiden: Erträge aus Beteiligungen mit Anlage- oder Diversifikationscharakter sollen objektmässig dem Hauptsitz zugewiesen und nur der verbleibende Gewinn einschl. Nettoerträgen aus Beteiligungen im Stammgeschäft nach Hilfsfaktoren quotenmässig ausgeschieden werden.²⁷ Das Bundesgericht hat dies im Urteil vom 11.3.2011²⁸ wiederum aus Praktikabilitätsgründen ausdrücklich abgelehnt (E 2.5).

Das Ergebnis dieser jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur indirekten Methode ist m. E. allerdings im Kern widersprüchlich: Während für die Ermittlung der Kapitalquoten die Beteiligungen und damit im Ergebnis ein entsprechender Kapitalanteil einem bestimmten Steuerdomizil (gewöhnlich dem Sitz) zugewiesen werden, werden bei der Gewinnausscheidung die Beteiligungserträge stets quotal auf Sitz und Betriebstätten ausgeschieden. Es scheint aber, dass das Bundesgericht dies aus Praktikabilitätsgründen hinnimmt.

4.2.2.3 Verrechnung von Verlustvorträgen

Bei der Verrechnung von Verlustvorträgen wird die interkantonale Steuerauscheidung heute durch die folgenden Grundsätze stark vereinfacht, so dass sowohl bei der direkten als auch bei der indirekten Methode auf das Vorstehende verwiesen werden kann:

19 Duss, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen (DBG und StHG), 469 ff.; MAUTE/HIRT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, 494 ff.; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 146; ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, 136 f.

20 KS Steuerauscheidung bei Banken § 4A; Duss, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen (DBG und StHG), 470 ff.

21 KS Steuerauscheidung bei Banken § 4B.

22 KS Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmen Ziff. 3.3.3.

23 BGer 2C_312/2010.

24 HÖHN/MÄUSLI, Der Vorausanteil (Präzipium) bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen.

25 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 31d; so das Bundesgericht schon idS Kölliker & Cie. AG (22.12.1939), ZBI 41, 119 ff. (zit. nach BGer 2C_312/2010 E 2.5 [11.3.2011]).

26 Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, 101.

27 MAUTE/HIRT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, 495.

28 BGer 2C_312/2010.

- Alle Kantone lassen die Verrechnung von (noch nicht verrechneten) Verlusten aus den sieben vorangehenden Steuerperioden zu (Art. 25 Abs. 2 StHG).
- Die Praxis folgt heute gewöhnlich der von der SSK empfohlenen Methode der Gesamtverlustverrechnung.²⁹ Falls nach (Gesamt-)Verlustverrechnung ein Gewinn verbleibt, ist dieser nach den Gewinnquoten des betreffenden Steuerjahres auszuscheiden.
- Der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum Gewinn nach Verlustverrechnung (und der Beteiligungsabzug wird auf dem Gewinn nach Verlustverrechnung gewährt).³⁰

4.2.3 Kapitalanlageliegenschaften und Veräusserung von Betriebsliegenschaften

Bei Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons erfolgt eine objektmässige Ausscheidung des Kapitals; die Schulden (einschl. Rückstellungen) werden nach Lage der Aktiven verteilt.

Der Liegenschaftsertrag und die zugehörigen Aufwendungen werden ebenfalls objektmässig verlegt, während die Schuldzinsen nach Lage der Aktiven verteilt werden.³¹ Da dem Belegenheitskanton keine Quote am Beteiligungsertrag zugewiesen wird, hat er idR auch keinen Beteiligungsabzug zu gewähren.³² Dass dies sachgerecht ist, hat das Bundesgericht im hier besprochenen Urteil ausdrücklich bestätigt (E 5.1).

Der um den an den Lagekanton objektmässig ausgeschiedenen Anteil verminderte Gesamtgewinn wird alsdann zwischen Sitz- und Betriebstättekantonen aufgeteilt:

- Bei der *direkten Methode* ist wiederum in vielen Fällen die objektmässige Zuweisung des (Brutto-)Beteiligungsertrags an den Sitzkanton (gemischte Ausscheidung) sachgerecht, so dass nur der übrige (Betriebs-)Gewinn quotenmässig ausgeschieden wird. Der Sitzkanton gewährt den Beteiligungsabzug nach dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zu dem ihm (objekt- und quotenmässig) zugewiesenen Gewinn.

- Bei der *indirekten Methode* haben alle Kantone den Beteiligungsabzug zu gewähren. Der prozentuale Beteiligungsabzug bestimmt sich in allen Kantonen nach dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum quotale ausgeschiedenen Gewinn.

Entsprechendes gilt bei der Veräusserung von Betriebsliegenschaften für den Wertzuwachsge Gewinn bzw. bei Kapitalanlageliegenschaften für den Veräusserungsgewinn.

4.3 Das Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot)

4.3.1 Verfassungsmässiger Hintergrund

Das Bundesgericht legt das verfassungsmässige Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 46 Abs. 2 aBV) weit aus: Es untersagt nicht nur die aktuelle, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung iSd Verletzung von Kollisionsregeln (zusammen «Doppelbesteuerung im engeren Sinn») und schliesslich auch die Schlechterstellung von auch ausserkantonale Steuerpflichtigen gegenüber ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen («Doppelbesteuerung im weiteren Sinn»).

Das Schlechterstellungsverbot (*interdiction du traitement fiscal discriminatoire, divieto di discriminazione fiscale*) ist ein spezielles Diskriminierungsverbot, welches das Bundesgericht schon früh aus dem Doppelbesteuerungsverbot abgeleitet hat.

Über das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) hinaus enthält die BV auch andere, spezielle Diskriminierungsverbote.³³ Das Bundesgericht hat sodann auch in einem anderen Fall einem verfassungsmässigen Recht durch ein spezielles Diskriminierungsverbot Konturen verliehen: Das Prinzip der Gleichbehandlung der direkten Konkurrenten (früher «Gewerbetreibenden») durch den Staat als Ausfluss der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV), das im Steuerrecht als Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Rolle spielt.³⁴

Locher hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Anwendung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes unter der alten BV (heute Art. 8 Abs. 1 BV) und den damaligen Verfahrensbestimmungen (OG) zwei wesentliche prozessuale Nachteile gehabt habe: Es sei nur eine Überprüfung unter dem Gesichtspunkt der Willkür möglich gewesen, und an das Bundesgericht hätte erst nach

29 KS Vorjahresverluste in der interkantonalen Steuerauscheidung Ziff. 2; kritisch MATTEOTTI, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 34 N 35 ff.

30 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.7; das frühere KS Beteiligungserträge 1995 sah vor, dass der prozentuale Beteiligungsabzug aufgrund des Gewinns vor Verlustverrechnung ermittelt und auf dem Gewinn nach Verlustverrechnung gewährt wird, was verfehlt ist; vgl. GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 143 f.; ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, 163 f.

31 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 N 29 ff.

32 StE 1991 (ZH) B 72.22 Nr. 5.

33 Art. 8 Abs. 2 BV (Verbot der Diskriminierung wegen Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe), Art. 8 Abs. 3 BV (gleiche Rechte für Mann und Frau), Art. 37 Abs. 2 BV (Verbot der Diskriminierung von niedergelassenen ausserkantonalen Bürgern).

34 HÄFELIN U. A., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 692 ff., REICH, Steuerrecht, § 4 N 75.

Erschöpfung des innerkantonalen Instanzenzugs gelangt werden können.³⁵ Der zweite Punkt ist im neuen Bundesgerichtsgesetz (BGG) unter dem Aspekt der Entlastung des Bundesgerichts weggefallen, der erstgenannte trifft im Wesentlichen auch heute noch zu.

Das Schlechterstellungsverbot ist – wie das Bundesgericht bereits im nachfolgend (Abschn. 4.3.2) zitierten Urteil von 1913 festgestellt hat – bundesstaatlich motiviert. Es ist notwendige Voraussetzung für die Freizügigkeit der Steuersubjekte innerhalb der Schweiz, welche durch die BV und Staatsverträge in weitem Umfang geschützt ist:

- Die persönliche Freizügigkeit der Schweizer Bürger wird durch die Niederlassungsfreiheit umfassend garantiert (Art. 24 BV); jene der Ausländer ist im Rahmen der Ausländergesetzgebung gegeben.
- Der rein private Kapitalverkehr (z. B. Kauf eines Ferienhauses in einem anderen Kanton) wird wohl durch die Eigentumsgarantie (Institutsgarantie, Art. 26 BV) geschützt, ist jedenfalls aber im Rahmen der Zivilrechtsgesetzgebung gewährleistet.³⁶
- Die wirtschaftliche Freizügigkeit aller Steuersubjekte, namentlich auch der juristischen Personen, wird umfassend durch die Wirtschaftsfreiheit garantiert (Art. 27 BV).
- Die wirtschaftliche Freizügigkeit der EU-Bürger (Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende)³⁷ in der Schweiz gewährleistet das Freizügigkeitsabkommen (FZA).

Das Bundesgericht hat darüber hinaus festgestellt, dass das Schlechterstellungsverbot in Fällen, in denen es darum geht, Ausscheidungsverluste (möglichst) zu vermeiden, auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) entspreche.³⁸

Schliesslich hat das Bundesgericht jüngst darauf hingewiesen, dass das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot auch der Verwirklichung des schweizerischen Binnenmarktes diene (Art. 95 Abs. 2 BV).³⁹

Im Zusammenhang mit dem Binnenmarktziel und den damit zusammenhängenden Grundfreiheiten der Wirtschaftssubjekte (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) enthält auch der Vertrag über die Arbeitsweise der Euro-

päischen Union (AEUV) Diskriminierungsverbote, welche kraft des Vorrangs des EU-Rechts in den Steuerrechten der EU-Mitgliedstaaten gelten.⁴⁰ Im Unterschied zur BV enthält der AEUV allerdings kein ausdrückliches Doppelbesteuerungsverbot. Die Grundfreiheiten vermögen deshalb in gewissen Fällen eine (effektive) Doppelbesteuerung nicht zu verhindern, wenn die beiden beteiligten Mitgliedstaaten jeweils ihr Steuerrecht – isoliert betrachtet – diskriminierungsfrei anwenden, was der EuGH ausdrücklich zugelassen hat.⁴¹

4.3.2 Gegenstand

Gemäss Locher taucht das Schlechterstellungsverbot erstmalig in BGE 39 I 570 (1913) auf. Dort führt das Bundesgericht, nachdem es das Verbot der aktuellen und virtuellen Doppelbesteuerung erwähnt hat, Folgendes aus:

Die Einheit des Bundesstaates mit der Garantie der allgemeinen Freizügigkeit gestattet nicht, dass dem Steuerpflichtigen als solchem aus der Tatsache seiner wirtschaftlichen Verbindung mit mehr als einem Kanton zugleich ein besonderer Nachteil erwachse. Es darf m. a. W. jemand bei nur teilweiser wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu einem Kanton von diesem wegen der betreffenden Beziehung nicht ungünstiger behandelt werden, als wenn er mit seiner gesamten ökonomischen Existenz der kantonalen Hoheit unterstände.⁴²

In BGE 60 I 100 (1934) hat das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot knapper wie folgt umschrieben:

Ein Kanton darf einen Steuerpflichtigen nicht deshalb anders oder stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfange seiner Steuerhoheit untersteht, sondern wegen seiner territorialen Beziehung auch noch in einem anderen Kt. steuerpflichtig ist.⁴³

Im hier besprochenen Urteil führt das Bundesgericht zum Schlechterstellungsverbot Folgendes aus:

Nach diesem Prinzip darf ein Kanton ohne objektiven Grund einen Steuerpflichtigen nicht deshalb anders oder stärker besteuern, weil er auch in einem anderen Kanton der Besteuerung unterliegt. Das Schlechterstellungsverbot ist insbesondere dann verletzt, wenn mehrere Kantone zusammen mehr als den gesamten Reingewinn besteuern.⁴⁴

Logisch richtig ist allerdings «anders *und* stärker». Und der zweite Satz bedarf einer Präzisierung (nachfolgend, Abschn. 4.3.3).

35 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 42.

36 Ausländer bedürfen beim Erwerb von Grundstücken u. U. einer Bewilligung (BewG).

37 Im Falle der kurzfristigen Dienstleistungserbringung gewährleistet das FZA auch die wirtschaftliche Freizügigkeit der EU-Gesellschaften in der Schweiz.

38 BGE 132 I 220 E 5.

39 StE 2008 B 72.19 Nr. 9 E 3.4.1.

40 Grundlegend TERRA/WATTEL, European Tax Law, hier 37 f.

41 EuGH Block (C-67/08, 12.2.2009) Rz 30 f., Slg. 2009, I-883; REHM/NAGLER, Europäisches Steuerrecht, 275.

42 Praxis III, § 1 II B Nr. 2.

43 Praxis III, § 1 II B Nr. 4 (ohne Hervorhebungen); jüngst fast wörtlich gleich: BGer 2C_708/2012 E 2.1 (21.12.2012; zur Publikation vorgesehen).

44 E 3.1.

Höhn/Mäusli und Mäusli-Allenspach nennen 4 Voraussetzungen für die Anwendung des Schlechterstellungsverbots:⁴⁵

1. Unterstellung unter mehr als eine Steuerhoheit: Der Steuerpflichtige wird in mehr als einem Kanton besteuert, und die Schlechterstellung hat ihren Grund in dieser Tatsache. Die Schlechterstellung kann sowohl durch den Kanton des Hauptsteuerdomizils als auch durch einen Kanton mit Nebensteuerdomizil erfolgen.
2. Andersartige steuerliche Behandlung gegenüber einem rein innerkantonalen Sachverhalt: Die Andersartigkeit der Besteuerung kann sich auf die Steuerart (z. B. Grundstücksgewinn- statt Gewinnsteuer, BGE 137 I 145; s. hinten, Abschn. 4.3.4), die Steuerbemessung (so im hier besprochenen Urteil) oder das Steuermass (z. B. die früher z. T. übliche Bestimmung des Steuertarifs bei ausserkantonalen Steuerpflichtigen nur nach den kantonalen Faktoren) beziehen.
3. Mangelnde sachliche Rechtfertigung der andersartigen Behandlung: Die andersartige Besteuerung kann – ausnahmsweise – durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt sein.⁴⁶
4. Steuerliche Mehrbelastung: Die andersartige Besteuerung führt zu einer steuerlichen Mehrbelastung. Eine Schlechterstellung kann insbes. dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern muss.

Dieses Vorgehen vermischt allerdings die Frage der Schlechterstellung (Diskriminierung) mit der Frage einer etwaigen Rechtfertigung. Vorzuziehen ist daher m. E. das folgende, zweistufige Vorgehen:

- Um die Schlechterstellung durch einen bestimmten Kanton festzustellen, ist der Sachverhalt mit einem im Übrigen identischen, ausschliesslich im betreffenden Kanton gelegenen Sachverhalt zu vergleichen.⁴⁷ Besteht im zu beurteilenden interkantonalen Sachverhalt eine andersartige und stärkere Belastung als

im innerkantonalen Sachverhalt, so liegt eine verpönte Schlechterstellung vor.⁴⁸

- In einem zweiten Schritt ist alsdann zu prüfen, ob die Schlechterstellung – ausnahmsweise – durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt werden kann. Nach der allgemeinen Regel (Art. 36 BV) setzt dies Folgendes voraus: gesetzliche Grundlage (im Steuerrecht ohnehin Voraussetzung jeder Besteuerung), öffentliches Interesse und Beachtung des Verhältnismässigkeitsprinzips.

Eine Schlechterstellung sehen Höhn/Mäusli und Mäusli-Allenspach darin, dass Abzüge für allgemeine Aufwendungen und Sozialabzüge bei innerkantonalen Sachverhalt voll, bei interkantonalen Sachverhalt hingegen nur anteilig (nach Massgabe der lokalisierten Reinvermögen bzw. Reineinkommen) gewährt werden.⁴⁹ Die Schlechterstellung müsse jedoch durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt sein, welcher eben gerade in der Steuerpflicht in mehreren Kantonen liege.

Doch in diesen Fällen liegt keine Schlechterstellung durch das Steuerrecht des betroffenen Kantons vor. Vielmehr wird die bloss anteilige Gewährung von Abzügen von den Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung vorgeschrieben: Die «Schlechterstellung» wird denn auch dadurch kompensiert, dass auch die anderen zur Besteuerung berechtigten Kantone anteilige Abzüge gewähren und die Quoten der Abzüge zusammen stets 100 % betragen müssen.⁵⁰

In den letzten Jahren hat in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine eigentliche Renaissance des Schlechterstellungsverbots stattgefunden. Früher zulässige Rechtfertigungen wurden nicht mehr zugelassen.

4.3.3 Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bzw. Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns

In seiner älteren Rechtsprechung hatte das Bundesgericht dem Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache den Vorrang vor dem Schlechterstellungsverbot eingeräumt, was

45 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, § 4 N 19 ff., MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonaies Steuerrecht, § 3 N 38 ff.

46 Nach HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, § 3 N 26, und MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonaies Steuerrecht, § 3 N 42, ist eine andersartige (und stärkere) Belastung eines auch ausserkantonal Steuerpflichtigen grundsätzlich immer dann unsachlich, wenn sie einen ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen unter sonst gleichen Umständen nicht treffen würde. Dies bedeutet aber im Ergebnis nichts anderes, als dass es bei einer Schlechterstellung nur ausnahmsweise einen rechtfertigenden sachlichen Grund gibt.

47 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, § 4 N 26 Fn 78.

48 Entscheidend im Ergebnis ist nur – ceteris paribus – die steuerliche Mehrbelastung im interkantonalen Sachverhalt. Um den Grund dafür auszumachen, ist es allerdings unumgänglich, die Ursache der andersartigen Besteuerung zu identifizieren.

49 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, § 4 N 25; MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonaies Steuerrecht, § 3 N 43.

50 Es wären denn auch andere Lösungen denkbar, so z. B. dass – in Anlehnung an das EU-Steuerrecht – grundsätzlich der Kanton des Hauptsteuerdomizils die vollen Abzüge gewähren muss und nur ausnahmsweise ein anderer Kanton (bei einem «Quasi-Hauptsteuerdomizil», entsprechend der Schumacker-Rechtsprechung des EuGH).

zu sog. Ausscheidungsverlusten führte.⁵¹ Dies wurde in der Lehre stets kritisiert.⁵² Seit 2004 hat das Bundesgericht Liegenschaftserträge und Wertzuwachs- bzw. Veräusserungsgewinne auf Liegenschaften zwar – im Sinn einer Zuteilungsnorm – weiterhin dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugeteilt, ist jedoch bei der Steuerauscheidung «bestrebt, die sog. Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden».⁵³

4.3.3.1 Leiturteil

In BGE 131 I 249 (2004) verkauft und veräussert eine interkantonale Liegenschaftshändlerin, die im Sitzkanton (Basel-Stadt) einen Geschäftsverlust (Verlustvortrag) ausweist, eine Betriebsliegenschaft, die zu einer Betriebsstätte (Zürich) gehört, mit Gewinn.

Nachdem das Bundesgericht bestätigt, dass der Wertzuwachs auf der Betriebsliegenschaft objektmässig dem Lagekanton zugeteilt werde, nimmt es die Steuerauscheidung vor. Ausgangspunkt der geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der folgende Grundsatz:

Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung folgt, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommensbesteuerung stehenden Kantonen zusammen nicht mehr als sein ganzes Reineinkommen zu versteuern hat (E 6.2).⁵⁴

Das Bundesgericht kommt deshalb zum Ergebnis, dass der Belegenheitskanton bei der Veräusserung der Betriebsliegenschaft auf dem Wertzuwachs (der im Kanton Zürich der Grundstückgewinnsteuer unterliegt) den Geschäftsverlust (Verlustvortrag) im Sitzkanton verrechnen müsse. Und es erweitert den Anwendungsbereich dieser neuen Ausscheidungsregel sogleich: Sie soll generell für alle interkantonalen Unternehmen und sowohl für das monistische wie auch für das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung gelten (E 6.5).

Es ist allerdings zu beachten, dass in diesem Fall das ausserkantonal tätige Unternehmen durch den Liegenschaftskanton (Zürich) gar nicht schlechter gestellt wird,

denn dieser hätte die Verrechnung der Betriebsverluste auch bei rein innerkantonalem Sachverhalt verweigert.⁵⁵ Somit liegt auch kein Ausscheidungsverlust vor. Das Bundesgericht weist denn auch ausdrücklich darauf hin, dass seine geänderte Rechtsprechung dazu führen könne, dass Geschäftsverluste mit Wertzuwachsgegewinnen auf Liegenschaften bei interkantonalem Sachverhalt verrechenbar sind, während dies u. U. bei sonst gleichem, rein innerkantonalem Sachverhalt nicht der Fall ist (E 6.4).

Das Bundesgericht hat damit m. E. nichts weniger als einen neuen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts geschaffen, der sich zwar in vielen Fällen aus dem Schlechterstellungsverbot ableiten lässt, aber im Leiturteil und auch in einem späteren Urteil (s. nachfolgend, Abschn. 4.3.3.2 a. E.) im Zusammenhang mit Betriebsliegenschaften selbständige Bedeutung erlangt. In diesen Fällen sollte deshalb m. E. nicht von der «Vermeidung von Ausscheidungsverlusten», sondern vom «Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns (bzw. Reineinkommens)» gesprochen werden.

Dieser neue Grundsatz des Verbots der Überbesteuerung des Reingewinns ist kompatibel mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV, sog. horizontale Steuergerechtigkeit⁵⁶) und dem Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer.⁵⁷ Er bleibt aber ein Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts und lässt sich – wie die spätere bundesgerichtliche Rechtsprechung zeigt (s. hinten, Abschn. 4.3.3.3) – nicht auf rein innerkantonale Sachverhalte anwenden.

4.3.3.2 Weitere Urteile

Die Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bzw. zum Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns/-einkommens wurde schon anderenorts ausführlich dargestellt,⁵⁸ so dass hier einige Hinweise genügen mögen:

– Natürliche Person mit zwei *Privatliegenschaften* (BGE 131 I 285 [2005]): Der Liegenschaftskanton des Spezialsteuerdomizils (Zürich) muss auf dem Liegenschaftsertrag den Gewinnungskostenüberschuss auf der Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil

51 MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 45 ff.; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 28; immerhin hatte es das Bundesgericht zugelassen, dass Liegenschaftshändler Verluste aus Grundstückverkäufen mit im gleichen Jahr im selben Kanton erzielten Gewinnen verrechnen dürfen, auch wenn dies im kantonalen Recht nicht vorgesehen ist (BGE 92 I 198).

52 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 28, § 21 N 9 ff., § 28 N 27 und 28c ff.; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 43; VALLENDER, Zur These von der Schlechterstellung als systembedingte Folge des Vorrangs des Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons, 217; MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 50 mwN.

53 BGer 2C_689/2010 E 4.2.

54 In den beiden vom Bundesgericht dabei zitierten Urteilen wurde dieser Grundsatz jeweils noch aus dem Schlechterstellungsverbot abgeleitet.

55 Der Kanton Zürich kennt das monistische System der Grundstückgewinnsteuer, die von den Gemeinden erhoben wird. Eine Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten sieht das kantonale Steuergesetz nicht vor.

56 BGE 133 I 20 E 7.2 (degressiver Steuertarif in Obwalden).

57 REICH, Steuerrecht, § 10 N 29 ff.

58 MÄUSLI-AlLENSPACH, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, 433 ff.; DERS., Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 51 ff.; MATTEOTTI, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 34 N 24 ff.

(Luzern) übernehmen, wenn dort sonst keine Einkünfte zur Verrechnung zur Verfügung stehen.

- Unternehmen mit *ausserkantonomer Kapitalanlagegesellschaft* (BGE 132 I 220 [2006]): Der Liegenschaftskanton des Spezialsteuerdomizils (Schwyz) muss auf dem Liegenschaftsertrag den Geschäftsverlust im Sitzkanton (Zürich) übernehmen.
- *Interkantonomer Liegenschaftshändler* (BGE 133 I 19 [2006]): Auch bei einem Liegenschaftshändler sind die gesamten Schuldzinsen proportional zu den gesamten Aktiven zu verlegen. Die bisherige steuerliche Aktivierung von Schuldzinsen bei fehlendem Ertrag in einem Liegenschaftskanton wird aufgegeben, weil sie zu Ausscheidungsverlusten führen kann.⁵⁹

Der Kanton Zürich hat angesichts dieser Entwicklung Ende 2006 seine Praxis dahingehend geändert, dass ausserkantonale Verluste mit zürcherischen Grundstückgewinnen auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens verrechnet werden dürfen, während bei rein innerkantonalem Sachverhalt eine Verlustverrechnung weiterhin nicht möglich ist.⁶⁰

Die SSK hat 2007 mit dem KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten empfohlen, Ausscheidungsverluste bzw. Überbesteuerungen in sämtlichen interkantonalen Fallkonstellationen zu vermeiden.⁶¹ Dies wird anschaulich in 13 Fallbeispielen ausgeführt.⁶²

In diesem Zusammenhang ist auf folgende späteren bundesgerichtlichen Urteile hinzuweisen:

- *Nebenberuflicher Liegenschaftshändler* (BGER 2C_375/2010 [2011]): Bei der Veräusserung ausserkantonomer Handelsliegenschaften (in casu strittig) muss der Liegenschaftskanton (Bern) den am Wohnsitz (Solothurn) bestehenden Verlustvortrag mit dem Grundstückgewinn verrechnen.
- *Interkantonale Immobiliengesellschaft* (BGER 2C_689/2010 [(2011)]: Durch eine Immobiliengesellschaft mit Sitz in Luzern im Kanton Zürich im gleichen Jahr erlittene Verluste aus Grundstückver-

käufen und Betriebsverluste dürfen mit dort erzielten Wertzuwachsgegewinnen auf Handelsliegenschaften, welche der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, verrechnet werden.⁶³

Auch im letztgenannten Fall liegt keine Schlechterstellung durch den Liegenschaftskanton Zürich vor, weshalb es auch hier m. E. zutreffender ist, vom Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns statt von der Vermeidung von Ausscheidungsverlusten zu sprechen.

4.3.3.3 Innerkantonomer Sachverhalt

Anders als im genannten Leiturteil (vorne, Abschn. 4.3.3.1) und im letztgenannten Urteil (BGER 2C_689/2010) hat das Bundesgericht jüngst in einem mit Spannung erwarteten rein innerkantonomalen Fall entschieden:

Betriebsgesellschaft mit Sitz und Liegenschaft im Kanton Zürich (BGER 2C_747/2010 [2011]): Betriebliche Verlustvorträge können nicht mit dem Veräusserungsgewinn auf einer Liegenschaft, welcher der Grundstückgewinnsteuer unterliegt, verrechnet werden. Zur Begründung hat das Bundesgericht auf den harmonisierungsrechtlichen Freiraum der Kantone mit Bezug auf diese Frage bei der Grundstückgewinnsteuer und auf den Objektsteuer-Charakter derselben im Kanton Zürich verwiesen.

Nachdem das Bundesgericht im interkantonomalen Fall die Verlustverrechnung vorschreibt, liegt hier eine Schlechterstellung des innerkantonomalen gegenüber dem interkantonomalen Fall vor. Das Verwaltungsgericht Zürich als Vorinstanz hatte eine Verletzung der allgemeinen Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) festgestellt. In der Literatur wurde das bundesgerichtliche Urteil kritisch besprochen.⁶⁴ M. E. ist diese «Inländerdiskriminierung» im einheitlichen Wirtschaftsraum (Binnenmarkt) Schweiz jedenfalls im Ergebnis bedauerlich.⁶⁵

4.3.4 Verlustverrechnung bei Zuzug

2008 hat das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot auf den Fall des Zuzugs einer ausserkantonomalen Kapitalgesellschaft angewandt:

59 Dazu OERTLI/FRIEDRICH, 12 Offene Fragen zur Schuldzinsausscheidung im interkantonomalen Steuerrecht bei Liegenschaftshändlern und Generalbauunternehmen.

60 Weisung ZH Koordination der Steuereinschätzungen Rz 55a ff. (Änderung vom 28.11.2006).

61 KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten; vgl. auch DE VRIES REILINGH, La répartition intercantonale des immeubles. Conséquences du revirement jurisprudentiel.

62 Eine 2010 publizierte Umfrage bei den kantonalen Steuerverwaltungen hat gezeigt, dass im KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten gewisse Detailfragen nicht geregelt sind und dass namentlich der Kanton Zürich dieses bei Immobiliengesellschaften in gewissen Fällen offenbar nicht anwendet; s. DENNER/FREY, Interkantonale Verlustverrechnung bei Immobiliengesellschaften.

63 Dazu DENNER/FREY, Innerkantonale Verlustverrechnung in Zürich – das Bundesgericht hat entschieden.

64 FELBER/HÄNI, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten; SUTER, Innerkantonale Verlustverrechnung – gerechtfertigter Sonderfall?; noch vor dem Urteil: NIEDERER/STUCKI, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten.

65 Die meisten Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung sehen heute die Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens vor; vgl. die Übersicht in BGER 2C_689/2010 E 4.5.

*Sitzverlegung einer Gesellschaft mit Verlustvorträgen*⁶⁶ (BGer 2C_761/2007 [2008])⁶⁷: Art. 25 Abs. 4 StHG ist verfassungskonform auszulegen, wozu auch das Schlechterstellungsverbot gehört, weshalb diese Norm sofort und uneingeschränkt anzuwenden ist. Die Verlustverrechnung im Zuzugskanton ist deshalb trotz fehlender Regelung im kantonalen Steuergesetz zuzulassen.⁶⁸

Das Urteil stellt einen weiteren Hinweis auf die stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dar.

4.3.5 Keine Schlechterstellung von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern

Im Jahr 2010 hat das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot auf den Fall einer ausserkantonalen Liegenschaftenhändlerin angewandt:

Ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin (BGE 137 I 145 [2010]): Eine Liegenschaftenhändlerin mit Sitz im Kanton Schwyz verkauft eine Liegenschaft im Kanton Luzern. Dieser unterwirft – in Übereinstimmung mit dem kantonalen Steuergesetz – den Wertzuwachs der Grundstücksgewinnsteuer, obwohl er sonst das dualistische System kennt, was zu einer erheblichen Mehrbelastung führt. Das Bundesgericht rügt eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots und kassiert den Entscheid der Vorinstanz.⁶⁹

Dem Urteil ist beizupflichten: Im zu beurteilenden Fall ist kein sachlicher Grund für die Schlechterstellung der ausserkantonalen Steuerpflichtigen ersichtlich.⁷⁰

4.4 Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot

4.4.1 Kapitalunternehmen mit Kapitalanlage-liegenschaft

4.4.1.1 Urteilssachverhalt

Im hier besprochenen Urteil⁷¹ stehen sich Sitzkanton und Kanton der Kapitalanlageliegenschaft (Spezialsteuerdomizil) gegenüber. Der (tentative) Beteiligungsabzug der Gesellschaft als Ganzes (Nettobeteiligungsertrag im Verhältnis zum steuerbaren Gesamtgewinn) übersteigt im

betreffenden Steuerjahr 100 %. Für diesen Fall hat das Bundesgericht entschieden, dass der Liegenschaftskanton wegen des Schlechterstellungsverbots auch auf dem objektmässig ausgeschiedenen Liegenschaftsertrag den Beteiligungsabzug gewähren müsse und deshalb (auch) keine Gewinnsteuer erheben dürfe.

Das Bundesgericht unterscheidet klar zwischen qualitativen Kollisionsnormen (Zuteilungsnormen) und quantitativen Kollisionsnormen (Steuerausscheidung ieS, E 4.1). Das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons für Erträge aus Kapitalanlageliegenschaften gilt weiterhin als Zuteilungsnorm, hat jedoch bei der Steuerausscheidung zurückzutreten, wenn anderenfalls eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen droht.

Diese Anwendung des Schlechterstellungsverbots auf einen weiteren, wichtigen Sachverhalt liegt konsequent auf der Linie der 2004 geänderten Rechtsprechung, in der das Schlechterstellungsverbot stärker gewichtet wird und diesem Prinzip namentlich der Vorrang gegenüber dem bei der Steuerausscheidung ieS überholten Grundsatz des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons eingeräumt wird.

Im Folgenden sollen die tragenden Erwägungen des Bundesgerichts auf einige ähnliche Sachverhalte angewandt werden.

4.4.1.2 Grenzfall

Ein Grenzfall liegt vor, wenn der prozentuale Beteiligungsabzug im Sitzkanton mehr als 100 % beträgt, jedoch jener des gesamten Kapitalunternehmens weniger als 100 %. Auch für diesen Grenzfall ergibt sich aus den Erwägungen des Bundesgerichts (BGE 138 I 297 E 5.1) eine klare Regel für die Steuerausscheidung: Zunächst hat der Sitzkanton zu 100 % zu ermässigen; wegen des Schlechterstellungsverbots muss alsdann – subsidiär – der Liegenschaftskanton im Umfang des überschüssenden Beteiligungsabzugs den steuerbaren Liegenschaftsertrag ermässigen.

66 Vor Inkrafttreten von Art. 25 Abs. 4 StHG.

67 Auch: StE 2008 (SZ) B 72.19 Nr. 9.

68 Dazu SCHÄRER, Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbots auf die Steuerarten bei ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern.

69 Zur früheren Rechtsprechung, die diese Schlechterstellung zulies: DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, Rz 64.

70 SCHÄRER, Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbots auf die Steuerarten bei ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern.

71 BGE 138 I 297.

Beispiel 1: Zuteilung des überschüssenden Nettobeteiligungsabzugs an Liegenschaftskanton¹

	Total	Sitz	KAL
Steuerbarer Gewinn	12 000		
Nettoertrag KAL ²			4 000
Betriebsgewinn		8 000	
Nettobeteiligungsertrag	10 000	10 000	
Ermässigung in %	83,3 %	125 %	
Korrektur Nettobeteiligungsertrag		- 2 000	2 000
Ermässigung in %	83,3 %	100 %	50 %
Steuer vor Ermässigung ³	2 400	1 600	800
Ermässigung	- 2 000	- 1 600	- 400
Geschuldete Steuer	400	0	400

1 In Anlehnung an MÄUSLI-ALLENSPACH, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, 439.

2 Kapitalanlageliegenschaft.

3 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Aus dem Beispiel 1 ist ersichtlich, dass es sich empfiehlt, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass die prozentuale Ermässigung im Sitzkanton genau 100 % beträgt. Der überschüssende Nettobeteiligungsertrag muss dann vom Liegenschaftskanton übernommen werden; der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis dieser Grösse zum objektmässig ausgeschiedenen Nettoliegenschaftsertrag.

Entsprechend ist im Fall eines Veräusserungsgewinns auf der Kapitalanlageliegenschaft auszuscheiden.

4.4.2 Interkantonale Kapitalunternehmen mit Liegenschaften

4.4.2.1 Quotenmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags

Nun soll der Fall eines interkantonalen Kapitalunternehmens mit Betriebstätte und Kapitalanlageliegenschaften betrachtet werden. Falls sich nicht nur auf dem quotalausgeschiedenen Gewinn, sondern auch auf dem Gesamtgewinn ein Beteiligungsabzug von über 100 % ergibt, müssen die Liegenschaftskantone ebenfalls den Beteiligungsabzug gewähren und dürfen im betreffenden Steuerjahr (auch) keine Gewinnsteuer erheben.

Ein Grenzfall liegt vor, wenn sich auf dem quotalausgeschiedenen Gewinn ein Beteiligungsabzug von über 100 %, auf dem Gesamtgewinn jedoch ein Beteiligungsabzug von weniger als 100 % ergibt. Auch für diesen Grenzfall ergibt sich aus den Erwägungen des Bundesgerichts (BGE 138 I 297 E 5.1) eine klare Regel für die Steuerauscheidung: Zunächst haben Sitz- und Betriebstättkantone je zu 100 % zu ermässigen, im Umfang des überschüssenden Beteiligungsabzugs müssen alsdann –

subsidiär – die Liegenschaftskantone den steuerbaren Liegenschaftsertrag ermässigen.

Beispiel 2: Quotenmässige Zuteilung des Beteiligungsabzugs auf Betriebstätte- und Liegenschaftskanton

	Total	Sitz	Betriebstätte	KAL 1	KAL 2
Steuerbarer Gewinn	12 000				
Nettoertrag KAL ¹				3 000	1 000
Betriebsgewinn	8 000				
Präzipuum 20 %		1 600			
Rest nach Quoten		3 200	3 200		
Quoten		50 %	50 %		
Total	12 000	4 800	3 200	3 000	1 000
Nettobeteiligungsertrag ²	10 000	6 000	4 000		
Ermässigung in %	83,3 %	125 %	125 %		
Korrektur Netto-Beteiligungsertrag		- 1 200	- 800	1 500	500
Ermässigung in %	83,3 %	100 %	100 %	50 %	50 %
Steuer vor Ermässigung ³	2 400	960	640	600	200
Ermässigung	- 2 000	- 960	- 640	- 300	- 100
Geschuldete Steuer	400	0	0	300	100

1 Kapitalanlageliegenschaft.

2 Verteilung gemäss Präzipuum und Gewinnquoten.

3 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Auch hier empfiehlt es sich, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass die prozentuale Ermässigung im Sitzkanton und den Betriebstättkantonen genau 100 % beträgt. Der überschüssende Nettobeteiligungsertrag muss dann von den Liegenschaftskantonen übernommen werden; der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis des anteiligen Nettobeteiligungsertrags zum objektmässig ausgeschiedenen Nettoliegenschaftsertrag. Aus Gründen der Gleichbehandlung sollte m. E. die prozentuale Ermässigung in allen Liegenschaftskantonen dieselbe sein.

Entsprechend ist im Fall eines Wertzuwachsungsgewinns auf einer Betriebsliegenschaft oder eines Veräusserungsgewinns auf einer Kapitalanlageliegenschaft auszuscheiden.

4.4.2.2 Objektmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags

In diesem Fall wird nicht nur der Nettoliegenschaftsertrag, sondern auch der (Brutto-)Beteiligungsertrag vorab objektmässig ausgeschieden. Wie vorne dargestellt (Ziff. 2.2.1), kann dies vor allem bei quotenmässig direkter Gewinnausscheidung sachgerecht sein. Im folgenden Beispiel 3 verbleibt für den Betriebstättkanton nach objektmässiger Zuteilung des (Brutto-)Beteiligungsertrags kein Gewinn. Es stellt sich dann die Frage, ob die objektmässige Ausscheidung des Nettoliegenschaftsertrags

oder jene des (Brutto-)Beteiligungsertrags vorgehe. Da die Liegenschaftskantone den Beteiligungsabzug nur subsidiär gewähren müssen, ist m. E. die erstere Variante sachgerecht.

Beispiel 3: Objektmässige Zuteilung des Beteiligungsabzugs auf Betriebsstätte- und Liegenschaftskanton

	Total	Sitz	Betriebsstätte	KAL 1	KAL 2
Steuerbarer Gewinn	12 000				
Nettoertrag KAL1				3 000	1 000
Betriebsgewinn	8 000	8 000	0		
Nettobeteiligungsertrag	10 000	10 000			
Ermässigung in %	83,3 %	125 %			
Korrektur Netto-Beteiligungsertrag		- 2 000		1 000	500
Ermässigung in %	83,3 %	100 %		50 %	50 %
Steuer vor Ermässigung ²	2 400	1 600		600	200
Ermässigung	- 2 000	- 1 600		- 300	- 100
Geschuldete Steuer	400	0	0	300	100

1 Kapitalanlageliegenschaft.

2 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Wiederum ist es sachgerecht, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass der Beteiligungsabzug im Sitzkanton 100 % beträgt. Und wie schon erwähnt, sollte m. E. aus Gründen der Gleichbehandlung die prozentuale Ermässigung in allen Liegenschaftskantonen dieselbe sein.

4.5 Mögliche künftige Anwendungsfälle des Schlechterstellungsverbots bzw. Verbots der Überbesteuerung des Reingewinns

4.5.1 Minimalsteuer juristischer Personen auf Liegenschaften

Zurzeit kennen 8 Kantone eine Minimalsteuer auf Liegenschaften juristischer Personen.⁷² Die Minimalsteuer fällt an, wenn sie höher ist als die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer im Kanton. Die Minimalsteuer wird nicht nur auf Kapitalanlageliegenschaften, sondern auch auf Betriebsliegenschaften erhoben.⁷³ Nach der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf der Kanton die Minimalsteuer unbesehen der Steuersituation der juristischen Person als Ganzes erheben, sofern sie mässig ist, d. h. maximal 2 % des Bruttowerts der Liegenschaf-

ten beträgt.⁷⁴ Begründet wurde dies mit dem Vorrang des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons.

Ein solcher Fall kann bei einem Kapitalunternehmen mit ausserkantonaler Kapitalanlageliegenschaft insbes. dann auftreten, wenn der Netto-Liegenschaftsertrag null beträgt oder negativ ist, jedoch trotzdem ein Gesamtgewinn erzielt wird:

Beispiel 4: Minimalsteuer

Der Bruttowert (Katasterwert) der Kapitalanlageliegenschaft beträgt CHF 200 000, der Minimalsteuersatz im Liegenschaftskanton 2 %.

	Total	Sitz	KAL
Steuerbarer Gewinn	4 000		
Nettoertrag KAL ¹			- 4 000
Betriebsergebnis		8 000	
Übernahme Verlust		- 4 000	4 000
Steuerbarer Gewinn	4 000	4 000	0
Geschuldete Steuer ²	800	800	0

1 Kapitalanlageliegenschaft.

2 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Nach der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf in diesem Fall der Liegenschaftskanton die Minimalsteuer von 2 % von CHF 200 000 = CHF 400 erheben, falls diese höher ausfällt als die (anteilige) Kapitalsteuer im Liegenschaftskanton. Bei ausschliesslicher Steuerpflicht im Liegenschaftskanton hingegen wäre dort keine Minimalsteuer, sondern die Gewinnsteuer von 800 und die (volle) Kapitalsteuer geschuldet.

Nachdem das Schlechterstellungsverbot in der Rechtsprechung des Bundesgerichts ab 2004 stets obsiegt hat, würde es erstaunen, wenn das Bundesgericht eine derartige Schlechterstellung eines Steuerpflichtigen durch den Liegenschaftskanton heute noch tolerieren würde. Richtigerweise darf deshalb ein Kanton die Minimalsteuer auf Liegenschaften nur erheben, wenn dies bei rein innerkantonalem Sachverhalt auch der Fall wäre.⁷⁵

4.5.2 Weitere Fälle?

Zurzeit werden in der Literatur zu den interkantonalen Kapitalunternehmen – soweit ersichtlich – keine weiteren Fälle thematisiert, in denen ein Kanton auch ausserkantonale Steuerpflichtige gegenüber ausschliesslich innerkantonale Steuerpflichtigen schlechter stellt.⁷⁶ Es ist denn

72 Es sind dies die Kantone LU, OW, NW, BS, SH, AR, TG und TI; s. Die Liegenschaftsteuer, Dossier Steuerinformationen, 4.

73 Nach HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 N 66a, und MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 21, stellt dies eine Verletzung des Prinzips dar, dass der Betriebsstättekanton stets nur eine Quote des Gesamtgewinns besteuern darf.

74 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 N 63 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 18 ff.

75 MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 23; so denn auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Minimalsteuer auf Umsätzen: ebenda, § 21 N 12 ff.

76 Zu Recht kritisch gesehen wird der Umstand, dass Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton bei der Steuerauscheidung wie Betriebsliegenschaften behandelt werden. Jedoch liegt

auch nicht auszumachen, welche sachlichen Gründe – ausnahmsweise – eine solche Schlechterstellung möglicherweise rechtfertigen könnten.

Das Schlechterstellungsverbot steht aber den Steuerpflichtigen als wirksame Waffe zur Verfügung, um etwaige künftige Diskriminierungen durch einen Kanton zu erkennen und sich alsdann dagegen auch zur Wehr zu setzen. Dadurch, dass eine Schlechterstellung – ausnahmsweise – durch sachliche Gründe gerechtfertigt werden kann, behält sich das Bundesgericht eine gewisse Flexibilität bei der Anwendung dieses Grundsatzes vor.

Das Bundesgericht hat das Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns bzw. Reineinkommens im Zusammenhang mit Liegenschaften des Geschäftsvermögens zu einem selbständigen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts erhoben. Es bleibt abzuwarten, ob dieser Grundsatz eines Tages nicht auch im Zusammenhang mit Liegenschaften des Privatvermögens Anwendung findet. Dagegen spricht freilich, dass innerkantonal – soweit ersichtlich – heute kein Kanton eine Verrechnung von Gewinnungskostenüberschüssen, Verlusten oder Verlustvorträgen mit privaten Grundstücksgewinnen kennt.⁷⁷

4.6 Fazit und Würdigung

Die vorgenommene Auslegeordnung zum interkantonalen Steuerrecht hat Folgendes ergeben:

- Die Ausscheidung von Beteiligungen und Beteiligungsertrag bei der indirekt quotenmässigen Methode ist im Kern widersprüchlich, doch scheint das Bundesgericht dies aus Praktikabilitätsgründen hinzunehmen (s. Abschn. 4.2.2.2 a. E).
- Das Bundesgericht hat das Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns bzw. Reineinkommens im Zusammenhang mit Liegenschaften des Geschäftsvermögens zu einem selbständigen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts erhoben, der sich nicht in allen Fällen aus dem Schlechterstellungsverbot ableiten lässt (s. Abschn. 4.3.3.1 und 4.3.3.2 a. E).
- Eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots wurde in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts in allen Fällen kassiert, ohne dass je ein Rechtfertigungsgrund durchgeschlagen hätte (s. Abschn. 4.3.3.2 und 4.3.5) – und so jetzt auch im besprochenen Urteil.

Die Beispiele der Steuerausscheidung mit Beteiligungsertrag (Abschn. 4.4) haben gezeigt:

- Falls der prozentuale Beteiligungsabzug auf dem quotenmässigen Betriebsgewinn über 100 % liegt, müssen auch die Liegenschaftskantone – subsidiär – den Beteiligungsabzug gewähren und den objektmässig ausgeschiedenen Liegenschaftsertrag/-gewinn ermässigen.
- In diesen Fällen empfiehlt es sich, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass im Sitzkanton und in den Betriebstättekantonen die Ermässigung genau 100 % beträgt. Gibt es mehrere Liegenschaftskantone, sollte die prozentuale Ermässigung in diesen jeweils gleich gross sein.
- Falls – wie im besprochenen Urteil – der prozentuale Beteiligungsabzug auch auf dem Gesamtgewinn 100 % übersteigt, dürfen die Liegenschaftskantone gar keine Gewinnsteuer erheben.
- Bei objektmässiger Ausscheidung des (Brutto-)Beteiligungsertrags geht die objektmässige Ausscheidung der Liegenschaftserträge/-gewinne dieser vor.

Das besprochene Urteil steht m. E. in der besten Tradition bundesgerichtlicher Urteile:

- Es ist knapp und elegant aufgebaut und formuliert.
- An den entscheidenden Stellen werden die bundesgerichtliche Rechtsprechung und die einschlägige Lehre zitiert.
- Es verhilft einem grundlegenden verfassungsmässigen Prinzip, dem Schlechterstellungsverbot, in einem weiteren, wichtigen Fall zum Vorrang vor dem – bei der Steuerausscheidung i.e.S. – überholten Grundsatz des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons.
- Es beantwortet nur die mit dem unterbreiteten Sachverhalt aufgeworfene Rechtsfrage, ohne auf ähnliche Sachverhalte einzugehen – denn das ist das Privileg der Rechtslehre und der Literatur.

Dem besprochenen Urteil ist insbes. im Hinblick auf die Freizügigkeit der Steuersubjekte im einheitlichen Wirtschaftsraum (Binnenmarkt) Schweiz uneingeschränkt zuzustimmen. Es ist zu hoffen, dass Steuerverwaltungen und Rechtsprechung dem Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) auch in künftigen Anwendungsfällen zum Durchbruch verhelfen werden.

Literatur

- ALLEMANN RICHARD, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, Diss., Bern u. a. 1997
- ATHANAS PETER, Die Steuerausscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, Bern u. a. 1990

hier keine Schlechterstellung durch einen Kanton, sondern eine möglicherweise überholte Kollisionsnorm vor, welche die Verteilung des Steueraufkommens auf die verschiedenen Kantone verzerren kann.

77 Dagegen auch: KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten Ziff. 3.1.5.

- CLEMENT URS/SCHÖNENBERGER NADINE, Interkantonale Steuerauscheidung: Neuerungen im Zusammenhang mit Ausscheidungsverlusten, *Trex* 2008, 100
- DE VRIES REILINGH DANIEL, *La double imposition intercantonale*, Bern 2005
- *La répartition intercantonale des immeubles. Conséquences du revirement jurisprudentiel*, *FStR* 2006, 202 (1. Teil) und 266 (2. Teil)
- DENNER REINER/FREY CHRISTOPH, Innerkantonale Verlustverrechnung in Zürich – das Bundesgericht hat entschieden, *StR* 2011, 657
- Interkantonale Verlustverrechnung bei Immobiliengesellschaften, *StR* 2010, 274
- DUSS MARCO, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen (DBG und StHG), *StR* 1995, 457
- FELBER MICHAEL/HÄNI MATHIAS, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten, *ST* 2012, 259
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, *Diss.*, Zürich 2000
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 8. A., Zürich u. a. 2012
- HINNY PASCAL, Das schweizerische Unternehmenssteuerrecht unter dem Druck der EU. Eine Analyse der Handlungsvarianten, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuZW)* 2012, 659
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Der Vorausanteil (Präzipium) bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, *StR* 1989, 91
- Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern u. a. 2000
- LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 3. A., Bern 2009
- MATTEOTTI RENÉ, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, in: *Michael Beusch/ISIS (Hrsg.), Entwicklungen im Steuerrecht 2009*, Zürich u. a. 2009, 429
- MAUTE WOLFGANG/HIRT BEAT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, *StR* 1991, 489
- NIEDERER CHRISTOPH/STUCKI ELISABETH, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten, *ST* 2008, 480
- OERTLI MATHIAS/FRIEDRICH GERD, 12 Offene Fragen zur Schuldzinsausscheidung im interkantonalen Steuerrecht bei Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmen, *zsis* 2010, Monatsflash Nr. 12
- OERTLI MATHIAS/ZIGERLIG RAINER, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- REHM HELMUT/NAGLER JÜRGEN, *Europäisches Steuerrecht*, Wiesbaden 2013
- REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2. A., Zürich u. a. 2012
- SCHÄRER BERNHARD F., Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbots auf die Steuerarten bei ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern, *zsis* 2011, *BestCase* Nr. 2
- Übergangsrecht bei der Verlustverrechnung aufgrund des Vereinfachungsgesetzes, in: *Michael Beusch/ISIS (Hrsg.), Entwicklungen im Steuerrecht 2009*, Zürich u. a. 2009, 419
- SCHENK PETER/WALTER PHILIPP, Ausscheidungsverlusten (fast) den Garaus gemacht, *ST* 2005, 617
- SUTER CLAUDIA, Innerkantonale Verlustverrechnung – gerechtfertigter Sonderfall?, *zsis* 2012, Monatsflash Nr. 1
- TERRA PETER J./WATTEL BEN J. M., *European Tax Law*, 5. A., Alphen a. Rh. 2012
- TEUSCHER HANNES/LOBSINGER FRANK, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- VALLENDER KLAUS, Zur These von der Schlechterstellung als systembedingte Folge des Vorrangs des Besteuerungsrechts des Liegenschaftenkantons, *ASA* 59 (1990/91), 217
- VON AH JULIA, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten), *zsis* 2006, Aufsatz Nr. 2

Berichte und Sammelwerke

Die Liegenschaftssteuer, Dossier Steuerinformationen, D. Einzelne Steuern, Bearb.: ESTV, Hrsg.: SKS, Bern 2012, www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de

Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri-Bern 1995

Praxis III, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Hrsg.: Peter Locher, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rechtsquellen

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABl 2010 C 83, 47

BewG, Bewilligungsgesetz, BG über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (vom 16.12.1983), SR 211.412.41

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

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

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

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

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

Praxisanweisungen

KS Beteiligungserträge 1995, KS Nr. 27 der ESTV – Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Art. 69 und 70 DBG) (vom 29.12.1995), ASA 64 (1995/96), 710 (aufgehoben)

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

KS Steuerauscheidung bei Banken, KS Nr. 5 der SSK – Steuerauscheidung bei den Banken (vom 24.2.1995)

KS Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmen, KS Nr. 20 der SSK – Interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung bei Telekom-

munikationsunternehmen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur (vom 17.9.2009)

KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, KS Nr. 27 der SSK – Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (vom 15.3.2007)

KS Vorjahresverluste in der interkantonalen Steuerauscheidung, KS Nr. 24 der SSK – Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung (vom 17.12.2003)

Weisung ZH Koordination der Steuereinschätzungen, Weisung der FD (des Kantons Zürich) – Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen (vom 13.12.2005), Zürcher Steuerbuch (ZH StB) Nr. 37/554

Gesetzgebungs-Agenda 2013/1

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

Inhalt

1	Bund	72	2.3	Basel-Stadt	79
1.1	Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen	72	2.4	Bern	79
1.2	Befreiung von Coco-Bonds und Write-off-Bonds von der Verrechnungssteuer	72	2.5	Freiburg	80
1.3	Besteuerung nach dem Aufwand	72	2.6	Glarus	80
1.4	Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer	73	2.7	Graubünden	80
1.5	Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte	73	2.8	Luzern	81
1.6	Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung	73	2.9	Nidwalden	81
1.7	Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer	74	2.10	Schwyz	81
1.8	Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen	75	2.11	Solothurn	81
1.9	Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe	75	2.12	Tessin	81
1.10	Änderung der Quellensteuerverordnung des Bundes	75	2.13	Thurgau	82
1.11	Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung von Ehepaaren	76	2.14	Wallis	82
1.12	Einheitliches Steuerstrafrecht	77	2.15	Zürich	82
1.13	Aufhebung der Eidg. Erlasskommission (EEK)	77	3	International	83
1.14	Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe	78	3.1	Überblick	83
1.15	In der Wintersession 2012 behandelte Motionen	78	3.2	Informationsaustausch – Anpassung der Identifikationsanfordernisse	83
2	Kantone	78	3.3	Hongkong	84
2.1	Appenzell Ausserrhoden	78	3.4	Russland	84
2.2	Basel-Landschaft	78	3.5	Turkmenistan	84
			3.6	Vereinigte Arabische Emirate	84
			3.7	Schweizerisches Abkommensnetz per Ende 2012	84

* 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 Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen

Am 15.6.2012 erliessen die eidg. Räte das BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen.¹ Mit diesem Gesetz, das über eine parlamentarische Initiative angestossen worden war,² 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.

Nachdem die Referendumsfrist am 4.10.2012 unbenutzt ablief, hat der Bundesrat am 31.10.2012 beschlossen, die entsprechenden Änderungen bei der Verrechnungssteuer auf den 1.1.2013 in Kraft zu setzen. Für die direkte Bundessteuer werden die Anpassungen jedoch erst ein Jahr später, also auf den 1.1.2014, in Kraft treten. Damit bleibt den Kantonen, welche die analogen Änderungen des StHG innert 2 Jahren, damit also auf den 1.1.2016, umzusetzen haben, genügend Zeit zur Anpassung der Wegleitung, der Informatik und der Formulare.³ Auf den 1.1.2013 ist auch die Verordnung über die Verrechnungssteuer (VStV) entsprechend angepasst worden.⁴

1.2 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.⁵ 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),⁶ welche u. a. 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.

Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist am 4.10.2012 hat der Bundesrat das entsprechende BG auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt. Die Befreiung der Zinsen von Coco-Bonds und Write-off-Bonds ist damit auf die in den Jahren 2013 - 2016 begebenen Anleihen begrenzt.⁷

1.3 Besteuerung nach dem Aufwand

Sowohl das DBG wie auch das StHG sehen vor, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz Wohnsitz haben, aber hier nicht erwerbstätig sind, nach ihrem (Lebens-)Aufwand besteuert werden können. Diese Regelung ist in den zurückliegenden Jahren zunehmend in Frage gestellt worden, insbesondere seit der Kanton Zürich die Aufwandbesteuerung mittels Volksentscheids abgeschafft hat. Nach Auffassung des Bundesrats ist die Besteuerung nach dem Aufwand ein wichtiges steuerpolitisches Instrument mit erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung und langer Tradition. Sie soll deshalb beibehalten werden. Der Bundesrat erachtet indessen eine Reform für notwendig. Ziel der Reform soll es sein, die Anwendung der Besteuerung nach dem Aufwand zu verbessern, um dessen Akzeptanz zu stärken. Gezielte Anpassungen sollen sicherstellen, dass sowohl Standort- als auch Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung getragen wird. Gleichzeitig sollen die Rechtssicherheit erhöht und die Regelungen von Bund und Kantonen harmonisiert werden. Am 29.6.2011 verabschiedete der Bundesrat dementsprechend eine Botschaft zu einem BG über die Besteuerung nach dem Aufwand.⁸

Am 28.9.2012 erliessen die eidg. Räte das entsprechende BG.⁹ 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.

1 BBI 2012, 5927.

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

3 AS 2012, 5977; s. auch Medienmitteilung des EFD (vom 31.10.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=46527.

4 AS 2012, 6087.

5 BBI 2012, 5943.

6 AS 2012, 811.

7 AS 2012, 5981.

8 BBI 2011, 6021.

9 BBI 2012, 8251.

- 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 ist am 17.1.2013 unbenutzt abgelaufen. Das Inkrafttreten bestimmt nunmehr der Bundesrat. Die Kantone, welche 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.

Die eidg. Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)» ist zustande gekommen.¹⁰ Sie sieht vor, in der BV festzuschreiben, dass die Besteuerung nach dem Aufwand untersagt ist. Der Bund wäre bei Annahme der Initiative verpflichtet, innert 3 Jahren die Ausführungsgesetzgebung zu erlassen. Sollte innert dieser Frist kein Ausführungsgesetz in Kraft gesetzt werden, wäre die Regelung in der BV direkt anwendbar.¹¹

1.4 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer

Am 14.12.2012 erliessen die eidg. Räte eine Novelle zum DBG, die Änderungen zur Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer vorsieht.¹² In unveränderter Übernahme der entsprechenden Vorlage des

Bundesrats¹³ wird damit eine bis heute bestehende Prüflücke in der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer geschlossen. Die Kantone werden neu dazu verpflichtet, die ordnungs- und rechtmässige Erhebung der direkten Bundessteuer überprüfen zu lassen. Die Überprüfung muss von den Kantonen in Auftrag gegeben werden und hat durch ein unabhängiges kantonales Finanzaufsichtsorgan zu erfolgen.

Das unabhängige kantonale Aufsichtsorgan hat jährlich die Ordnungs- und Rechtmässigkeit der Erhebung der direkten Bundessteuer von der Registerführung bis hin zum Bezug und zur Ablieferung zu überprüfen. Über die Prüfung wird der ESTV sowie der Eidg. Finanzkontrolle (EFK) Bericht erstattet. Unterbleibt die Prüfung oder erhalten ESTV und EFK keinen Bericht, kann das EFD die Prüfung bei einem Revisionsunternehmen in Auftrag geben.¹⁴

1.5 Formelle Bereinigung der Gesetzestexte

Am 6.4.2011 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zum BG über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen.¹⁵ Nachdem sämtliche Kantone für die natürlichen Personen die 1-jährige Gegenwartsbesteuerung kennen, sind die Bestimmungen zur 2-jährigen Vergangenheitsbemessung überflüssig geworden. Mit dieser Vorlage sollen die Gesetzestexte in DBG, StHG und VStG entsprechend bereinigt werden.

In der Wintersession 2012 hiess der Nationalrat als Erst-Rat die Vorlage, unter Vornahme einzelner zusätzlicher Präzisierungen, gut.

1.6 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung

Die Botschaft des Bundesrats zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten¹⁶ ist gegenwärtig in parlamentarischer Beratung. Der Ständerat beriet die Vorlage in der Sommersession 2011 als Erst-Rat und stimmte dabei dem bundesrätlichen Konzept eines allgemeinen Abzugs mit frankenmässiger Begrenzung zu, verdoppelte jedoch die Abzugsobergrenze bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 12 000.

10 BBI 2012, 9228.

11 BBI 2011, 3553.

12 BBI 2012, 9723.

13 BBI 2012, 4769.

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

15 BBI 2011, 3593.

16 BBI 2011, 2607.

Die WAK-NR beschloss an ihrer Sitzung vom 31.1.2012, ebenfalls auf die Vorlage einzutreten, beauftragte indes- sen die Verwaltung, Vorschläge für eine Verbesserung der Vorlage, wo diese zu Schlechterstellungen gegenüber dem geltenden Recht führt, auszuarbeiten.¹⁷

An ihrer Sitzung vom 12./13.11.2012 beschloss die WAK-NR aufgrund zusätzlicher Informationen, ihrem Rat Zustimmung zum Beschluss des Ständerats zu emp- fehlen. Bei einer Obergrenze des Abzugs von Fr. 12 000 dürften schätzungsweise 90 - 92 % aller Bildungsgänge bei der direkten Bundessteuer vollumfänglich abziehbar sein. Zusätzlich beantragt sie Änderungen im DBG, um sicherzustellen, dass Aus- und Weiterbildungen, welche von Arbeitgebern finanziert werden, keine Auswirkungen auf das steuerbare Einkommen von Arbeitnehmenden ha- ben und von den Arbeitgebern in jedem Fall als ge- schäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden können.¹⁸

1.7 Eidg. Volksinitiative für eine Gleich- stellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehr- wertsteuer

Am 21.9.2011 wurde die vom Verband GastroSuisse lan- cierte eidg. Volksinitiative «Schluss mit der MwSt-Dis- kriminierung des Gastgewerbes!» eingereicht. Sie ist in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst und ver- langt die Ergänzung von Art. 130 BV mit einem neuen Abs. 1^{bis}, nach dem gastgewerbliche Leistungen dem gleichen Steuersatz wie die Lieferung von Nahrungsmit- teln unterliegen sollen, ausgenommen alkoholische Ge- tränke, Tabak und andere Raucherwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden.¹⁹ Mit Verfügung vom 13.10.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.²⁰

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

Mit Botschaft vom 14.9.2012²¹ 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, wo- nach Essen und Trinken in Restaurants mehrwertsteuer- lich nicht gleich behandelt wird wie der Kauf von Le- bensmitteln, festgehalten werden. Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, die Abgabe von Nahrungsmitteln im Gast- gewerbe dem Nahrungsmittelverkauf steuerlich gleich- zustellen, wie es die Volksinitiative fordert. Die beiden unterschiedlichen Leistungen stünden in keinem direkten Konkurrenzverhältnis zueinander. Die geringere Besteue- rung des Verkaufs von Nahrungsmitteln sei sachlich ge- rechtfertigt, da es sich um Güter des täglichen Bedarfs handle. Der Besuch eines Restaurants sei dagegen weit mehr als der blosser Kauf von Nahrungsmitteln für den täglichen Bedarf. Durch den Konsum vor Ort seien wei- tere 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 Verhält- nissen profitieren.

Der Bundesrat empfiehlt die Initiative auch zur Ableh- nung, weil die Besteuerung von gastgewerblichen Lei- stungen 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 Mehrwertsteu- ersystems 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 Ini- tiative zudem administrativer Mehraufwand durch ein- malige Umstellungskosten sowie die neu notwendige Un- terscheidung der Umsätze aus der Abgabe von Nahrungs- mitteln von denjenigen aus der Abgabe von Alkohol und Raucherwaren.²²

Die WAK des Nationalrats, der diese Volksinitiative als Erst-Rat behandeln wird, beschloss an ihrer Sitzung vom 22./23.10.2012, die Beratung zu vertagen, bis die Rück- weisungsvorlage des MWSTG vorliegt. Der Bundesrat wird diese Vorlage voraussichtlich im Frühjahr 2013 den eidg. Räten unterbreiten.²³

17 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FStR 2012, 241.

18 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 13.11.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-11-13.aspx.

19 BBI 2010, 2351.

20 BBI 2011, 7989.

21 BBI 2012, 8319.

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

23 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 23.10.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-10-23.aspx; für Einzelheiten zur Rückweisungsvorlage s. Gesetzgebungs-Agen- da 2012/3, FStR 2012, 240 f. und 2011/3, FStR 2011, 253.

1.8 Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen

An ihrer Sitzung vom 22./23.10.2012 stimmte die WAK-NR zusätzlich einem Antrag für eine Kommissionsinitiative zu, welche den bis Ende 2013 befristeten MWST-Sondersatz für Beherbergungsleistungen bis Ende 2017 verlängern will. Damit soll gewährleistet werden, dass bis zur Umsetzung der Revision des MWSTG²⁴ keine Rechtslücke entsteht und die Hotellerie dem gleichen Steuersatz wie bis anhin unterliegt. Eine Umstellung auf den Normalsatz würde nach Auffassung der WAK nicht nur die schwierige Wirtschaftslage dieser Branche verschärfen, sondern hätte auch einen grossen administrativen Mehraufwand zur Folge, zumal ihr Steuerregime im Falle des Inkrafttretens des 2-Satz-Modells²⁵ kurz darauf erneut angepasst werden müsste.²⁶ Diesem Beschluss stimmte an ihrer Sitzung vom 6.11.2012 auch die WAK-SR zu.²⁷

An ihrer Sitzung vom 12./13.11.2012 hiess die WAK-NR eine entsprechende Änderung des MWSTG gut. Diese Vorlage soll von den eidg. Räten in der Frühjahrssession 2013 behandelt werden.²⁸

1.9 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe

Der Bundesrat sieht gemäss seinen steuerpolitischen Prioritäten, die er an einer Aussprache vom 30.11.2011 festlegte, vor, die Emissionsabgabe auf Eigenkapital im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III²⁹ zu eliminieren, an den übrigen Stempelabgaben (Umsatz- und Versicherungsabgabe) jedoch aus finanzpolitischen Gründen festzuhalten.

Unabhängig von den steuerpolitischen Prioritäten des Bundesrats nahm die WAK-NR in Ausführung einer parlamentarischen Initiative zur schrittweisen Abschaffung der Stempelsteuer an ihrer Sitzung vom 10.1.2012 einen Vorentwurf für eine Revision des StG an, mit dem in einem 1. Schritt die Emissionsabgabe abgeschafft werden soll. Den entsprechenden Vorentwurf gab sie mit einem erläuternden Bericht in die Vernehmlassung, die bis zum

10.5.2012 dauerte.³⁰ Nach Kenntnisnahme des Vernehmlassungsergebnisses hat die WAK-NR nunmehr an ihrer Sitzung vom 12./13.11.2012 beschlossen, ihren Vorentwurf ohne Änderungen dem Rat zu unterbreiten.³¹

1.10 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 verbindlich umschrieben und aufgezählt werden, die inskünftig gesamtschweizerisch gelten sollen.

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 Steuerpflichtigen 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. 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.

24 S. Abschn. 1.7.

25 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 253, und 2012/3, FStR 2012, 240 f.

26 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 23.10.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-10-23.aspx.

27 S. Medienmitteilung der WAK-SR (vom 7.11.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-s-2012-11-07.aspx.

28 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 13.11.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-11-13.aspx.

29 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 311 f.

30 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FStR 2012, 243 f.

31 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 13.11.2012), www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-11-13.aspx.

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 Tarifierung 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 QStV des Bundes die kantonalrechtlichen Gesetzesbestimmungen anzupassen.

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

1.11 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.³²

Die Vernehmlassung dauerte bis zum 5.12.2012.

1.12 Einheitliches Steuerstrafrecht

Am 21.9.2012 beauftragte der Bundesrat das EFD, 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 der Ermittlungsverfahren 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.³³

1.13 Aufhebung der Eidg. Erlasskommission (EEK)

Das EFD eröffnete am 16.11.2012 die Anhörung zum Entwurf eines BG über die Aufhebung der Eidg. Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (Steuererlassgesetz). Steuerpflichtige können um Erlass geschuldeter Steuerbeträge ersuchen, wenn sie sich in einer Notlage befinden. Nach geltendem Recht entscheidet die EEK über Eingaben, mit denen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mind. Fr. 25 000 ersucht wird. Gesuche um Erlass tieferer Beträge und Gesuche um Erlass der kantonalen und kommunalen Steuern werden in den Kantonen behandelt. Dies kann nach geltendem Recht zu widersprüchlichen Entscheiden führen, da der gleiche Sachverhalt je nach Steuerart durch verschiedene Behörden beurteilt wird.

Künftig sollen die Kantone sämtliche Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer beurteilen. Die EEK soll ihrer bisherigen Aufgabe entbunden und aufgelöst werden. Neu soll sodann das Bundesgericht im Beschwerdefall als letzte Instanz über sog. besonders bedeutende Fälle urteilen. Die spezielle Sachurteilsvoraussetzung des besonders bedeutenden Falles würde nicht nur Erlassfälle, die Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufwerfen, sondern auch solche umfassen, die aus andern Grün-

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

33 S. Medienmitteilung des EFD (vom 21.9.2012), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=46074.

den bedeutsam sind, beispielsweise weil dieselbe Rechtsfrage in verschiedenen Kantonen abweichend entschieden worden ist.³⁴

Die Anhörungsfrist läuft bis zum 20.2.2013.

1.14 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe

Am 8.4.2011 reichte die Christlichdemokratische Volkspartei der Schweiz (CVP) Unterschriftenlisten zu 2 Volksinitiativen ein, deren Gesetzeskonformität in der Vorprüfung durch die Bundeskanzlei mit Verfügungen vom 19.4.2011³⁵ anerkannt wurde. Mit der einen Volksinitiative will erreicht werden, dass die Kinder- und Ausbildungszulagen inskünftig steuerfrei sind, mit der andern, dass verheiratete Paare gegenüber Konkubinatspaaren sowohl steuerlich als auch bei den Sozialversicherungen nicht mehr benachteiligt werden.³⁶

Am 5.11.2012 wurden die Volksinitiativen eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass die Volksinitiativen formell zustande gekommen sind.³⁷

1.15 In der Wintersession 2012 behandelte Motionen

Der Nationalrat hat:

abgelehnt:

- eine Motion betr. Massnahmenpaket für die Bekämpfung der Steuerhinterziehung in der Schweiz.

Der Ständerat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Kapitaleinlageprinzip.

2 Kantone

2.1 Appenzell Ausserrhoden

Der Kantonsrat hat am 29.10.2012 der Steuergesetzrevision 2013 in 2. Lesung zugestimmt. 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,³⁸ Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten,³⁹ Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,⁴⁰ Steuerbefreiung von konzessionierten Verkehrsunternehmen,⁴¹ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds⁴² und Anpassung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung.⁴³

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁴⁴ Die Referendumsfrist ist am 3.1.2013 unbenutzt abgelaufen. Der Regierungsrat hat die Teilrevision am 10.1.2013 auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt.

2.2 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 Kapitaleleistungen 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 Amts-

34 S. Medienmitteilung des EFD (vom 16.11.2012) inkl. Änderungsunterlagen, www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=46741.

35 BBI 2011, 3799 und 3803.

36 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 156.

37 BBI 2013, 243 und 245.

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

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

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

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

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

43 BGE 136 I 49, 136 I 65 und BGER 2C_30/2008 (25.9.2009).

44 www.ar.ch/politische-rechte/referenden/archiv/.

- stellen und Gerichten auf die Daten der kantonalen Steuerverwaltung;
- Anpassungen an Bundesrecht: Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten,⁴⁵ Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,⁴⁶ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁴⁷ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds,⁴⁸ Bahnreform 2,⁴⁹
 - Anpassung der Vermögensbesteuerung von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen; gemäss neuester Rechtsprechung des Bundesgerichts⁵⁰ 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.⁵¹

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 erfolgte damit auf den 1.1.2013.

2.3 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 Zugangsjahr hinaus nach dem Aufwand besteuert zu werden, ab der Steuerperiode 2014 ersatzlos aufgehoben. Die Referendumsfrist ist am 3.11.2012 unbenutzt abgelaufen. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵²

Am 12.6.2012 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine weitere Gesetzesvorlage mit verschiedenen Anpassungen ans Bundesrecht unterbreitet: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁵³ Steuerbefreiung des Feuer-

wehrsolds⁵⁴ und Anpassung der Fristen für Rekurse an die Steuerrekurskommission und ans Verwaltungsgericht an die Fristen bei der direkten Bundessteuer. Die Revisionsvorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵⁵

Am 24.10.2012 hat der Grosse Rat der Gesetzesvorlage zugestimmt. Die Gesetzesänderungen traten am 1.1.2013 in Kraft, mit Ausnahme der formellen Bestimmungen zum Rekursverfahren, die bereits am 9.12.2012 wirksam geworden waren.

2.4 Bern

Das Berner Stimmvolk hat am 23.9.2012 die Initiative «Faire Steuern – Für Familien»⁵⁶ 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 Vorschriften⁵⁷ in Kraft treten soll.

Der Regierungsrat hat am 4.7.2012 die Steuergesetzrevision 2014 zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Im Zentrum der Revision steht die Umsetzung von (überwiegend) zwingendem Bundesrecht. Daneben werden aber auch überwiesene parlamentarische Vorstösse behandelt und Bedürfnisse aus der Praxis berücksichtigt. Der Regierungsrat verzichtet in Anbetracht der unverändert ungünstigen finanzpolitischen Perspektiven darauf, dem Grossen Rat steuerpolitische Entlastungsmassnahmen zu beantragen. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Delegation der Zuständigkeit zum jährlichen Ausgleich der kalten Progression vom Grossen Rat an den Regierungsrat;
- Neuregelung des besonderen Abzugs in voraussichtlichen Erlassfällen, indem ein Abzug auf null beim

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

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

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

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

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

50 BGer 2C_337/2011 (vom 1.5.2012).

51 www.baselland.ch/fileadmin/baselland/files/docs/parl-lk/vorlagen/2012/2012-222.pdf.

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

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

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

55 www.steuer.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm.
56 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 160.

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

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 Steuerverwaltung Mitteilungen, Verfügungen und Einspracheentscheide auf elektronischem Weg eröffnen kann;
- Umsetzung von Bundesrecht: Besteuerung nach dem Aufwand,⁵⁸ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds,⁵⁹ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁶⁰ Bahnreform 2,⁶¹ Entwurf über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.⁶²

Die 1. Lesung im Grossen Rat erfolgte in der November-session 2012. Die 2. Lesung ist für die Märzsession 2013 geplant. Die Unterlagen können im Internet eingesehen werden.⁶³

Das Inkrafttreten der Teilrevision ist auf den 1.1.2014 geplant.

2.5 Freiburg

Am 8.11.2012 hat der Grosse Rat eine Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern beschlossen und somit für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen⁶⁴ und die Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds⁶⁵ das Bundesrecht umgesetzt.

Die Gesetzesänderungen traten am 1.1.2013 in Kraft.

2.6 Glarus

Der Landrat hat am 5.12.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes in 2. Lesung zuhanden der Landsgemeinde 2013 verabschiedet. Es geht dabei um folgende Punkte:

- Erhöhung der Quote des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens von 20 % auf 35 % im Rahmen der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (privilegierte Dividendenbesteuerung);
- Aufhebung der Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer bei juristischen Personen;
- Reduktion der Gewinnsteuer (einfache Steuer) bei juristischen Personen von 9 % auf 8 %;
- redaktionelle Anpassungen im Bereich der Steuererleichterungen und der Grundstückgewinnsteuer;
- Änderungen aufgrund zwingender Bundesvorgaben: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁶⁶ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds⁶⁷ mit einem Freibetrag von Fr. 5000; Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;⁶⁸
- Änderung aufgrund eines Bundesgerichtsurteils: Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler neu mit der Einkommenssteuer statt wie bisher mit der Grundstückgewinnsteuer.⁶⁹

Die auf Bundesvorgaben basierenden Änderungen sowie die redaktionellen Anpassungen sollen rückwirkend per 1.1.2013, alle anderen Änderungen per 1.1.2014 in Kraft treten. Die Landsgemeinde findet am 5.5.2013 statt.

2.7 Graubünden

Die Teilrevision des Steuergesetzes vom 31.8.2012⁷⁰ ist von der Regierung mehrheitlich auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt worden.⁷¹ Die Revision umfasst u. a. die folgenden Punkte:

- Die bundesrechtlichen Regelungen über die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen⁷² wurden übernommen; für die Quellensteuer bei ausländischem Wohnsitz gilt in Anlehnung an die Regelung für Verwaltungsräte ein Steuersatz von je 10 % für Kanton und Gemeinde.

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

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

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

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

62 BBl 2012, 2869.

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

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

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

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

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

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

69 BGE 137 I 145.

70 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 315 f.

71 Kantonsamtsblatt vom 20.12.2012, 4222, einsehbar unter www.kantonsamtsblatt.gr.ch/.

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

- Die Steuerfreiheit des Feuerwehrsolds⁷³ wurde dem Bundesrecht angepasst, wobei der Maximalbetrag ebenfalls Fr. 5000 beträgt.
- Der Grosse Rat kann neu den Steuerfuss der juristischen Personen unabhängig von demjenigen der natürlichen Personen festlegen.
- Die Liegenschaftensteuern (Grundsteuern) werden 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.

In der Teilrevision wurden auch die Bestimmungen über die Aufwandbesteuerung⁷⁴ und die Besteuerung der Lotteriegewinne⁷⁵ an die Regelungen des Bundes angepasst. Diese Neuerungen werden später zusammen mit dem Bundesrecht in Kraft gesetzt.

2.8 Luzern

Der Kantonsrat hat am 5.11.2012 die Volksinitiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer» behandelt und die Botschaft vom 7.2.2012 an den Regierungsrat zurückgewiesen mit dem Auftrag, in einer neuen Botschaft einen Gegenentwurf zur Initiative vorzulegen. Der Gegenentwurf soll eine Abschaffung der Liegenschaftssteuer in 4 - 5 Jahren vorsehen. Der Regierungsrat hat die Botschaft innert Jahresfrist vorzulegen.

2.9 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;⁷⁶
- Anpassungen an Bundesgesetze: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁷⁷ Besteuerung nach dem Aufwand,⁷⁸ Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds,⁷⁹

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

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

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

76 BGer 2P.289/2000 (8.1.2002); s. auch Art. 4 Abs. 1 StHG.

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

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

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

Kinderbetreuungskostenabzug,⁸⁰ Zuwendungen an politische Parteien,⁸¹ Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung,⁸² Anpassung der Mitwirkungspflichten an das neue Rechnungslegungsrecht,⁸³ Anpassung der Bestimmungen über die Inventaraufnahme an das neue Erwachsenenschutz-, Personen- und Kindesrecht.⁸⁴

Die Vernehmlassungsfrist lief bis zum 31.12.2012. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁸⁵

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 geplant.

2.10 Schwyz

Im Zuge der Neuordnung des Feuerwehrrechts hat der Kantonsrat am 12.12.2012 nebenbei auch die Obergrenze für die Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds⁸⁶ bei den kantonalen Steuern bestimmt. Sie beträgt wie bei der direkten Bundessteuer Fr. 5000, gültig voraussichtlich ab der Steuerperiode 2013.

2.11 Solothurn

Am 28.8.2012 hat der Kantonsrat eine Teilrevision des Steuergesetzes mit grosser Mehrheit verabschiedet. Dabei hat er die Vorlage des Regierungsrats vom 1.5.2012⁸⁷ mit einer Ausnahme unverändert angenommen. Die Abweichung betrifft den Feuerwehrsold, wo der Kantonsrat den steuerfreien Betrag auf Fr. 10 000 festgesetzt hat (Antrag Regierungsrat: Fr. 5000).

Die Referendumsfrist ist am 21.12.2012 unbenutzt abgelaufen. Die Teilrevision ist deshalb am 1.1.2013 in Kraft getreten.

2.12 Tessin

Das Parlament hat eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Die Neuerungen betreffen Zuwendungen an politische Parteien,⁸⁸ die Steuerbefreiung des Feuer-

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

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

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

83 BG über die Änderung des Obligationenrechts (vom 23.12.2011), BBI 2012, 63.

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

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

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

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

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

wehrsolds⁸⁹ und die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.⁹⁰

Zudem hat das Parlament die am 22.2.2011 eingereichte Lega-Volksinitiative abgelehnt. Sie enthält folgende Begehren:

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

Das Volk wird im März 2013 über die Lega-Volksinitiative abstimmen.

2.13 Thurgau

Der Regierungsrat hat die Änderungen des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern sowie des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer⁹¹ auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt.

2.14 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,⁹² Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁹³ Anpassung der Regelung des gesetzlichen Pfandrechts an die ZGB-Revision,⁹⁴ Einführung neuer Regelungen betr. die Abzüge für Aus- und Weiterbildungskosten⁹⁵ (Ersatz des bisherigen entsprechenden Berufskostenabzugs durch einen allgemeinen Abzug bis Fr. 12 000).

Die Änderungen sind am 1.1.2013 in Kraft getreten.

2.15 Zürich

Der Regierungsrat hat am 19.12.2012 folgende Änderungen des Steuergesetzes, die der Kantonsrat am 17.9.2012 beschlossen hatte, auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt:

- Kinderdrittbetreuungskostenabzug: Der Betreuungskostenabzug wird an das Bundesrecht⁹⁶ angepasst; zudem wird der Höchstbetrag auf Fr. 10 100 je betreutes Kind erhöht.
- Kinderabzug: Die Einschränkung, dass bei volljährigen, in der beruflichen Ausbildung stehenden Kindern der Kinderabzug nur geltend gemacht werden kann, soweit diese das 25. Altersjahr noch nicht erreicht haben, wird fallen gelassen. Zudem wird der Kinderabzug auf Fr. 9000 je Kind erhöht.
- Ausgleich der kalten Progression: Die steuerrechtliche Bestimmung über den automatischen Ausgleich der kalten Progression wird geändert. Inskünftig wird die Teuerung jeweils auf den Beginn der 2-jährigen Staatssteuerfussperiode ausgeglichen. Für das Ausmass der Teuerung wird jeweils auf den Stand des Landesindex der Konsumentenpreise im Mai vor Beginn der Staatssteuerfussperiode abgestellt.
- Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen: Das Steuergesetz wird an das Bundesrecht⁹⁷ angepasst.

Der Kantonsrat hat am 2.4.2012 als Gegenvorschlag zur inzwischen zurückgezogenen Volksinitiative «Grundstückgewinnsteuer – JA, aber fair! Kantonale Volksinitiative

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

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

91 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 318.

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

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

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

95 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.

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

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

ative für eine gerechte Grundstückgewinnsteuer» eine Änderung des Steuergesetzes beschlossen. Und zwar soll der Besitzdauerrabatt bei der Grundstückgewinnsteuer erhöht werden.⁹⁸ Damit soll die während der Besitzdauer aufgelaufene Teuerung kompensiert und die Steuerbelastung auf das Niveau der günstigsten Nachbarkantone gesenkt werden. Der Regierungsrat lehnt die Gesetzesänderung ab. Die Volksabstimmung findet am 3.3.2013 statt.⁹⁹

3 International

3.1 Überblick

Im Rahmen der Umsetzung der vom Bundesrat am 13.3.2009 beschlossenen Übernahme des internationalen Standards sind im 4. Quartal 2012 3 *Abkommen bzw. Änderungsprotokolle* in Kraft getreten, und eines wurde unterzeichnet:

Bei den 4 am 15.6.2012 von den eidg. Räten genehmigten Abkommen ist die Referendumsfrist am 11.10.2012 unbenutzt abgelaufen. Am 15.10.2012 ist das DBA mit Hongkong¹⁰⁰ in Kraft getreten. Diesem folgte am 21.10.2012 das DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten¹⁰¹ und am 9.11.2012 das Änderungsprotokoll zum DBA mit Russland¹⁰². Einzig das Änderungsprotokoll zum DBA mit Spanien konnte noch nicht in Kraft treten, da der Genehmigungsprozess in Spanien noch nicht abgeschlossen ist. Schliesslich wurde am 8.10.2012 ein DBA mit Turkmenistan¹⁰³ unterzeichnet.

Weiter verabschiedete der Bundesrat die Botschaften zu den Änderungsprotokollen bzw. DBA mit Bulgarien, Portugal, Peru, Slowenien, Tschechien und Turkmenistan. Diese Abkommen werden voraussichtlich zusammen mit dem Änderungsprotokoll zum DBA mit Irland in der Frühjahrs- und der Sommersession 2013 durch die eidg. Räte behandelt.

Das *Steueramtshilfegesetz* wurde am 28.9.2012 durch die eidg. Räte genehmigt. Die Referendumsfrist läuft am 17.1.2013 ab.

Im Bereich der *internationalen Quellensteuerabkommen* sind die Abkommen mit Österreich und mit Grossbritannien (Vereinigtes Königreich von Grossbritannien und Nordirland) am 1.1.2013 in Kraft getreten. Das deutsche

Parlament versagte dem Abkommen mit Deutschland die Genehmigung, weshalb dieses Abkommen nicht in Kraft treten wird.

3.2 Informationsaustausch – Anpassung der Identifikationserfordernisse

Die Schweiz hat seit 2009 über 40 bestehende und neue DBA 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. Die Schweiz hat deshalb im Februar 2011 die Erfordernisse an die Identifikation im Ersuchen angepasst.¹⁰⁴ Die geänderte Formulierung lässt die Methoden der Identifikation offen und verbietet den Vertragsstaaten, die Erfordernisse an ein Ersuchen formalistisch auszulegen. Die Abkommen, die diese neue Formulierung noch nicht enthielten, wurden vom Parlament durch Bundesbeschlüsse ergänzt, die diese Formulierung für die Schweiz festschreiben. Diese wurden bilateral wie folgt umgesetzt:

Dänemark	Briefwechsel vom 14./21.6.2012
Deutschland	Verständigungsvereinbarung vom 15.12.2011
Färöer-Inseln	Briefwechsel vom 14./21.6.2012
Finnland	Änderungsprotokoll vom 18.9.2012
Griechenland	Zusatzprotokoll vom 2.8.2012
Grossbritannien	Briefwechsel vom 3./6.5.2012
Indien	Verständigungsvereinbarung vom 20.4.2012
Japan	Briefwechsel vom 15.5.2012 und vom 7.9.2012
Kanada	Briefwechsel vom 28.6./23.7.2012 (noch nicht in Kraft)
Luxemburg	Zusatzabkommen vom 11.7.2012 (noch nicht in Kraft)
Malta	Verständigungsvereinbarung vom 30.6.2012
Niederlande	Verständigungsvereinbarung vom 31.10.2011
Norwegen	Briefwechsel vom 15.5./13.6.2012
Österreich	Änderungsprotokoll vom 4.6.2012
Polen	Verständigungsvereinbarung vom 29.12.2011
Rumänien	Verständigungsvereinbarung vom 14.12.2012
Schweden	Briefwechsel vom 23.11./12.12.2011
Singapur	Verständigungsvereinbarung vom 29.5.2012
Slowakei	Verständigungsvereinbarung vom 24.10.2012
Südkorea	Verständigungsvereinbarung vom 3.7.2012
Türkei	Verständigungsvereinbarung vom 7.6.2012
Uruguay	Briefwechsel vom 26.12.2011

Für das DBA mit Spanien gilt die neue Formulierung aufgrund der Meistbegünstigungsklausel. Noch nicht bilateral umgesetzt ist die Anpassung der Identifikationserfordernisse nach den DBA mit Frankreich, Katar und Mexiko.

98 ABI 2012, 723 f. und 1122, einsehbar unter: www.amtsblatt.zh.ch.

99 www.statistik.zh.ch, Wahlen & Abstimmungen, Abstimmungen 2013.

100 S. Abschn. 3.3.

101 S. Abschn. 3.6.

102 S. Abschn. 3.4.

103 S. Abschn. 3.5.

104 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, FStR 2011, 176.

3.3 Hongkong

Das Abkommen vom 4.10.2011¹⁰⁵ ist am 15.10.2012 in Kraft getreten. Es findet hinsichtlich der in der Schweiz erhobenen Steuern ab dem 1.1.2013 und hinsichtlich der in Hongkong erhobenen Steuern ab dem 1.4.2013 Anwendung.

3.4 Russland

Das Änderungsprotokoll vom 24.9.2011¹⁰⁶ ist am 9.11.2012 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2013 Anwendung.

3.5 Turkmenistan

Bislang bestand zwischen der Schweiz und Turkmenistan kein DBA. Am 8.10.2012 konnte nun ein solches Abkommen für die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet werden. Dieses enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach internationalem Standard für die Steuern, die unter das Abkommen fallen. Das Abkommen folgt weitgehend dem Musterabkommen der OECD.

Bauausführungen und Montagen begründen eine Betriebsstätte, wenn deren Dauer 12 Monate übersteigt.

Für Dividenden beträgt der generelle Residualsteuersatz 15 %. Dieser sinkt auf 5 % bei Dividenden zwischen Gesellschaften, die unmittelbar durch eine Beteiligung von mind. 25 % verbunden sind. Auf Zinsen und Lizenzgebühren kann der Quellenstaat eine Residualsteuer von max. 10 % erheben.

Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % aus in einem Vertragsstaat gelegenem unbeweglichem Vermögen besteht, können in diesem Staat besteuert werden.

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 in einem Steuerjahr.

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

3.6 Vereinigte Arabische Emirate

Das Abkommen vom 4.10.2011¹⁰⁷ ist am 15.10.2012 in Kraft getreten und findet hinsichtlich der an der Quelle erhobenen Steuern ab dem 1.1.2012 und im Übrigen ab dem 1.1.2013 Anwendung.

3.7 Schweizerisches Abkommensnetz per Ende 2012

Ende 2012 verfügte die Schweiz über ein Netz von in Kraft stehenden DBA mit 86 Staaten. Eine aktuelle Liste findet sich auf der Homepage des SIF¹⁰⁸ unter der Rubrik Themen/Internationale Steuerpolitik/Doppelbesteuerung (DBA).

Die provisorische Anwendung des bislang nicht in Kraft gesetzten DBA vom 23.4.1997 mit Argentinien wurde von Argentinien Anfang 2012 gekündigt. Die Verhandlungen über den Abschluss eines neuen Abkommens sind im Gang.

105 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 79.

106 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/4, FStR 2011, 324.

107 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 80.

108 www.sif.admin.ch.

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:
