
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Xavier Oberson/
Emily Meller

Infractions fiscales et blanchiment d'argent

La mise en œuvre par la Suisse de la recommandation 2012 du GAFI

Thomas Stadelmann

Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung – Klärung offener Fragen

Übersicht über den Stand der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

Dr. Daniel de Vries Reilingh

Le recours au Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale

Lic. oec. HSG

Marco Mühlemann

Tax Accounting für anteilsbasierte Vergütungen

Dargestellt an den Rechnungslegungsvorschriften von IFRS und US GAAP

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

Gesetzgebungs-Agenda 2013/3

2013/3

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

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

Redaktion

Leitung: Dr. iur. Markus Weidmann
(markus.weidmann@unisg.ch; Telefon: +41 (0)44 266 91 66)
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 Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an markus.weidmann@unisg.ch

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

2013/3

Inhalt

	Artikel	
Prof. Xavier Oberson/ Emily Meller	Infractions fiscales et blanchiment d'argent La mise en œuvre par la Suisse de la recommandation 2012 du GAFI	171
Thomas Stadelmann	Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung – Klärung offener Fragen Übersicht über den Stand der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	183
Dr. Daniel de Vries Reilingh	Le recours au Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale	192
	Praxis-Forum	
Lic. oec. HSG Marco Mühlemann	Tax Accounting für anteilsbasierte Vergütungen Dargestellt an den Rechnungslegungsvorschriften von IFRS und US GAAP	223
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2013/3	253

Infractions fiscales et blanchiment d'argent

La mise en œuvre par la Suisse de la recommandation 2012 du GAFI

Prof. Xavier Oberson/Emily Meller



*Xavier Oberson, Dr en droit,
Professeur à l'Université de
Genève, avocat*



Emily Meller, avocate

Inhalt

1	Introduction	172	4	Conclusions	180
2	Développements internationaux	172		Bibliographie	180
2.1	Généralités	172		Normes	181
2.2	L'accord sur la fraude	173		Travaux préparatoires	181
2.3	Les recommandations du GAFI	174		Rapports et documents	181
2.4	Autres développements	174			
3	La mise en œuvre en Suisse	175			
3.1	Introduction de la problématique	175			
3.2	De lege lata	175			
3.2.1	L'infraction de blanchiment	175			
3.2.2	Problèmes dans l'application des éléments constitutifs du blanchiment au domaine fiscal	175			
3.2.2.1	Délimitation de la provenance criminelle des avoirs non déclarés	175			
3.2.2.2	La définition du crime fiscal	176			
3.2.2.3	Un acte d'entrave	177			
3.2.2.4	Les conditions subjectives	177			
3.3	De lege ferenda	178			
3.3.1	Généralités	178			
3.3.2	La nouvelle notion d'escroquerie fiscale (qualifiée)	178			
3.3.3	Critique de la nouvelle notion d'escroquerie fiscale	179			
3.3.4	Impact du devoir d'annonce selon l'article 9 LBA	180			

1 Introduction

Depuis le mois de février 2012, le Groupe d'action financière (GAFI), dans ses dernières recommandations, prône d'ériger les infractions fiscales graves, tant en matière d'impôts directs qu'indirects, en infraction préalable au blanchiment. Suivant en cela une tendance initiée déjà dans divers pays et par l'OCDE dans le cadre dans la recommandation du 14 octobre 2010 en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves¹, la recommandation n° 3 du GAFI invite désormais tous les Etats membres, dont la Suisse, à élargir leurs normes pénales anti-blanchiment au domaine de la fraude fiscale.

Il en découle entre autres que les intermédiaires financiers qui reçoivent des fonds dont ils doivent présumer qu'ils proviennent d'un crime fiscal, sont soumis à un devoir d'annonce et de blocage des fonds. La notion d'infraction fiscale grave doit toutefois être définie plus en détails dans le droit interne des Etats membres du GAFI.

Dogmatiquement toutefois, concevoir les infractions fiscales comme délit préalable au blanchiment d'argent n'est pas évident² car, contrairement aux infractions pénales ordinaires, l'argent non déclaré fiscalement a été dans la plupart des cas acquis de manière légale. L'argent provenant d'une infraction pénale est en revanche souvent d'origine frauduleuse (vol, trafic de drogue, etc.). Il en va différemment en droit fiscal, où l'argent non déclaré provient en principe d'une activité (salaire, indépendant) ou d'une transaction (gain en capital) tout à fait légale. Ainsi, en matière fiscale, certains auteurs estiment que l'infraction de blanchiment n'est pas appropriée, en l'absence d'un gain provenant d'une origine illicite. On peut toutefois également faire valoir que l'avantage économique découlant d'une infraction fiscale consiste en une économie d'impôt injustifiée; il est de ce point de vue possible de considérer les infractions fiscales comme infractions préalables au blanchiment d'argent, même si la mise en place d'une telle infraction comporte certaines difficultés.

Un autre problème spécifique posé par le fait d'ériger certaines infractions fiscales en infractions préalables au

blanchiment d'argent réside dans la difficulté d'identifier le compte bancaire concerné. Certes, un contribuable ne déclare pas au fisc un élément imposable (revenu, fortune), mais il peut ensuite investir l'argent non déclaré (et donc l'avantage indu) dans divers actifs, sans qu'il ne soit toujours possible d'attribuer à un compte précis les avoirs en question. En d'autres termes, il existe un risque de contamination de l'intégralité du patrimoine du contribuable.

Aussi, le fait d'ajouter les infractions fiscales aux infractions préalables au blanchiment d'argent va rendre la tâche difficile pour les intermédiaires financiers. On peut se demander comment ceux-ci détermineront le type et le montant de l'impôt pouvant être prélevé sur les actifs concernés. En outre, l'impôt n'est dans la majorité des cas exigible que bien après la réception du revenu, ce qui rend encore plus difficile l'identification de la valeur criminelle.

Ces questions dogmatiquement fascinantes doivent toutefois trouver une réponse. La décision de principe a été prise dans le cadre du GAFI, et des solutions doivent être mises en œuvre par le législateur helvétique. Les travaux sont actuellement en cours. Le Conseil fédéral a diligemment la mise en œuvre de cette recommandation et a chargé un groupe de travail interdépartemental (GTI GAFI) d'élaborer un projet de mise en œuvre des recommandations. Un avant-projet a été approuvé le 27 février 2013 par le Conseil fédéral, et la procédure de consultation s'est déroulée jusqu'en juin 2013. Le Conseil fédéral devrait en principe se prononcer sur les résultats de la procédure de consultation en août 2013 et ensuite transmettre le message au Parlement courant octobre 2013.

L'objet de la présente contribution est de tout d'abord présenter le cadre international dans lequel se situent les recommandations du GAFI. Nous verrons ensuite la situation de lege lata en Suisse en matière de blanchiment d'argent et les problèmes que pose la législation dans l'application des éléments constitutifs du blanchiment au domaine du droit fiscal, avant d'examiner la législation proposée dans l'avant-projet du Conseil fédéral.

2 Développements internationaux

2.1 Généralités

La mise en œuvre de normes de droit interne tendant à concrétiser l'application des normes anti-blanchiment aux infractions fiscales graves s'inscrit dans un lent développement international. Du point de vue suisse, il y a eu tout d'abord la ratification de l'accord sur la fraude entre l'UE et la Suisse. Ensuite, l'évolution des travaux

1 OCDE Recommandation: « Le Conseil (...) recommande aux Membres, en conformité avec leurs systèmes juridiques, d'établir un cadre légal et administratif efficace et de fournir des orientations afin de faciliter le signalement par les autorités fiscales des soupçons de délits graves, notamment le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, détectés dans l'exercice de leurs fonctions, aux autorités répressives compétentes ».

2 GELY, *Tax Offences: The Hidden Face of Money Laundering?*, p. 328 ss; LANGLO, *Tax Compliance in a Globalized World*, p. 426.

du GAFI a conduit à l'évolution décisive. Au passage, on évoquera aussi les travaux au sein de l'UE avec notamment la 3^{ème} Directive anti-blanchiment, qui est actuellement réexaminée suite aux nouvelles recommandations du GAFI.

2.2 L'accord sur la fraude

On trouve déjà dans l'accord sur la fraude, pour la première fois, une coopération de la Suisse avec l'UE en cas de blanchiment d'infractions fiscales graves, telles que définies dans l'accord de coopération entre la Confédération Helvétique et l'Union Européenne (UE) pour lutter contre la fraude (ci-après l'accord sur la fraude ; ALF).

L'ALF, signé le 24 octobre 2004, fait partie des accords bilatéraux II. L'ALF³ a été approuvé par le Parlement fédéral par arrêté fédéral du 17 décembre 2004. Comme aucun référendum n'a été demandé, il devait entrer en vigueur dès sa ratification par tous les Etats parties à l'accord, et notamment tous les Etats membres de l'UE. En date du 9 janvier 2009, la Suisse a toutefois annoncé qu'elle était disposée à appliquer l'accord à l'égard des Etats européens qui le souhaitent, dans les 90 jours de la date de cette déclaration, soit dès le 8 avril 2009⁴. On notera que l'ALF déploie, dès ratification, un effet rétroactif au 26 avril 2004, soit 6 mois après sa signature⁵.

La Suisse a conclu un accord étendu. Fondamentalement, elle s'est engagée à mettre en œuvre, à des conditions précises, des mesures de contrainte dans le cadre d'une assistance administrative et judiciaire avec l'UE, dans le domaine des impôts indirects, des subventions et des marchés publics. L'idée de base était – sous réserve des cas de peu d'importance (*de minimis*) – d'ouvrir, dans ces trois matières, l'assistance administrative ou judiciaire à l'égard de l'UE, aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent en droit interne suisse⁶. En d'autres termes, la Suisse a offert le principe du traitement national à l'UE en matière d'impôt indirect. Le domaine des impôts directs est en revanche expressément exclu.

En outre, point très controversé, une obligation de coopération a également été introduite en cas de blanchiment du produit d'un délit fiscal (impôt indirect) d'une certaine gravité, à savoir lorsque le seuil d'une peine d'emprisonnement d'un maximum de plus de 6 mois est dépassé. Ainsi, l'accord vise également le blanchiment du

produit des activités qu'il concerne. Cette règle ne s'applique qu'à condition que les activités qui constituent le fait préalable soient punissables, selon le droit des deux parties contractantes, d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum de plus de 6 mois (art. 2 par. 3 ALF).

A notre sens, il en découle notamment qu'une escroquerie fiscale, au sens de l'article 14 DPA, portant sur un impôt indirect visé par l'accord sur la fraude, est qualifiée de délit préalable au blanchiment, au sens de l'article 2 par. 3 ALF. En effet, l'article 14 al. 2 DPA prévoit une peine d'emprisonnement d'un an au plus.

Dans la déclaration commune entre l'UE et la Suisse, les parties contractantes conviennent que la coopération en matière de blanchiment inclut au titre de faits préalables ceux qui sont constitutifs de fraude fiscale ou de contrebande par métier selon le droit suisse⁷. On notera que la nouvelle loi fédérale sur les douanes du 18 mars 2005⁸ prévoit aux articles 118 et 124 la possibilité d'infliger une peine privative de liberté d'un an au plus en cas d'infraction douanière qualifiée (soustraction douanière, mise en péril, trafic), c'est-à-dire avec circonstances aggravantes comme le métier ou la bande. Cette infraction douanière remplit également les conditions d'un délit préalable au blanchiment d'argent, au sens de l'article 2 par. 3 ALF⁹.

Cette règle est plus vaste que celle du droit suisse. En effet, en droit interne, le blanchiment ne peut porter que sur un délit préalable qualifié de crime selon le Code pénal suisse (art. 305^{bis} CP). La nouveauté introduite par l'ALF ne saurait toutefois être comprise comme une modification du droit suisse. Elle vise simplement à ouvrir la coopération en cas de blanchiment couvert par l'accord sur la fraude. A lire le Message du Conseil fédéral, elle n'introduit ni une nouvelle infraction dans le droit interne suisse, ni une nouvelle obligation d'annonce pour les intermédiaires financiers¹⁰. De surcroît, l'acceptation de fonds provenant d'une soustraction d'impôt visée par l'accord sur la fraude ne constitue pas un « risque accru »¹¹.

La solution adoptée est manifestement un compromis. On voit bien, en lisant entre les lignes, les difficultés auxquelles les négociateurs ont été confrontés pour tenter de trouver une solution équilibrée entre les revendications européennes et la position traditionnelle de la

3 OBERSON L'accord entre la Suisse et l'Union Européenne pour lutter contre la fraude – Un tournant, p.167 ; voir aussi, KÄSTLI, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, p. 177.

4 La liste des Etats concernés se trouve de l'annexe à l'ALF.

5 Conformément à l'art. 46 ALF.

6 Message accords bilatéraux II, p. 5810.

7 Message accords bilatéraux II, p. 6149.

8 Voir le Message LD, p. 517 ss.

9 Message accords bilatéraux II, p. 5821, note 360 qui renvoie au Message LD, p. 629.

10 Message accords bilatéraux II, p. 5811.

11 Message accords bilatéraux II, p. 5811.

Suisse. On comprend bien, à ce stade, que la notion de blanchiment au sens du droit suisse n'est pas affectée par l'accord sur la fraude. Mais les opérateurs exerçant des activités en Suisse pour blanchir les fonds provenant de délits fiscaux (activité passible d'une peine privative de liberté maximum de plus de 6 mois), au sens de l'accord sur la fraude, pourront faire l'objet de mesures de contraintes sollicitées par un Etat de l'UE.

De plus, même si le principe de spécialité est garanti dans l'accord sur la fraude, rien n'empêche les autorités compétentes de l'UE d'utiliser les informations obtenues pour poursuivre les auteurs de l'infraction de blanchiment dans l'Etat compétent de l'UE¹². Certes, afin de limiter la possibilité de poursuivre ensuite ces personnes dans l'UE, les parties contractantes ont prévu le principe selon lequel « [les] informations obtenues sur la base d'une demande concernant le blanchiment peuvent être utilisées dans des procédures pour blanchiment sauf dans les procédures contres des personnes suisses si tous les actes pertinents de l'infraction ont été exclusivement commis en Suisse »¹³. La formulation de cette déclaration est toutefois imprécise et difficile à interpréter. Quoi qu'il en soit, hormis l'exception prévue par la déclaration commune, il est loisible à l'Etat compétent de l'UE de poursuivre les auteurs d'une infraction de blanchiment, au sens européen, dont les actes n'ont pas été exclusivement commis en Suisse.

2.3 Les recommandations du GAFI

Le GAFI a mis en œuvre, par étapes, une série de recommandations. En 2003, la révision de la recommandation n° 1 a conduit à un élargissement notable de la définition du délit préalable. Elle définit les délits initiaux soit au moyen d'un seuil minimum quant à la quotité de la peine encourue ou selon une liste d'infractions préalables. Pour les Etats qui utilisent la méthode de seuil, tous les délits considérés comme graves ou qui sont passibles d'une peine privative de liberté d'un maximum d'au moins une année ou d'un minimum de 6 mois doivent être considérés comme délits initiaux.

En février 2012, le GAFI a publié de nouvelles recommandations concernant les normes internationales en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme et de la prolifération. Selon la recommandation n° 3 du GAFI, les pays « devraient appliquer l'infraction de blanchiment de capitaux à toutes les infractions graves afin de couvrir la gamme la plus large d'infractions sous-jacentes ». La note interprétative à la recommandation précise que les infractions sous-jac-

tes peuvent être définies (i) par rapport à l'ensemble des infractions, (ii) par rapport à un seuil lié soit à une catégorie d'infractions graves, soit à la peine privative de liberté dont est passible l'infraction sous-jacente (méthode du seuil), (iii) par rapport à une liste d'infractions sous-jacentes, ou (iv) par une combinaison de ces méthodes¹⁴.

La note interprétative à la recommandation n° 3 du GAFI précise que « dans les pays qui appliquent la méthode du seuil, les infractions sous-jacentes devraient au minimum comprendre toutes les infractions relevant de la catégorie des infractions graves en vertu de leur droit interne ou inclure les infractions passibles d'une peine maximale de plus d'un an d'emprisonnement ou, pour les pays qui ont établi dans leur système juridique un seuil minimum pour les infractions, les infractions sous-jacentes devraient comprendre toutes les infractions passibles d'une peine minimale de plus de six mois d'emprisonnement. Quelle que soit l'approche adoptée, chaque pays devrait au minimum inclure une gamme d'infraction au sein de chacune des catégories désignées d'infractions »¹⁵. En particulier, l'expression « catégories désignées d'infractions » désigne les infractions fiscales pénales liées aux impôts directs et indirects.

La Suisse a accepté cette recommandation et va devoir en conséquence la mettre en œuvre en droit interne.

2.4 Autres développements

On mentionnera également la Directive Européenne 2005/60 du 26 octobre 2005 (troisième directive anti-blanchiment) relative à la prévention de l'utilisation du système financier à des fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, modifiée à diverses reprises. Dans sa version actuelle, la directive considère comme blanchiment de capitaux les agissements commis intentionnellement, comme la conversion, le transfert ou la dissimulation de biens, dont l'auteur sait qu'ils proviennent d'une *activité criminelle* ou d'une participation à une telle activité (art. 1 chiffre 1 et 2). L'activité criminelle vise toute infraction grave, à savoir notamment les infractions punies d'une peine privative de liberté d'une durée maximale supérieure à un an ou, dans les Etats dont le système juridique prévoit un seuil minimal, les infractions punies d'une peine privative de liberté d'une durée minimale supérieure à 6 mois (art. 3 chiffre 5).

Suite à la nouvelle série de recommandations du GAFI de février 2012, la Commission européenne a lancé son

12 Voir notamment l'art. 36 ALF.

13 Acte final ALF, Déclaration commune relative au blanchiment.

14 GAFI, note interprétative 2 ad recommandation 3.

15 GAFI, notes interprétatives 3-4 ad recommandation 3.

propre réexamen du cadre européen¹⁶. S'agissant des infractions fiscales pénales sous-jacentes, le GAFI ne fournit pas d'orientations supplémentaires relatives aux modalités de mise en œuvre. La Commission se borne donc à quelques suggestions. Selon elle, il serait envisageable d'examiner si l'approche existante convient aux infractions fiscales pénales, si elles doivent constituer une catégorie spécifique d'infractions graves, ou s'il faut les définir de manière plus détaillée.

Il existe également la Convention 141 du Conseil de l'Europe du 8 septembre 1990 sur le blanchiment, le dépiage, la saisie et la confiscation des produits du crime, devenue entretemps la Convention 198 du Conseil de l'Europe du 16 mai 2005.

3 La mise en œuvre en Suisse

3.1 Introduction de la problématique

Conformément au droit suisse, seules les infractions qualifiées de crime – à savoir celles passibles d'une peine privative de liberté de plus de 3 ans – sont considérées comme des infractions préalables au blanchiment d'argent. Dans la législation actuelle, seule la fiscalité indirecte connaît une infraction préalable au blanchiment d'argent, en matière de contrebande douanière (art. 14 al. 4 DPA). Dans le domaine des impôts directs, la législation fiscale connaît seulement les contraventions administratives (soustraction d'impôt¹⁷) ou les délits (escroquerie en matière de contributions¹⁸, usage de faux¹⁹). La seule exception est l'article 14 al. 4 DPA, qui qualifie de crime l'escroquerie fiscale en matière de contrebande de marchandises, constituant une infraction préalable au blanchiment.

Afin de se conformer aux recommandations révisées du GAFI du 16 février 2012, la Suisse est donc tenue d'ériger des infractions fiscales en crime.

3.2 De lege lata

3.2.1 L'infraction de blanchiment

L'article 305^{bis} al. 1 du CP réprime « celui qui aura commis un acte propre à entraver l'identification de l'origine, la découverte ou la confiscation de valeurs patrimoniales dont il savait ou devait présumer qu'elles proviennent d'un crime ». Cette infraction est passible d'une peine

privative de liberté de 3 ans ou plus ou d'une peine pécuniaire. Dans les cas graves, la peine privative de liberté peut être portée à 5 ans au plus. Les éléments constitutifs de l'infraction de blanchiment sont les suivants²⁰ : (i) une valeur patrimoniale ; (ii) cette valeur patrimoniale provient d'un crime ; (iii) la commission d'un acte propre à entraver le lien entre la valeur patrimoniale et le crime ; (iv) un comportement intentionnel ; (v) l'auteur sait ou devait présumer que la valeur patrimoniale provient d'un crime.

L'article 9 LBA, qui prévoit une obligation de communiquer de l'intermédiaire financier, se fonde sur cette même notion de blanchiment. L'obligation de communication suppose donc l'existence d'un crime en amont.

3.2.2 Problèmes dans l'application des éléments constitutifs du blanchiment au domaine fiscal

3.2.2.1 Délimitation de la provenance criminelle des avoirs non déclarés

Le terme de « provenance » implique qu'il doit exister un lien suffisamment étroit entre le crime et les avantages économiques qui en découlent²¹. D'emblée, il apparaît que la définition de l'infraction de blanchiment ne s'adapte que difficilement au domaine fiscal. En effet, les valeurs patrimoniales non déclarées ont le plus souvent été obtenues d'une manière légale (héritage, épargne, activité lucrative). La déclaration fiscale incomplète, comportement certes illicite, n'a pas pour effet de rendre illégale la provenance des fonds. La solution du législateur, qui dépasse ainsi le cadre traditionnel de l'infraction de blanchiment, consiste en quelque sorte à criminaliser l'infraction fiscale, à savoir la non déclaration, salissant ainsi les fonds d'origine légale en nature criminelle.

Est donc criminelle la valeur qui découle de manière causale de l'infraction fiscale, soit l'impôt élué. Cet impôt élué, valeur patrimoniale appréciable en argent, d'origine licite, est en effet « sali » par l'absence de déclaration. En matière fiscale, il est donc fondamental de ne pas contaminer l'ensemble du patrimoine du contribuable – dont l'origine est en principe légale – et donc de le séparer des fonds devenus criminels par l'absence de déclaration fiscale. Une telle distinction est particulièrement problématique.

Cette nécessité de séparation pose des problèmes pratiques. En effet, ce n'est pas parce qu'un compte particulier n'a pas été déclaré que les impôts dus en relation

16 Voir le Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil concernant l'application de la directive 2005/60/CE.

17 Art. 175 LIFD ; art. 56 LHID.

18 Art. 14 al. 2 DPA.

19 Art. 186 LIFD ; art. 59 LHID.

20 CORBOZ, Les infractions en droit suisse, p. 631 ss.

21 CASSANI, ad art. 305^{bis} CP N. 20.

avec ce compte auraient été acquittés au moyen dudit compte plutôt qu'un autre compte, s'il avait été déclaré au fisc. Il y a donc un risque de contamination de l'intégralité du patrimoine du contribuable, s'il est impossible de déterminer quels biens entrent dans le champ du blanchiment (soit les avoirs qui auraient servis au paiement de l'impôt)²².

En droit pénal, l'infraction de blanchiment d'argent porte sur une valeur patrimoniale qui provient d'un crime, raison pour laquelle l'argent est considéré comme sale. Cette exigence d'un lien de provenance se justifie également par le fait que le blanchiment d'argent est un acte propre à entraver la confiscation²³. Pour qu'une confiscation soit possible selon l'article 70 CP, il est nécessaire que l'infraction soit la cause essentielle de l'obtention des valeurs patrimoniales que l'on entend confisquer, et celles-ci doivent typiquement provenir de l'infraction en cause. Il doit donc y avoir entre l'infraction et l'obtention de valeurs patrimoniales un lien de causalité tel que la seconde apparaît comme la conséquence directe et immédiate de la première²⁴. Ce lien de causalité est une composante essentielle de la définition du blanchiment d'argent²⁵. En effet, le blanchiment est une entrave à la confiscation et non l'exécution de la créance compensatrice, sinon tout transfert et toute dissimulation de n'importe quel élément de patrimoine de l'auteur pourraient être qualifiés de blanchiment. Ainsi, on pourrait soutenir que les montants économisés grâce à l'infraction ne peuvent être confisqués, au sens de l'article 70 CP, et ne peuvent donc pas être qualifiés de blanchiment ; le montant économisé peut faire l'objet d'une créance compensatrice²⁶. La question est donc de savoir si la valeur patrimoniale non déclarée au fisc provient de l'infraction fiscale. Or, la valeur dissimulée au fisc provient dans la majorité des cas d'une activité légale, la seule valeur qui provient de l'infraction est l'impôt élué. Il s'agit certes d'un avantage patrimonial (économie d'impôt), mais impossible à localiser dans le patrimoine de l'auteur. Dans cette perspective, on pourrait soutenir que l'impôt élué est un profit illicite dont l'auteur peut être privé par une créance compensatrice exécutable sur l'ensemble de son patrimoine²⁷. Le Tribunal fédéral a cependant admis la confiscation d'un montant d'impôt économisé²⁸.

Même si on admet que l'économie d'impôt est susceptible de confiscation, se pose le problème de l'identification de la valeur dans le patrimoine de l'auteur de l'infraction. En effet, il y a en matière fiscale un problème d'identification des valeurs criminelles, dans la mesure où l'impôt élué est mélangé aux autres avoirs déclarés du contribuable. Il y a donc un risque de contamination de l'intégralité du patrimoine du contribuable s'il est impossible de déterminer quels biens entrent dans le champ du blanchiment (soit les avoirs qui auraient servi au paiement de l'impôt)²⁹. Une telle conséquence paraît problématique à la lumière de l'art. 8 CEDH qui protège la vie privée du contribuable.

En outre, cette difficulté d'identification risque non seulement de mener à une contamination de l'ensemble du patrimoine, mais pose également des difficultés pour l'intermédiaire financier qui est tenu de dénoncer, dans les cas où il sait ou présume, sur la base de soupçons fondés, que les valeurs patrimoniales impliquées dans la relation d'affaires ont un rapport avec une infraction au sens l'article 305^{bis} CP. L'intermédiaire en question devra avoir des compétences particulières ou se doter de collaborateurs compétents en matière de droit fiscal suisse et international pour déterminer si une infraction fiscale grave a été réalisée.

3.2.2.2 La définition du crime fiscal

Il convient ensuite de s'assurer que l'infraction fiscale préalable est un crime au sens de l'article 10 al. 2 CP. En d'autres termes, l'infraction doit être passible d'une peine privative de liberté de plus de 3 ans. On notera que la solution suisse correspond ainsi à la méthode du seuil du GAFI.

Dans les relations internationales, la qualification du délit préalable doit se faire à la lumière du droit suisse. Le principe de double incrimination est ancré à l'article 35 al. 1 lettre a et à l'article 64 al. 1 EIMP. Il en découle qu'une demande d'entraide fondée sur un délit de blanchiment doit respecter les conditions de l'article 305^{bis} CP. La jurisprudence du Tribunal fédéral remet en cause cette règle lorsqu'elle juge que l'autorité requérante n'est pas tenue d'indiquer en quoi consisterait l'infraction principale lorsqu'elle soupçonne une activité de blanchiment³⁰.

Il convient donc de voir dans quelle mesure une infraction fiscale peut être considérée comme un délit préalable au blanchiment en droit suisse.

22 CASSANI, *Infractions fiscales et blanchiment d'argent*, p. 17.

23 CASSANI, *L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent : considérations de lege ferenda*, p. 21.

24 Arrêt du TF 1C.374/2009, in: JdT 2011 IV 187, p. 195.

25 CASSANI, *L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent : considérations de lege ferenda*, p. 22 et références citées.

26 CASSANI, *L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent : considérations de lege ferenda*, p. 22.

27 CASSANI, *Infractions fiscales et blanchiment d'argent*, p. 15 ss.

28 ATF 120 IV 365, 367.

29 CASSANI, *Infractions fiscales et blanchiment d'argent*, p. 17.

30 ATF 129 II 97, 99 et la critique de Molo, *Zusammenhang zwischen Steuerstraftaten und Geldwäscherei*, p. 191.

Pour les impôts directs, seuls les délits d'usage de faux (art. 186 LIFD ; 59 LHID) et de détournement de l'impôt à la source (art. 187 LIFD ; 59 LHID) sont passibles d'une peine privative de liberté, limitée à trois ans toutefois. Il s'agit donc d'un délit et non d'un crime. La même conclusion peut être tirée s'agissant de l'escroquerie fiscale de l'article 14 al. 1-3 DPA. En effet, cette infraction prévoit une peine d'emprisonnement pour un an au plus ou l'amende jusqu'à concurrence de 30 000 frs. Il en découle qu'il est fréquent en pratique que les personnes poursuivies pour blanchiment prétendent parfois avoir ignoré l'origine criminelle des fonds et pensé que les avoir étaient « simplement » non déclarés.

La loi sur l'impôt anticipé et les droits de timbre ne prévoit pas d'infraction pouvant entraîner une peine privative de liberté. En matière de TVA et de droit de douane, des peines privatives de liberté sont prévues, mais d'un maximum inférieur à trois ans, de sorte que ces infractions ne sont pas non plus qualifiées de crime.

Sous l'influence des recommandations du GAFI antérieures à la refonte de février 2012, la Suisse a toutefois modifié l'article 14 DPA. En date du 1er février 2009, un nouvel alinéa 4 a été introduit. Il prévoit que lorsqu'une infraction au sens de l'al.1 ou 2 a été commise dans le but de tirer des gains importants de l'importation, de l'exportation et du transit de produits, et que son auteur agit comme membre d'une bande formée pour commettre de manière systématique des escroqueries en matière de prestations et de contributions (escroqueries fiscales qualifiées), il est puni d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus et/ou d'une peine pécuniaire. Cette norme a donc pour effet d'ériger l'escroquerie fiscale en matière de contrebande de marchandises comme délit préalable au blanchiment d'argent.

L'escroquerie qualifiée de l'article 14 al. 4 DPA reprend fondamentalement les éléments constitutifs de l'escroquerie fiscale, tout en y ajoutant certains éléments supplémentaires, à savoir la formation d'une bande, le but de tirer un « gain important », la contrebande portant sur des produits et l'existence d'un délit continu (commis « de manière systématique »). La notion de bande, à l'article 14 al. 4 DPA, correspond à celle que l'on retrouve par exemple aux articles 139 ch. 3 CP, ou 19 ch. 2 lettre b LStup. Ainsi, il y a bande lorsque deux ou plusieurs personnes expriment leur volonté de s'associer en vue de commettre ensemble plusieurs infractions indépendantes, même s'il n'existe pas encore de plan précis pour commettre des infractions déterminées³¹. La loi ne précise pas de montant précis permettant de constater l'existence d'un gain important.

3.2.2.3 Un acte d'entrave

Nous avons vu que, pour qu'il y ait infraction préalable au blanchiment, il est nécessaire que la valeur patrimoniale, par exemple un compte en banque, provienne d'une infraction fiscale qualifiée de crime. Le lien direct entre une valeur patrimoniale et l'infraction fiscale n'est pas aisé à établir. En outre, l'acte doit être propre à rendre plus difficile l'établissement du lien entre la valeur patrimoniale et le crime (acte de dissimulation); ainsi, la simple détention d'un compte non déclaré ne devrait pas être qualifiée d'entrave.

En d'autres termes, l'auteur doit commettre un acte propre à entraver l'identification de l'origine, la découverte ou la confiscation de valeurs patrimoniales. Il s'agit d'une infraction de mise en danger abstraite et non de résultat, en ce sens qu'il n'est pas nécessaire que l'acte cause effectivement une entrave³². On admet également – et la jurisprudence l'a confirmé récemment – que l'acte peut aussi être commis par omission si l'auteur se trouvait dans une position de garant. Il en va ainsi de l'intermédiaire financier, tenu de par la LBA à collaborer à la lutte contre le blanchiment d'argent³³.

Le comportement délictueux consiste à rendre plus difficile l'établissement du lien de provenance entre une valeur patrimoniale et un crime³⁴. Par exemple, l'auteur transfère des fonds d'origine criminelle d'un compte à l'autre, ou d'un pays à l'autre, voire à un homme de paille ou une société écran. En revanche, tel n'est pas le cas du simple versement de la part du contribuable sur son propre compte³⁵. Dans cette dernière hypothèse, il n'y a pas à proprement parler de dissimulation. Bien que la question soit controversée, la doctrine majoritaire considère que le blanchiment consiste exclusivement à entraver la confiscation pénale. Corboz est plus nuancé et, s'appuyant sur le texte légal, envisage trois effets possibles à l'entrave, à savoir, outre la confiscation, la découverte et l'origine³⁶. La jurisprudence suit pour le moment l'opinion de la doctrine majoritaire³⁷.

3.2.2.4 Les conditions subjectives

L'infraction doit être commise intentionnellement (art. 12 CP). De plus, l'auteur sait ou doit présumer que la valeur patrimoniale provient d'un crime. Le dol éventuel suffit. Comme le relève Corboz, cette condition peut poser problème en pratique, en ce sens que les auteurs,

31 ATF 135 IV 158.

32 CORBOZ, Les infractions en droit suisse, p. 634.

33 CORBOZ, Les infractions en droit suisse, p. 635.

34 CORBOZ, Les infractions en droit suisse, p. 633.

35 ATF 124 IV 279.

36 CORBOZ, Les infractions en droit suisse, p. 634 s.

37 ATF 129 IV 244, cons. 3.3.

pour se soustraire à la poursuite pénale, tenterons d'affirmer qu'ils ne savaient rien. Tout au plus admettront-ils savoir que les fonds provenaient d'une soustraction d'impôt. Le dol éventuel est toutefois réalisé dès lors que l'auteur admet l'idée que les fonds proviennent d'une infraction grave, même s'il ne sait pas en quoi elle consiste³⁸.

3.3 De lege ferenda

3.3.1 Généralités

Pour mettre en œuvre les recommandations du GAFI, le droit suisse doit créer des crimes en matière de fiscalité directe et indirecte qui seront des infractions préalables au blanchiment d'argent. A la lumière du droit fiscal actuel, cela pose notamment deux problèmes de taille.

Tout d'abord, le législateur doit modifier les normes du droit fiscal pour faire entrer dans la notion de crime de l'article 305^{bis} CP certaines infractions graves du droit fiscal. La recommandation n° 3 du GAFI vise désormais les crimes en matière d'impôts directs et indirects. A ce jour, seule l'infraction de l'article 14 al. 4 DPA peut constituer un crime préalable au blanchiment. Or celle-ci vise fondamentalement les escroqueries fiscales en matière d'importation, d'exportation ou de transits de produits, commises en bande. Le secteur des services n'est ainsi pas visé. De même, les impôts directs ne sont pas non plus concernés par l'article 14 al. 4 DPA.

Ensuite, le législateur doit résoudre les difficultés dogmatiques liées aux particularités du droit fiscal. En effet, nous avons vu que la détermination de la provenance des fonds criminels est délicate à établir dès lors que, initialement, l'argent est d'origine légale et que seule sa non déclaration le rend sale. De plus, le risque de contamination de l'ensemble de la fortune du contribuable doit être pris en compte.

Une solution pour faire entrer dans la notion de crime l'infraction fiscale, pour les impôts directs, aurait été de relever le seuil de punissabilité de l'article 186 LIFD pour le transformer en crime, à savoir de prévoir une sanction de plus de 3 ans d'emprisonnement. Cela dit, le droit suisse distingue les crimes et les délits en fonction de la gravité de la peine dont l'infraction est passible (art. 10 al. 1 CP). Il aurait donc paru peu approprié de simplement élever le seuil d'un délit existant juste pour les besoins d'ériger celui-ci en infraction préalable au blanchiment d'argent³⁹. Il aurait convenu plutôt d'aggraver le délit fiscal existant en y ajoutant des conditions

supplémentaires, telles que le montant particulièrement important (critère du seuil) ou la commission en bande. De ce point de vue, un usage de faux documents commis dans le cadre d'une soustraction de montants particulièrement importants, de manière professionnelle, devrait constituer une infraction préalable. On aurait également pu ajouter la participation d'un intermédiaire financier.

Une autre approche consisterait plutôt à se diriger vers la notion d'escroquerie fiscale. Le critère pour définir un crime fiscal serait alors fondé sur la manière dont l'infraction est commise⁴⁰. Cette opinion peut se justifier compte tenu de l'abondante jurisprudence rendue en la matière et par le fait que cette notion, dans l'entraide internationale en matière pénale (EIMP), s'applique indistinctement en matière d'impôts directs et indirects. Elle nécessiterait en tout cas une refonte globale de notre droit pénal fiscal qui repose, en droit interne, sur le concept du « Urkundemodell » plutôt que du « Arglistmodell ».

Le Conseil fédéral est allé dans cette direction, mais en fusionnant plusieurs approches (astuce, usage de faux et critère du seuil)⁴¹.

3.3.2 La nouvelle notion d'escroquerie fiscale (qualifiée)

Afin de se conformer aux recommandations révisées du GAFI, le Conseil fédéral propose, dans son avant-projet de loi, en matière d'impôts indirects, d'élargir le champ d'application de l'art. 14 al. 4 DPA afin d'y inclure d'autres impôts. La nouvelle escroquerie fiscale qualifiée s'inscrit dans le prolongement de l'escroquerie en matière de prestations et de contributions de l'article 14 DPA. Cette infraction peut ainsi s'appliquer à l'ensemble de la TVA, ainsi qu'aux autres impôts prélevés par la Confédération (impôt anticipé et droit de timbre)⁴².

En ce qui concerne la fiscalité directe, le droit fiscal actuellement en vigueur ne connaît pas d'état de fait qui serait constitutif d'un crime. Aujourd'hui, le droit fiscal suisse connaît la soustraction d'impôt⁴³, qui est une

38 CORBOZ, Les infractions en droit suisse, p. 640.

39 En ce sens SCHWOB, « Tax Crimes » als Vortaten zu Geldwäscherei?, p. 284.

40 En ce sens CASSANI, L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent : considérations de lege ferenda, p. 20-21.

41 Rapport concernant la politique de la Confédération en matière de marchés financiers, ch. 4.2.1 ; Rapport explicatif destiné à la consultation concernant la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière, révisées en 2012, 1.2.4 ss.

42 Rapport concernant la politique de la Confédération en matière de marchés financiers, ch. 4.2.1 ; Rapport explicatif destiné à la consultation concernant la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière, révisées en 2012, 1.2.4.1.

43 Art. 175 al. 1 LIFD et art. 56 al. 1 LHID.

contravention, et l'usage de faux⁴⁴ (appelé fraude fiscale dans la LHID), qualifié de délit. Les modifications sont donc bien plus conséquentes. L'avant-projet du Conseil fédéral propose d'introduire une nouvelle infraction fiscale qui remplacera l'usage de faux (art. 186 LIFD et art. 59 LHID) et consistera en une soustraction qualifiée appelée « escroquerie fiscale », qui constituera un délit, ainsi qu'une forme aggravée de cette nouvelle infraction, qui constituera un crime.

La nouvelle infraction de l'avant-projet du Conseil fédéral utilise comme base la soustraction d'impôt. En se fondant sur cette infraction, le projet instaure deux infractions qualifiées, à savoir l'escroquerie fiscale constitutive d'un délit et l'escroquerie fiscale constitutive d'un crime.

Selon ces nouvelles dispositions, il y a escroquerie fiscale lorsque la soustraction d'impôt a été commise « en induisant astucieusement en erreur l'autorité fiscale par des affirmations fallacieuses ou par la dissimulation de faits vrais ou en la confortant astucieusement dans son erreur » ou lorsque la soustraction d'impôt a été réalisée « en faisant usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultat ou des certificats de salaire ou autres attestations de tiers dans le dessein de tromper l'autorité fiscale ». Pour que l'escroquerie fiscale soit qualifiée de crime, il faut encore que les éléments imposables non déclarés atteignent au moins CHF 600 000. Ce montant peut soit être du revenu, soit de la fortune, étant donné que la Suisse impose les deux éléments.

3.3.3 Critique de la nouvelle notion d'escroquerie fiscale

Jusqu'à présent, en matière de fiscalité directe, la tromperie astucieuse n'a jamais été un élément constitutif d'une infraction fiscale. Il pourrait en résulter une difficulté dans l'interprétation de ces nouvelles normes, dans la mesure où la jurisprudence rendue jusqu'à présent en matière de délit fiscal se limite à l'usage de faux. Une solution pour aider à interpréter ces nouveaux éléments constitutifs de l'infraction serait de s'inspirer de l'interprétation de la notion de « tax fraud » contenue dans l'art. 26 CDI-US, qui reprend largement la jurisprudence du Tribunal fédéral de l'art. 3 al. 3 EIMP. En effet, la notion de « tax fraud » est une attitude frauduleuse qui est réalisée lorsqu'un contribuable utilise ou a l'intention d'utiliser, dans le dessein de tromper les autorités fiscales, des titres faux ou falsifiés, ou une construction mensongère. Cependant, il faudrait éviter une interprétation trop extensive, comme celle qui ressort du Mutual Agreement

du 23 janvier 2003 conclu par la Suisse et les États-Unis et qui ne correspond plus, selon nous, à la notion d'escroquerie fiscale au sens de l'avant-projet du Conseil fédéral.

Comme nous l'avons vu ci-dessus, les nouvelles infractions fiscales qui remplacent l'usage de faux ont comme fondement la soustraction fiscale et en constituent une forme aggravée. La soustraction d'impôt commise au moyen de titres faux ou en trompant astucieusement le fisc reste un délit. Pour que l'escroquerie soit qualifiée de crime, il faut encore que les éléments imposables déclarés atteignent au moins CHF 600 000 par période fiscale. Ainsi, le critère déterminant pour passer du délit au crime est une assiette d'impôt d'au moins CHF 600 000. Seuls les éléments imposables soumis à un impôt sur le revenu, la fortune ou les gains immobiliers sont concernés, ainsi que les impôts étrangers similaires, pour les contribuables étrangers. Les éléments de revenu et de fortune soumis aux impôts sur les successions et donations ne sont pas visés. En outre, seuls les éléments non déclarés au moyen d'une escroquerie fiscale doivent être pris en compte dans le calcul du seuil⁴⁵.

Nous sommes d'avis qu'il est erroné de se fonder sur l'assiette d'impôt pour déterminer le seuil à partir duquel l'escroquerie devient un crime et donc une infraction préalable au blanchiment d'argent. Il serait plus opportun de se baser sur l'impôt éludé, et non sur le montant du bien non déclaré. Le montant de l'impôt éludé nous semble plus cohérent au regard du concept général du blanchiment d'argent, qui nécessite que la valeur provienne d'une infraction. En effet, un des éléments constitutifs clé de l'infraction du blanchiment d'argent est l'acte d'entrave à l'établissement du lien entre la valeur patrimoniale et le crime ; le blanchiment d'argent est une entrave à la confiscation. Ainsi, dans ce contexte, l'élément central, en matière de fiscalité, est l'impôt éludé, qui est la seule valeur qui provient de l'infraction et qui est susceptible de confiscation. Pour ces raisons, nous sommes d'avis qu'il serait plus opportun de fixer le seuil du crime en fonction d'un montant d'impôt éludé, et non en fonction de l'assiette de l'impôt.

Bien entendu, le fait de prendre comme valeur déterminante l'impôt éludé et non l'assiette imposable présente des difficultés pratiques, dans la mesure où, pour déterminer si le seuil est atteint, il sera nécessaire de non seulement connaître la situation patrimoniale globale de la personne concernée, mais aussi les législations fiscales applicables (suisses et étrangères). Se poserait aussi la

44 Art. 186 LIFD et art. 59 LHID.

45 Rapport explicatif destiné à la consultation concernant la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière, révisées en 2012, p. 62.

question de savoir quelle période doit être prise en compte et s'il faut additionner les années, ce qui aurait pour conséquence de transformer un délit en crime en raison de l'écoulement du temps.

3.3.4 Impact du devoir d'annonce selon l'article 9 LBA

L'article 9 al. 1 LBA prévoit pour l'intermédiaire financier une obligation de dénoncer dans les cas où il sait ou présume, sur la base de soupçons fondés, que les valeurs patrimoniales impliquées dans la relation d'affaires ont un rapport avec une infraction au sens de l'art. 305^{bis} du code pénal, qu'elles proviennent d'un crime ou qu'une organisation criminelle exerce un pouvoir de disposition sur ces valeurs (art. 260^{er} ch. 1 CP). Dans ces cas, il doit en informer sans délai le Bureau de communication en matière de blanchiment d'argent. Après avoir effectué la communication, l'intermédiaire financier doit bloquer les avoirs du client pendant un délai de 5 jours ouvrables (art. 10 al. 2 LBA).

Vu la difficulté de mettre en lien les avoirs non déclarés avec un compte particulier, l'intermédiaire financier peut se retrouver dans l'impossibilité d'identifier et de bloquer les avoirs concernés. De plus, même s'il arrive à déterminer le compte concerné, il n'aura probablement ni les informations sur la situation patrimoniale complète du contribuable, ni les compétences fiscales suisses et étrangères pour déterminer le montant exact de l'impôt élué, et donc le montant de la valeur criminelle à bloquer. Il serait à notre sens tout à fait disproportionné et même contraire à l'article 8 CEDH, qui protège la vie privée du contribuable, de bloquer tous les avoirs, à défaut de pouvoir cibler les avoirs concernés.

Enfin, une autre difficulté, qui démontre que l'infraction de blanchiment s'inscrit difficilement dans la problématique des avoirs non déclarés, est le moment où l'infraction est réalisée. Il est possible que l'infraction fiscale ne soit pas encore réalisée lorsque les avoirs sont déposés. En effet, lorsque par exemple des revenus sont déposés sur un compte, l'infraction de soustraction peut seulement commencer l'année suivant le dépôt des avoirs, c'est-à-dire lors du dépôt de la déclaration fiscale. Aussi longtemps que le contribuable n'a pas rempli sa déclaration d'impôt – voire jusqu'à sa taxation définitive qui peut intervenir des mois après – l'infraction préalable n'est ni achevée, ni même commencée. L'incertitude liée au moment de la réalisation de l'infraction est une difficulté supplémentaire pour l'intermédiaire financier.

4 Conclusions

Nous constatons que l'infraction de blanchiment d'argent s'inscrit difficilement dans la problématique des avoirs non déclarés, ce qui pose des problèmes majeurs s'agissant de sa mise en œuvre. Ce n'est en effet pas l'infraction qui est à l'origine des avoirs, mais il constitue le moyen par lequel ils sont dissimulés. Il est donc délicat d'ériger des infractions fiscales comme délit préalable au blanchiment d'argent.

Le projet du Conseil fédéral présente des problèmes s'agissant de l'identification des valeurs criminelles (impôt élué), mais risque également de présenter des difficultés d'interprétation suite à l'abandon du délit d'usage de faux, remplacé par la notion – nouvelle en matière d'impôts directs – d'escroquerie fiscale. Une solution serait de s'inspirer de la notion de « tax fraud » de la CDI-US. Aussi, la fixation du seuil pour que l'escroquerie soit qualifiée de criminelle sur la base d'une certaine assiette imposable ne nous paraît pas adaptée. Il serait plus adéquat de fixer le seuil en fonction d'un certain montant d'impôt élué. Enfin, les intermédiaires financiers vont se trouver dans une situation particulièrement délicate, compte tenu des difficultés pratiques pour concilier leurs obligations d'annonce et de blocage avec les nouvelles infractions fiscales préalables au blanchiment d'argent. Dans cette perspective, il nous paraît nécessaire de revoir les règles en ce qui concerne les obligations des intermédiaires financiers, étant donné qu'on ne peut exiger de l'intermédiaire financier qu'il connaisse l'ensemble du patrimoine de la personne concernée, ainsi que les législations fiscales permettant de déterminer le montant des avoirs à bloquer qui correspond à l'impôt élué.

Bibliographie

- CASSANI URSULA, L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent : considérations *de lege ferenda*, RSDA 2013, p. 12
- CASSANI URSULA, Infractions fiscales et blanchiment d'argent, in : Luc Thévenoz/Christian Bovet (éd.), Journée 2004 de droit bancaire et financier, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 15
- CASSANI URSULA, Commentaire du droit pénal suisse, Partie spéciale, Berne 1996
- CORBOZ BERNARD, Les infractions en droit suisse, Volume II, 3^{ème} éd., 2010, Berne
- GELY MANUELLE, Tax Offences : The Hidden Face of Money Laundering?, Intertax 2003, p. 328

KÄSTLI HERMANN, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, Archives 2005/06, p. 177

LANGLO JAN, Tax Compliance in a Globalized World, in : Tax Notes International 2013, p. 423

MOLO GIOVANNI, Zusammenhang zwischen Steuerstraftaten und Geldwäscherei, AJP/PJA 2009, p. 191

OBERSON Xavier, L'accord entre la Suisse et l'Union Européenne pour lutter contre la fraude – Un tournant, FStR 2005, p. 167

SCHWOB RENATE, «Tax Crimes» als Vortaten zu Geldwäscherei? «Je mehr die Gesetze und Befehle prangen, desto mehr gibt es Diebe und Räuber.», ECS 2011, p. 281

Normes

ALF, Accord de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (du 26.10.2004), RS 0.351.926.81

CDI-US, Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 2.10.1996), RS 0.672.933.61

CEDH, Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (du 4.11.1950), RS 0.101

CP, Code pénal suisse (du 21.12.1937), RS 311.0

DPA, LF sur le droit pénal administratif (du 22.3.1974), RS 313.0

Directive 2005/60/CE, Directive 2005/60/CE du Parlement Européen et du Conseil (du 26.10.2005) relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (du 26.10. 2005), JO L 309 du 25.11.2005, p. 15

EIMP, LF sur l'entraide internationale en matière pénale (du 20.3.1981), RS 351.1

LBA, LF concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme dans le secteur financier (du 10.10.1997), RS 955.0

LD, Loi sur les douanes (du 18.3.2005), RS 631.0

LHID, LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14.12.1990), RS 642.14

LStup, LF sur les stupéfiants et les substances psychotropes (du 3.10.1951), RS 812.121

Travaux préparatoires

Message accords bilatéraux II, Message relatif à l'approbation des accords bilatéraux entre la Suisse et l'Union européenne, y compris les actes législatifs relatifs à la transposition des accords («accords bilatéraux II») (du 1.10.2004), FF 2004, p. 5593

Message LD, Message à une nouvelle loi sur les douanes (du 15.12.2003), FF 2004, p. 517

Rapports et documents

Convention du Conseil de l'Europe relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime et au financement du terrorisme (du 16.5.2005), <http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/QueVoulezVous.asp?CL=FRE&NT=198>

GAFI, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération, février 2012, Les Recommandations du GAFI, <http://www.fatf-gafi.org/fr/themes/recommandationsgafi/documents/normesinternationalesurluttecontreleblanchimentdecapitauxetlefinancementduterismeetdelaproliferation.html>

OCDE Recommandation, Recommandation du Conseil en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves (C(2010)119) (du 10.10.2010), <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=266&Lang=fr&Book=False>

Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil concernant l'application de la directive 2005/60/CE (du 11.4.2012), COM(2012) 168 final, http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/financial-crime/20120411_report_fr.pdf

Rapport concernant la politique de la Confédération en matière de marchés financiers (du 19.12.2012), http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/02679/index.html?lang=fr&download=NHZLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1ae2IZn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDe4B,e2ym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A--

Rapport explicatif destiné à la consultation concernant la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière, révisées en 2012 (du 27.2.2013), <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/>

gesetzgebung/00571/02691/index.html?lang=fr&
download=NHZLpZeg7t,lnp6I0NTU042I2Z6ln1ae2
IZn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDe4F3g2ym162epYbg
2c_JjKbNoKSn6A--

Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung – Klärung offener Fragen

Übersicht über den Stand der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

Thomas Stadelmann, Bundesrichter*



Thomas Stadelmann

Inhalt

1	Letztinstanzliches kantonales Urteil	184	6	Keine Beschwer im zweitveranlagenden Kanton	185
2	Mitanfechtung rechtskräftiger Veranlagungen anderer Kantone	184	6.1	Kognition	186
3	Fristen	184	6.2	Novenverbot und Sachverhaltsbindung	186
4	Ausschluss von Rügen	184	6.3	Rechtsmittelverfahren im erstveranlagenden Kanton?	188
5	Ausschluss der Beschwerde mangels Doppelbesteuerungs-Problematik	185	7	Fazit	189
				Literatur	190
				Rechtsquellen	191
				Materialien	191

Seit dem Inkrafttreten des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) am 1.1.2007 hat sich im Verfahren bei interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen Grundlegendes geändert. Bis zu diesem Zeitpunkt konnte ein von einer aktuellen Doppelbesteuerung betroffener Steuerpflichtiger direkt gegen die Veranlagung des zweitveranlagenden¹ Kantons eine Doppelbesteuerungsbeschwerde beim Bun-

desgericht erheben; er musste also nirgends den kantonalen Instanzenzug durchlaufen. Dabei konnte er auch die Veranlagung des erstveranlagenden Kantons mitanfechten, unabhängig davon, ob diese bereits rechtskräftig war und ob allenfalls Rechtsmittel dagegen erhoben worden waren. Das BGG regelt dies anders, was auch diverse sich daraus ergebende prozessuale Abweichungen zur Folge hat.

* Ich danke Dr. Martin Kocher, Andreas Feller und Claude-Emmanuel Dubey, alle Gerichtsschreiber am Bundesgericht, für wertvolle Hinweise.

1 Im Folgenden wird jeweils grundsätzlich vereinfachend vom erst- bzw. zweitveranlagenden Kanton gesprochen. Die Problematik stellt sich analog dar, wenn mehr als bloss 2 veranlagende Kantone im Spiel sind.

1 Letztinstanzliches kantonales Urteil

Das Bundesgerichtsgesetz sieht in Art. 86 Abs. 1 lit. d vor, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ist gegen Entscheide letzter kantonomer Instanzen, sofern nicht die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zulässig ist. Das Bundesgericht hat dazu ausgeführt, das Bundesgerichtsgesetz sehe, anders als das Bundesrechtspflegegesetz (Art. 86 Abs. 2 OG), keine Ausnahme von der Regel von Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG vor; ausgehend vom Gesetzestext könnten mithin ausnahmslos, auch auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung, nur Entscheide letzter kantonomer – gerichtlicher (vgl. Art. 86 Abs. 2 BGG) – Instanzen mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden.² Es setzte sich dabei auch mit den in der Lehre vorgebrachten Bedenken auseinander, hielt aber fest, die Neuerung stehe im Einklang mit einem der wichtigen Ziele der Bundesrechtspflegereform, das Bundesgericht zu entlasten und deshalb nicht als erste richterliche Behörde tätig werden zu lassen; bevor es angerufen werden könne, solle zuvor immer mindestens ein Gericht über die Streitsache entschieden haben, was mit einer gewissen Filterwirkung verbunden sei und dem Bundesgericht aufwendige Sachverhaltsabklärungen ersparen solle.³ Selbst wenn man aber die im Spiel stehenden Interessen anders gewichten und eine Ausnahmeregelung im Sinne von Art. 86 Abs. 2 OG vorziehen wollte, müsse diesbezüglich der Gesetzgeber tätig werden. Es bestehe keine Möglichkeit, auf dem Wege der Gesetzesauslegung zu diesem Ergebnis zu gelangen. Das Bundesgerichtsgesetz enthalte insofern keine Lücke. Wie sich aus der Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege⁴ klar ergebe, handle es sich bei der Neuregelung der Frage der Letztinstanzlichkeit nicht um ein Versehen; vielmehr entspringe sie einer bewussten gesetzgeberischen Entscheidung.

2 Mitaufhebung rechtskräftiger Veranlagungen anderer Kantone

Das Bundesgericht verkannte in diesem Urteil nicht, dass diese Rechtsmittelregelung den Rechtsschutz für den mehrfach Besteuereten erschweren kann. Es führt dazu einerseits aus, immerhin sei der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, in jedem der betroffenen Kantone den gesamten Instanzenzug zu durchlaufen. Es genüge nach

dem Willen des Gesetzgebers, wenn er dies bloss in einem Kanton tue; gegen den dort erwirkten letztinstanzlichen gerichtlichen Entscheid könne er Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erheben und dabei auch die früher ergangenen Entscheide in anderen, die Steuerhoheit beanspruchenden Kantonen anfechten, selbst wenn diese nicht letztinstanzlich sind.⁵ Dies ergibt sich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung aus Art. 100 Abs. 5 BGG, wonach bei Beschwerden wegen interkantonomer Kompetenzkonflikte die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen beginnt, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann.

3 Fristen

Wie bereits unter dem früheren Recht ist es weiterhin möglich, eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung sofort geltend zu machen, ohne dass bereits ein zweiter Kanton entschieden hat (virtuelle Doppelbesteuerung). Das Bundesgericht hielt dazu fest, Art. 100 Abs. 5 BGG – wonach die Beschwerdefrist spätestens (au plus tard) zu laufen beginne, wenn in beiden Kantonen Verfügungen getroffen worden sind –, bringe das besser zum Ausdruck als früher Art. 89 Abs. 3 OG, wonach bei Beschwerden wegen interkantonomer Kompetenzkonflikte die Frist erst (seulement après) zu laufen begann, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden waren.⁶

Bezüglich der Fristen ist zu beachten, dass in dem Kanton, in welchem das Verfahren bis zum letztinstanzlichen kantonomer Urteil durchlaufen wird, die gesetzlichen Rechtsmittelfristen einzuhalten sind. Werden solche Fristen verpasst, ohne dass ein Fristwiederherstellungsgrund vorliegt, so ist es unerheblich, ob das Fristversäumnis eine Doppelbesteuerung zur Folge hat. Diese lässt sich nicht mehr beseitigen.⁷

4 Ausschluss von Rügen

Der Einbezug bereits rechtskräftiger früherer Veranlagungen in das Doppelbesteuerungsverfahren kann sich sachgerechterweise bloss auf die Regelung doppelbesteuerungsrechtlicher Fragen beziehen. Soweit vom Steuer-

2 BGE 133 I 300 E. 2.3, auch zum Folgenden.

3 A.a.O.

4 Botschaft BGG, 4326.

5 BGE 133 I 300 E. 2.4.

6 BGER 2C_702/2008, 15.5.2009, StE 2010 A 24.5 Nr. 6 = StR 2009, 816, mit Hinweis auf BGE 133 I 308 E. 2.3.

7 Vgl. BGER 2C_513/2011, 2.11.2011, E. 2.3.

pflichtigen gegen die rechtskräftige Veranlagung des erstveranlagenden Kantons erhobene Rügen nicht im Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 127 Abs. 3 BV begründet sind, kann daher darüber nicht (mehr) befunden werden.⁸

5 Ausschluss der Beschwerde mangels Doppelbesteuerungs-Problematik

Mit Blick auf die Regelung von Art. 100 Abs. 5 BGG hat sodann das Bundesgericht im bereits erwähnten Urteil 2C_702/2008 vom 15.5.2009 festgehalten, Voraussetzung für eine Doppelbesteuerungsbeschwerde sei, dass sich im Kanton, dessen letztinstanzliches Urteil angefochten werden solle, die Doppelbesteuerungsfrage auch tatsächlich stelle. Hintergrund des Urteils war, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten im Anschluss an den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen erhoben wurde. Die Beschwerdeführerin warf diesem Kanton nicht vor, er habe seine Steuerhoheit überschritten. Es stand ausser Frage, dass im Kanton St.Gallen weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung vorlag und auch das Schlechterstellungsverbot nicht berührt war. Der Kanton St.Gallen hatte vielmehr entsprechend der neuen Rechtsprechung des Bundesgerichts in dieser Frage⁹ den Gesamtverlust der Unternehmung soweit möglich mit den Liegenschaftsgewinnen auf den Betriebsliegenschaften im Kanton St.Gallen verrechnet und die Beschwerdeführerin mit einem Reingewinn von Null und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1 303 000 veranlagt. Es war denn auch im gesamten Verfahren der Verwaltungsrekurskommission und des Verwaltungsgerichts nie die Rede davon, dass die Veranlagung des Kantons St.Gallen falsch sein oder eine Doppelbesteuerung bewirken könnte. Vor diesem Hintergrund führte das Bundesgericht aus, mit der Beschwerde gegen einen Entscheid ohne doppelbesteuerungsrechtlichen Bezug habe schon bisher der bereits rechtskräftige Entscheid eines anderen Kantons wegen Doppelbesteuerung nicht mehr angefochten werden können.¹⁰ Das sei in der Rechtsprechung in der Formulierung zum Ausdruck gekommen, dass die Beschwerde wegen Doppelbesteuerung auch im Anschluss an die Geltend-

machung «des zweiten der einander allenfalls ausschliessenden Steueransprüche» («de la dernière prétention fiscale, qui, selon le recourant, constitue une double imposition») geführt werden kann.¹¹ An dieser Rechtsprechung ist gemäss Bundesgericht auch unter der neuen Verfahrensordnung des BGG festzuhalten. Im konkreten Fall stellte das Bundesgericht fest, es gebe keine Doppelbesteuerungsfrage, die der Kanton St.Gallen hätte behandeln oder anders behandeln müssen. Es sei daher nicht möglich, durch Anfechtung der sanktgallischen Veranlagung den Kompetenzkonflikt zwischen den übrigen Kantonen der materiellen Prüfung durch das Bundesgericht zuzuführen.

6 Keine Beschwer im zweitveranlagenden Kanton

Im Zusammenhang mit der Kritik an der durch das BGG neu eingeführten Regelung wurde in der Lehre insbesondere moniert, sie führe zu einem prozessualen Leerlauf, falls der Steuerpflichtige die Steuerhoheit oder die Steuerausscheidung des zuletzt veranlagenden oder zuletzt einen Steuerdomizil fallenden Kanton anerkenne.¹²

Dazu liesse sich folgendes Fallbeispiel vorstellen:

Der Steuerpflichtige A hat Wohnsitz im Kanton X; im Kanton Y befinden sich Sitz/Geschäftsstätte seiner Kollektivgesellschaft A & B. Die Kollektivgesellschaft A & B richtet A einen Lohn von Fr. 100 000 aus; zudem erhält er einen Gewinnanteil von Fr. 50 000.

Der Kanton X als erstveranlagender Kanton besteuert den gesamten von der Kollektivgesellschaft ausgerichteten Betrag, also Fr. 150 000. A lässt die Veranlagung rechtskräftig werden.

Zu einem späteren Zeitpunkt erlässt der zweitveranlagende Kanton Y eine Veranlagung für den Gewinnanteil von Fr. 50 000.

Daraufhin holt A bei einem Steuerfachmann Rat ein, welcher ihm erläutert, dass die Veranlagung des Kantons X die bundesgerichtlichen Ausscheidungsregeln verletze, währenddem die spätere Veranlagung des Kantons Y korrekt sei.

Das Bundesgericht hat für diese Konstellation festgehalten, dem Steuerpflichtigen werde keine andere Wahl blei-

8 Vgl. BGer 2C_112/2007, 11.9.2007, E. 1.3, StE 2008 A 24.24.3 Nr. 3 = ZStP 2008, 20, in welchem auf das Begehren, die allfällig zurückzuerstattenden Steuern seien zu verzinsen, nicht eingetreten wurde, weil ein solcher Anspruch sich ausschliesslich nach kantonalem Recht richte und im bis dahin geführten Verfahren nicht Gegenstand eines Entscheides gewesen war.

9 BGE 131 I 249; 132 I 220.

10 BGer 2C_702/2008, 15.5.2009, StE 2010 A 24.5 Nr. 6 = StR 2009, 816, E. 4.2, auch zum Folgenden.

11 BGE 115 Ia 73 E. 2a; 114 Ia 317 E. 2a; 111 Ia 44 E. 1a; 104 Ia 256 E. 1; 98 Ia 86 E. 1; BGer 2P.289/2000, 8.1.2002, ASA 71 (2002/03), 416 E. 1a.

12 Vgl. MEIER/CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 139 f., insb. Abschn. 5.3.2.2.1.

ben, als den Instanzenzug im letzten Kanton zu durchlaufen, um schliesslich vor Bundesgericht die Aufhebung der eine Doppelbesteuerung bewirkenden Veranlagungen übriger Kantone beantragen zu können. Dieser Rechtsmittelweg müsse dem doppelt Besteuereten trotz der Besonderheit der Konstellation offenstehen.¹³

6.1 Kognition

Die Bemerkung der Lehre, wonach dies zu einem prozessualen Leerlauf führe, gründet insbesondere in der Befürchtung, bei Anerkennung der Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton müsse das dortige Rechtsmittelverfahren in einen Nichteintretensentscheid münden: Bezüglich der Frage der Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton fehle es aufgrund der Anerkennung an einer Beschwer, weshalb ein Nichteintretensentscheid zu erfolgen habe; bezüglich der – bestrittenen – Veranlagung im erstveranlagenden Kanton dagegen seien die Rechtsmittelinstanzen des zweitveranlagenden Kantons nicht zuständig, weshalb auch diesbezüglich ein Nichteintretensentscheid zu erfolgen habe.¹⁴

Es liegt auf der Hand, dass bei einem solchen Verständnis das Erfordernis, im zweitveranlagenden Kanton das Rechtsmittelverfahren bis zum letztinstanzlichen Urteil durchlaufen zu müssen, als prozessualer Leerlauf zu bezeichnen wäre: Prüft die letzte kantonale Instanz die Angelegenheit materiell gar nicht, so ist aus bundesgerichtlicher Sicht mit dem Beharren auf deren Urteil als Voraussetzung für die Beschwerde an das Bundesgericht gar nichts gewonnen.

Das Bundesgericht hat dies erkannt und im Urteil 2C_243/2011 vom 1.5.2013 festgehalten, die bundesgerichtliche Vorinstanz habe bei Geltendmachung einer interkantonalen Doppelbesteuerung die Vorbringen des Steuerpflichtigen zu prüfen, auch wenn dieser den Standpunkt vertrete, die Veranlagung in dem Kanton, in welchem er das Verfahren führe, sei richtig und die Veranlagung eines andern Kantons verstosse gegen die doppelbesteuerungsrechtlichen Regelungen.¹⁵ Sie hat somit im Rahmen der Überprüfung der Korrektheit der Veranlagung des eigenen Kantons den hierfür massgeblichen Sachverhalt festzustellen und die erforderliche rechtliche Würdigung vorzunehmen und kann sich nicht etwa auf die Feststellung beschränken, mangels Beschwer im ei-

genen Kanton fehle es dem Beschwerdeführer an einem Rechtsschutzinteresse. Das Bundesgericht folgerte dies aus dem Grundsatz, dass die kantonalen Rechtsmittelbehörden die Rechtsmittelbefugnis nicht enger fassen dürfen als dies für die Beschwerde an das Bundesgericht vorgesehen ist¹⁶, in Verbindung mit der sich aus Art. 100 Abs. 5 BGG ergebenden Befugnis des Steuerpflichtigen, im Rahmen einer Doppelbesteuerungsbeschwerde an das Bundesgericht auch die bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons mitanzufechten.¹⁷

Nicht explizit geäussert hat sich das Bundesgericht zur Frage, welche Konsequenzen die genannte Verpflichtung des kantonalen Gerichts in Bezug auf das Dispositiv des zu fällenden Urteils hat. Es wäre vorstellbar, dass es die Veranlagung des eigenen Kantons bestätigt und die Unrechtmässigkeit der Veranlagung des andern Kantons feststellt – ohne allerdings die Kompetenz zu haben, dessen Veranlagung formell aufzuheben oder zu ändern – oder dass es die Veranlagung im eigenen Kanton aufhebt und diejenige des andern Kantons bestätigt.¹⁸ Ungeklärt bleibt bis anhin auch die Frage der Kostenfolgen, wenn die Veranlagung des eigenen Kantons bestätigt wird.

6.2 Novenverbot und Sachverhaltsbindung

Mit Urteil 2C_514/2008 vom 8.9.2009 hielt das Bundesgericht fest, die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) würden auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung gelten.¹⁹ Es begründete dies damit, die Vorschrift, wonach der kantonale Instanzenzug zumindest in einem Kanton durchlaufen werden muss, hätte keinen Sinn, wenn der Beschwerdeführer alle seine Behauptungen und Beweismittel auch noch im bundesgerichtlichen Verfahren vorbringen könnte.

Unter Berücksichtigung der vorstehend (Abschn. 6.1) dargelegten Klärung der Kognitionsfrage ergibt sich damit eine in sich geschlossene Konzeption, welche dem Anliegen der Entlastung des Bundesgerichts Rechnung zu tragen vermag, ohne Beschwerdeführern sinnlose prozessuale Verpflichtungen aufzuerlegen: Einerseits muss der Steuerpflichtige alle seine Vorbringen bereits vor der kantonalen Vorinstanz darlegen, andererseits wird die kantonale Vorinstanz dazu verpflichtet, diese Vorbringen auch tatsächlich zu prüfen.

13 Vgl. BGE 133 I 300 E. 2.4.

14 Vgl. bezüglich Nichteintretensentscheid MEIER/CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 140; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2007, 121; DE VRIES REILINGH, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem Bundesgerichtsgesetz, 252; redaktionelle Bemerkung zu BGE 133 I 300, in: StR 2008, 35 f.

15 BGer 2C_243/2011, 1.5.2013 (zur Publikation vorgesehen), E. 1.7.

16 Vgl. dazu BGer 1C_500/2009, 1.2.2010, E. 2.1; vgl. auch BGE 135 II 145 E. 5; EHRENZELLER, Art. 111 BGG N 5; BEUSCH/BROGER, § 43 N 22 ff.

17 BGer 2C_243/2011, 1.5.2013 (zur Publikation vorgesehen), E. 1.7.

18 Auch Kombinationen sind denkbar, wenn in beiden Kantonen Korrekturen notwendig sind.

19 A.a.O. E. 3.1.

Was die Prüfungspflicht der kantonalen Vorinstanz anbelangt, ist ergänzend auf Art. 110 BGG hinzuweisen, welcher Folgendes bestimmt: «Soweit die Kantone nach diesem Gesetz als letzte kantonale Instanz ein Gericht einzusetzen haben, gewährleisten sie, dass dieses selbst oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüft und das massgebende Recht von Amtes wegen anwendet.» Daraus folgt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass der Sachverhalt im gerichtlichen Verfahren zu erstellen ist, weshalb diesem Gericht auch neue Tatsachen und Beweismittel unterbreitet werden können.²⁰ Damit wird die Rechtsweggarantie von Art. 29a BV umgesetzt, welche eine uneingeschränkte Sachverhalts- und Rechtskontrolle durch mindestens ein Gericht verlangt.²¹ Soweit daher aufgrund kantonalrechtlicher Vorschriften bei bloss einer richterlichen Instanz ein Novenverbot besteht – so beispielsweise in § 154 Abs. 2 VRG LU²² –, ist die entsprechende Bestimmung von den kantonalen Gerichtsinstanzen verfassungs- und bundesrechtskonform auszulegen, und mindestens eine richterliche Instanz hat ungeachtet des Wortlauts solcher Bestimmungen eine umfassende Prüfung des Sachverhaltes vorzunehmen.²³

Eine Ausnahme vom Novenverbot und der Sachverhaltsbindung besteht jedoch in Bezug auf die vom Doppelbesteuerungsverfahren im Rahmen des bundesgerichtlichen Verfahrens neu betroffenen Kantone. Für einen solchen Kanton gilt die Bindungswirkung nicht und er kann die Feststellungen der kantonalen Vorinstanz (des anderen Kantons) bestreiten. In diesem Fall kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und es ist auch das Novenverbot zu relativieren. Zu denken ist vor allem an den Fall, dass der andere Kanton den Sachverhalt bestreitet und eigene Beweismittel vorlegt, zu denen sich der Beschwerdeführer noch nicht äussern konnte.²⁴

Diese letztgenannte Ausführung lenkt den Blick auf eine durch die neueste Rechtsprechung des Bundesgerichts – betreffend Prüfungspflicht der letzten kantonalen Instanz auch bei fehlender Betroffenheit im eigenen Kanton –

neu aufzuwerfende, vor kurzem allerdings teilweise beurteilte Frage: Nach Art. 111 DBG unterstützen sich die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgabe; sie erteilen den Steuerbehörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden die benötigten Auskünfte kostenlos und gewähren ihnen auf Verlangen Einsicht in amtliche Akten. Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen nach Art. 112 DBG den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte. Sie können diese Behörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist. Eine zu Art. 111 und 112 DBG analoge Bestimmung enthält das StHG in Art. 39 Abs. 2 (Amtshilfe unter Steuerbehörden) und Abs. 3 (Amtshilfe anderer Behörden).

Eine entsprechende Regelung für das Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung fehlt, weshalb man sich fragen könnte, inwieweit in solchen Verfahren eine Verpflichtung ausserkantonalen Behörden zur Amtshilfe besteht. Immerhin hat das Bundesgericht in einem neuesten Urteil vom 21.12.2012 für einen Fall interkantonaler Doppelbesteuerung bereits Feststellungen zur Zusammenarbeit der involvierten kantonalen Steuerverwaltungen getroffen und Folgendes ausgeführt²⁵: «Gestützt auf Art. 39 Abs. 2 und Art. 74 StHG legt Art. 2 Abs. 3 [V StHG] fest, die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons habe den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mitzuteilen.²⁶ Aufgrund dieser Meldepflicht kommt dem Hauptsteuerdomizil <faktisch eine Führungsrolle> zu.²⁷ Im heutigen, von elektronischer Datenverarbeitung und ebensolchen Kommunikationsmitteln geprägten Veranlagungsumfeld ist es gerade in einem Fall der ausserkantonalen selbständigen Erwerbstätigkeit angezeigt, schon vor Erlass der Veranlagungsverfügung den Kontakt zu suchen. Veranlagt der Kanton des Nebensteuerdomizils, noch ehe das Hauptsteuerdomizil seine Veranlagungsverfügung erlassen hat, kann er dies praxisgemäss lediglich auf provisorischer Basis tun (vgl. zum Recht der direkten Bundessteuer Art. 162 DBG), ansonsten bei abweichender Veranlagung des Hauptsteuerdomizils die Möglichkeit der Nachsteuererhebung entfällt.²⁸ [...] Der im Kanton Obwalden ansässige Steuerpflichtige [ist]

20 BGE 135 II 369 E. 3.3; KÖLZ/BOSSHARDT/RÖHL, § 52 N 11; HERZOG, Art. 6 EMRK und kantonale Verwaltungsrechtspflege, 372; WOHLFART, Anforderungen der Art. 6 Abs. 1 EMRK und Art. 98a OG an die kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetze, 1431.

21 BGer 2C_690/2010, 25.1.2011, E. 2.1 und BGer 2C_651/2008, 20.4.2009, E. 4.2.

22 Vgl. auch Art. 98 LPA VD; vgl. diesbezüglich auch AXELROUD, Nouvelle loi de procédure administrative dans le canton de Vaud, passim.

23 Vgl. die Vorgehensweise des Verwaltungsgerichts Luzern in diesem Sinne gemäss BGer 2C_690/2010, 25.1.2011, E. 2.1.

24 BGer 2C_514/2008, 8.9.2009, E. 3.1, und BGer 2C_230/2008, 27.8.2008, E. 1.3; s. auch BGE 133 I 300 E. 2.3; BGer 2C_175/2008, 22.8.2008, E. 1.2.

25 BGE 139 I 64 E. 3.6.

26 Vgl. zur interkantonalen Sitzverlegung einer juristischen Person BGer 2P.212/2004, 23.11.2004, StR 2005, 113, E. 3.2, und RtiD 2005 I, 689 [Zusammenfassung].

27 ZWEIFEL, Art. 39 StHG N 29.

28 BGer 2A.585/2005, 8.5.2006, StE 2007 B 97.41 Nr. 19, E. 3.4.2.

Alleinaktionär, einziges Mitglied des Verwaltungsrats und Arbeitnehmer einer Aktiengesellschaft mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft [...]. Gesellschafter und Gesellschaft sind, anders als bei ausserkantonaler selbständiger Erwerbstätigkeit, zwei verschiedene Steuer-subjekte.²⁹ Allein dies erfordert einen amtshilfeweisen Datenaustausch und legt es dem Grundsatz nach nahe, dass der Kanton der Ansässigkeit des Aktionärs (hier: Obwalden) die Veranlagungsarbeiten des Ansässigkeitskantons der Aktiengesellschaft abwartet oder zumindest im Auge behält. Dies alles erfordert einen intensiven Austausch der beiden Steuerverwaltungen. Ihnen kommt wechselseitig die Quasi-Funktion einer Leitbehörde zu. [...]»

Ungeklärt ist noch, inwieweit auch Steuerjustizbehörden Mitwirkungspflichten im anderen Kanton obliegen. Je nach Art und Umfang einer solchen Mitwirkungspflicht könnte eine Folge sein, dass die beteiligten Kantone sich bereits vollumfänglich im kantonalen Doppelbesteuerungsverfahren zu äussern haben, ungeachtet darum, wo dieses Verfahren geführt wird. Dies wiederum hätte wohl Auswirkungen mit Blick auf die bisherige Relativierung des Novenverbots im Verfahren vor Bundesgericht.

6.3 Rechtsmittelverfahren im erstveranlagenden Kanton?

Es stellt sich die Frage, ob ein Steuerpflichtiger, welcher der Ansicht ist, die Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons sei korrekt, auch die Möglichkeit hat, gegen die – bereits rechtskräftige – Veranlagung im erstveranlagenden Kanton Rechtsmittel zu ergreifen, welche schliesslich den Weg ans Bundesgericht öffnen.³⁰

Gegen eine solche Möglichkeit könnte eingewendet werden, es sei für den Rechtsschutz des doppelt Besteuererten nicht unbedingt notwendig, dass er das Verfahren im erstveranlagenden Kanton führen kann; die Möglichkeit, das Verfahren im zweitveranlagenden Kanton zu führen, wäre dazu ausreichend. Dazu ist Folgendes zu bemerken:

- Steht lediglich der Weg im zweitveranlagenden Kanton offen, so zwingt man den Steuerpflichtigen, die Steuerbehörden und die Steuerjustiz dazu, sich mit einer Angelegenheit zu befassen, selbst wenn sie alle der Auffassung sind, im betreffenden Kanton gäbe es nichts zu beanstanden.
- Mehrere Kantone sehen in ihren steuerrechtlichen Bestimmungen für den Fall der Doppelbesteuerung

ausdrücklich eine Revision vor.³¹ In Rechtsprechung und Literatur wird postuliert, dass im Falle einer – sich nachträglich ergebenden aktuellen – Doppelbesteuerung ein solcher Revisionsanspruch auch ohne entsprechenden expliziten Revisionsgrund im Steuergesetz, gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV, besteht.³²

Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_243/2011 vom 1.5.2013 auf die genannten kantonalen Bestimmungen und die angeführten Literaturmeinungen hingewiesen, im konkreten Fall aber die Frage offen gelassen, wie es sich damit verhält.³³ Es dürfte unbestritten sein, dass kantonale Verfahrensbestimmungen, welche eine Revisionsmöglichkeit im Falle einer Doppelbesteuerung einräumen, zulässig sind. Und es dürfte ebenfalls unbestritten sein, dass diese Regelungen mit der verfassungsmässigen bzw. bundesrechtlichen Konzeption in Übereinstimmung gebracht werden sollten, damit sich ein kohärentes System ergibt. Ungeprüft bleibt vorläufig, ob ein solcher Anspruch auch aus Art. 127 Abs. 3 BV direkt abgeleitet werden könnte.

Auch zu einem weiteren Vorschlag der Lehre hat das Bundesgericht bislang nicht Stellung genommen. Es wird postuliert, falls im erstveranlagenden Kanton nicht ein letztinstanzliches kantonales Urteil vorliege, sondern eine unterinstanzliche Verfügung oder ein unterinstanzlicher Rechtsmittelentscheid, so könne auch eine Wiederherstellung der Rechtsmittelfrist, direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV, möglich sein. Ein solcher Anspruch könnte damit begründet werden, dass die vormalige Unkenntnis des kollidierenden – und nun nicht mehr bloss virtuell gegebenen, sondern nachträglich aktuell geltend gemachten – Steueranspruchs als erheblicher Grund qualifiziert wird, welcher die rechtzeitige Erhebung der Rechtsmittel verhinderte.^{34, 35}

31 So bspw. Art. 189 Abs. 1 lit. d StG AR; § 168 Abs. 1 lit. d StG LU; Art. 197 Abs. 1 lit. d StG SG; § 165 Abs. 1 lit. e StG SO; Art. 232 Abs. 1 lit. d StG TI. Vgl. CASANOVA, § 45 N 10; VALLENDER, Art. 51 StHG N 23.

32 In diesem Sinne Steuerrekurskommission II Zürich, 28.4.2009, StE 2010 B 97.11 Nr. 25 E. 3 a/bb und 3 b, mit Hinweis auf LOCHER, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV, 502 f.; ebenso LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 141; vgl. auch CASANOVA, § 45 N 10 f.; DE VRIES REILINGH, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem Bundesgerichtsgesetz, 252, spricht dagegen von Wiedererwägung.

33 BGer 2C_243/2011, 1.5.2013 (zur Publikation vorgesehen), E. 1.5.

34 Vgl. BEUSCH/BROGER, § 43 N 24 sowie § 44 N 24 ff.; a. M. Steuerrekurskommission II Zürich, 28.4.2009, StE 2010 B 97.11 Nr. 25, E. 3 a/bb.

35 Gegen diese Auffassung könnte eingewendet werden, dass sie der üblichen Konzeption der Fristwiederherstellung widerspricht, welche grundsätzlich voraussetzt, dass dem Beschwerdeführer keinerlei Versäumnis vorgeworfen werden kann. Der Umstand, dass die Doppelbesteuerung zumindest virtuell bestand und der Steuerpflichtige dennoch nichts

29 BGer 2A.775/2006, 18.6.2007, E. 1.2; BGer 2A.466/2006, 16.1.2007, E. 2.2.

30 Vgl. dazu Diagramm, Möglichkeiten 2a und 2b.

Schliesslich bestehen auch bezüglich der Folgen der Wahl des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton und dem damit verbundenen (allenfalls: vorläufigen) Verzicht, ein eigenes Verfahren gegen den zweitveranlagenden Kanton zu führen, noch ungeklärte Fragen. Man könnte sich überlegen, ob dieser Verzicht als endgültige Anerkennung der Zweitveranlagung zu qualifizieren wäre, mit der Folge, dass eine Infragestellung dieser Zweitveranlagung inskünftig ausgeschlossen wäre. Gegen eine solche Annahme spricht, dass dadurch die Eröffnung des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton zu einer bloss fiktiven Möglichkeit würde: Kein Steuerpflichtiger – und erst recht kein seriöser Steuerberater – würde das Wagnis eingehen, gänzlich die Anfechtungsmöglichkeit betreffend die Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons vor dem Bundesgericht aus der Hand zu geben. Es kann nie vollständig ausgeschlossen werden, dass das Bundesgericht im Bereiche der interkantonalen Doppelbesteuerung seine Zuteilungs- und Ausscheidungsregeln anpasst oder ändert.³⁶ Würde ein Steuerberater dieser Möglichkeit nicht Rechnung tragen, so dürfte er sich wohl haftbar machen.³⁷ Aus diesem Grunde wird denn auch in aller Regel in Doppelbesteuerungsfällen zumindest mit Eventualbegründung auch eine Korrektur der Veranlagung des «anderen» Kantons beantragt.^{38, 39}

Angesichts dieser Interessenlage verlangt eine sachgerechte Konzeption daher, dass auch bei der Wahl des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton die – allenfalls bloss eventualiter geltend gemachte – Anfechtung der Zweitveranlagung offen bleiben muss. Dem steht auch Art. 100 Abs. 5 BGG nicht entgegen, wonach bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen beginnt, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann: Diese Bestimmung ist wohl bloss – aber immerhin – so zu verstehen, dass in einem Kanton ein letztinstanzlicher Entscheid vorliegen muss. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass im zweitveranlagenden Kanton das Verfahren zwingend bis zu diesem letztinstanzlichen Entscheid geführt werden muss. Zu beachten ist allerdings, dass eine Bestätigung dieser Auffassung durch das Bundesgericht bis heute noch nicht vorliegt. Ferner ist zu beachten, dass die Feststellungen bezüglich Novenverbot und Bindung an den Sachverhalt auch bei der Wahl des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton zum Tragen kommen. Das heisst, allfällige neue Vorbringen, welche sich erst daraus ergeben, dass die Zweitveranlagung vor dem Bundesgericht – allenfalls eventualiter – angefochten wird, sind ausgeschlossen.

7 Fazit

Das Bundesgericht hat einige der offenen verfahrensrechtlichen Fragen geklärt. Wird das Doppelbesteuerungsverfahren im zweitveranlagenden Kanton geführt, sind mit dem dargelegten Zusammenspiel von Novenverbot und Sachverhaltsbindung einerseits sowie Überprüfungsobliegenheit der kantonalen Rechtsmittelinstanz andererseits die Rollen und Aufgaben weitgehend geklärt. Soll das Verfahren im erstveranlagenden Kanton geführt werden, so bestehen – mangels einschlägiger Urteile des Bundesgerichts – noch Unsicherheiten. Einem Steuerpflichtigen oder einem Steuerberater, welcher in erster Linie das Verfahren im erstveranlagenden Kanton führen möchte, könnte deshalb allenfalls empfohlen werden, vorsichtshalber auch im zweitveranlagenden Kanton Rechtsmittel zu erheben und sogleich den Antrag auf Sistierung bis zur Verfahrenserledigung im erstveranlagenden Kanton zu stellen.

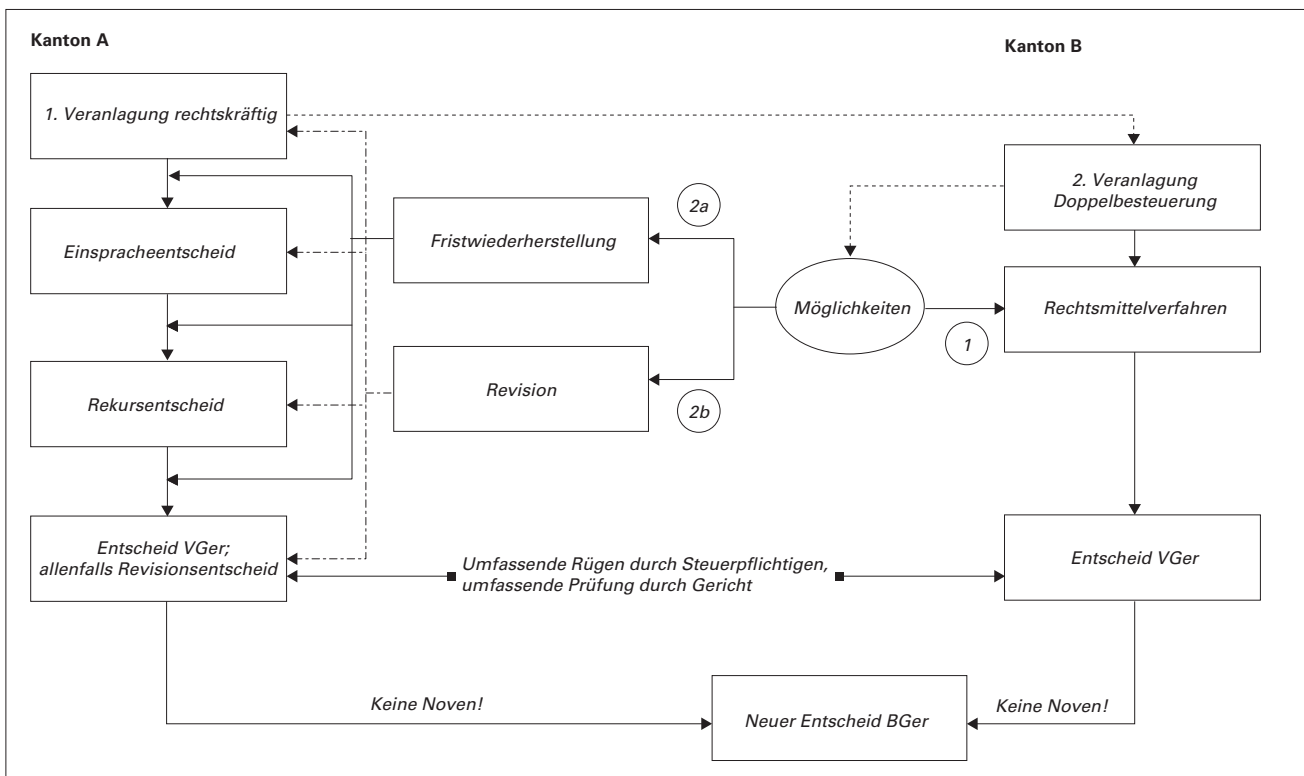
unternahm, könnte allenfalls als ein solches Versäumnis qualifiziert werden.

36 Vgl. als Beispiel aus jüngster Zeit die Änderung der Verrechnung von Verlustvorträgen mit Grundstücksgewinnen, BGer 2C_689/2010, 4.4.2011.

37 Vgl. zur Haftung des Steuerberaters für mangelhafte Beratung (in einem anderen Kontext) ein neuestes Urteil des BGer 4A_64/2012, 6.12.2012, StR 2013, 305.

38 Zwar nimmt das Bundesgericht bisweilen in relativ weitgehender Interpretation der Rügen – vor allem bei Laienbeschwerden – an, es sei auch die Veranlagung im anderen Kanton mit angefochten, vgl. BGer 2C_918/2011, 12.4.2012, E. 1.4; BGer 2C_259/2009, 22.12.2009, E. 1.2; BGer 2C_230/2008, 27.8.2008, E. 1.2; BGer 2C_634/2007, 15.4.2008, E. 1.2. Auf eine solche entgegenkommende Interpretation sollte sich der Steuerpflichtige jedoch nicht verlassen; vgl. als Gegenbeispiele BGer 2C_446/2012, 16.1.2013, E. 4; BGer 2C_518/2011, 1.2.2012, E. 1.2; BGer 2C_199/2011, 14.11.2011, E. 1.2.

39 Ein befreundeter Anwalt/Steuerexperte hat den Autor darauf hingewiesen, dass vielfach von Doppelbesteuerung betroffene Klienten die Auffassung vertreten würden, es sei doch an den beteiligten Kantonen, sich über die Zuständigkeiten und Ausscheidungen zu einigen. Auch wenn natürlich in solchen Situationen die Steuerpflichtigen darauf hingewiesen werden müssen, dass diese Haltung in den Realitäten des doppelbesteuerungsrechtlichen Verfahrens ohne Erfolgsaussichten wäre, hat ihre Überlegung – im Sinne einer Wunschvorstellung – vieles für sich: Sollte es nicht in erster Linie die Aufgabe der zur richtigen Rechtsanwendung verpflichteten Verwaltungen sein, im Konfliktfalle die Lösung zu suchen (notabene auch über die Sprachgrenzen hinweg)? Diese Überlegung kann hier aber nicht vertieft werden.



Literatur

AXELROUD BUCHMANN DANIELLE, Nouvelle loi de procédure administrative dans le canton de Vaud. Réflexions à l'occasion de l'arrêt FI.2011.0042 rendu par le Tribunal cantonal vaudois le 27 août 2012, StR 2013, 532

BEUSCH MICHAEL/BROGER URBAN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantona-les Steuerrecht, Basel 2011

CASANOVA HUGO, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantona-les Steuerrecht, Basel 2011

DE VRIES REILINGH DANIEL, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem Bundesgerichtsgesetz, in: Beusch/ISIS), Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich u. a. 2009, 247

EHRENZELLER BERNHARD, in: Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008

HERZOG RUTH, Art. 6 EMRK und kantonale Verwaltungsrechtspflege, Diss. Bern 1995

KÖLZ ALFRED/BOSSHARDT JÜRIG/RÖHL MARTIN, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999

MEIER ALFRED/CLAVADTSCHER DIEGO, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantona-

len Doppelbesteuerungsverbots. Gesetzgeberischer Handlungsbedarf nach der Inkraftsetzung des Bundesgerichtsgesetzes am 1.1.2007, FStR 2007, 135

SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2007, Bern 2008

LOCHER PETER, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 2008/09, 497

– Einführung in das interkantonale Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 3. A., Bern 2009

VALLENDER KLAUS A., in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

WOHLFART HEINER, Anforderungen der Art. 6 Abs. 1 EMRK und Art. 98a OG an die kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetze, AJP 1995, 1421

ZWEIFEL MARTIN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

Rechtsquellen

- 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
- LPA VD, Loi sur la procédure administrative (du 28.10.2008), LOI 173.36
- OG, Bundesrechtspflegegesetz, BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (vom 16.12.1943), BS 3, 531; in Kraft bis 31.12.2006 (aufgehoben durch Art. 131 Abs. 1 BGG)
- StG AR, Steuergesetz (vom 21.5.2000), bGS 621.11
- StG LU, Steuergesetz (vom 22.11.1999), SRL 620
- StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StG SO, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), Raccolta Leggi Ticino 10.2.1.1.
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- V StHG, Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (vom 9.3.2001), SR 642.141
- VRG LU, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (vom 3.7.1972), SRL 40

Materialien

- Botschaft BGG, Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 28.2.2001), BBl 2001, 4202

Le recours au Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale

Dr. Daniel de Vries Reilingh



*Daniel de Vries Reilingh,
Dr en droit, LL.M., avocat,
expert fiscal diplômé, Etude
KGG & Associés, Neuchâtel*

Inhalt

1 Introduction	193	4.1.2.2 Le recours des personnes, organisations et autorités habilitées par une loi fédérale (art. 89 al. 2 lettre d LTF)	203
1.1 La procédure cantonale	194	4.2 Les autres parties à la procédure	204
1.1.1 En général	194	5 Les décisions sujettes à recours	205
1.1.2 En particulier la décision préalable sur l'assujettissement	194	5.1 Les décisions finales	206
1.2 Le recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale	195	5.2 Les décisions partielles	206
1.2.1 L'épuisement des instances cantonales dans un canton au moins	195	5.3 Les décisions incidentes	206
1.2.2 Particularités du recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale	196	6 Les motifs du recours	208
1.2.3 Deux types des recours pour violation de la double imposition intercantonale	197	6.1 La violation du droit fédéral	208
2 L'objet du recours	197	6.1.1 La notion de « droit fédéral »	208
2.1 Les décisions	197	6.1.2 La violation du droit fédéral pouvant être invoquée	208
2.2 Les actes normatifs cantonaux	198	6.2 La violation du droit intercantonal	209
3 Les autorités précédentes	198	7 Le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral	209
3.1 En général	198	7.1 Les faits déterminants	210
3.2 Les problèmes particuliers liés à l'épuisement des instances cantonales	199	7.1.1 En général	210
4 Les parties à la procédure	200	7.1.2 Les faits déterminants en matière de double imposition intercantonale	210
4.1 La capacité et la qualité pour recourir	201	7.2 L'objet du litige en matière de double imposition intercantonale	211
4.1.1 La règle de l'art. 89 al. 1 LTF	201	7.3 L'application du droit (art. 106 LTF)	212
4.1.1.1 En général	201	8 Délai de recours	212
4.1.1.2 Le recours contre un acte normatif	201	9 Le mémoire de recours	214
4.1.1.3 Recours de collectivités publiques selon l'art. 89 al. 1 LTF	202	9.1 Conclusions	214
4.1.2 La règle de l'art. 89 al. 2 LTF	202		
4.1.2.1 Le recours des communes et autres collectivités publiques pour violation de garanties constitutionnelles (art. 89 al. 2 lettre c LTF)	202		

9.2 Motivation	215	11 L'arrêt du Tribunal fédéral.	218
9.3 Nova.	216	11.1 Le remboursement d'impôts et l'allocation d'intérêts moratoires	218
9.3.1 Faits nouveaux, preuves nouvelles et moyens de droit nouveaux	216	11.2 Frais et dépens	219
9.3.2 Conclusions nouvelles	216	12 La péremption du droit de taxer	219
10 Déchéance du droit de recourir.	216	Bibliographie des ouvrages cités	220
10.1 Reconnaissance de l'obligation fiscale par le contribuable	217	Normes	222
10.2 Paiement sans réserve	217		
10.3 Violation des obligations de procédure	217		

Avec l'entrée en vigueur de la LTF avec effet au 1^{er} janvier 2007, la procédure de recours en matière de double imposition intercantonale a subi des changements fondamentaux. Plus de cinq ans se sont écoulés depuis lors. Durant cette période, le Tribunal fédéral a rendu un nombre important d'arrêts concernant cette procédure et a ainsi eu l'occasion de clarifier certaines questions non résolues ainsi que de contredire la doctrine sur d'autres points. La présente contribution a pour objet de faire une présentation critique – en français – du recours au Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale.

1 Introduction

Le droit matériel n'est rien sans moyens procéduraux permettant de le mettre en œuvre¹. Bien que les fiscalistes accordent en règle générale plus d'importance au droit matériel qu'aux règles de procédure, cette affirmation vaut autant en droit fiscal intercantonal que dans d'autres domaines du droit. Il est par ailleurs important de connaître les règles de procédure en matière de double imposition intercantonale en raison des institutions procédurales particulières, qui ne figurent pas dans une loi formelle, qui ont été créées par le Tribunal fédéral et qui ne s'appliquent que dans le cadre du recours pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Nous y reviendrons ci-dessous, en particulier sur les institutions particulières que sont la déchéance du droit de recourir et la péremption du droit de taxer (cf. le titre 10 au sujet de la déchéance du droit de recourir et le titre 12 concernant la péremption du droit de taxer).

Le droit formel – c'est ainsi que sont nommées les règles de procédures – est au service du droit matériel

et n'est pas une fin en soi. Il détermine qui (qualité pour recourir) peut s'adresser à quelle autorité en invoquant quels arguments (motifs); il contient également les autres règles de procédure (formes et délais de réclamation/recours) et spécifie comment, dans quel délai et sous quelle forme l'autorité doit statuer².

Les voies de droit cantonales peuvent être résumées comme suit: une décision de taxation ou une décision d'assujettissement cantonale peut faire l'objet d'une réclamation (cf. art. 48 LHID). La décision sur réclamation peut ensuite être attaquée par un recours, porté devant une autorité de recours indépendante des autorités fiscales (cf. art. 50 al. 1 LHID). Lorsque le droit cantonal le prévoit, la décision sur recours peut être portée devant une instance cantonale supérieure indépendante de l'administration (cf. art. 50 al. 3 LHID).

Les motifs invoqués à l'appui de la réclamation et/ou du recours en matière de double imposition intercantonale peuvent être grosso modo de deux types:

- le contribuable peut contester la conformité de la décision avec la LHID, c'est-à-dire reprocher à l'autorité fiscale d'avoir appliqué une norme cantonale en violation du droit fédéral supérieur. Exemple: le contribuable peut prétendre qu'il n'est pas domicilié (et par conséquent assujetti de manière illimitée) dans le canton, l'autorité fiscale ayant appliqué son droit cantonal en violation de l'art. 3 al. 1 LHID.
- Le contribuable peut invoquer une violation de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.).

En plus des deux types d'arguments précités, le contribuable peut aussi se plaindre de la violation du droit cantonal non harmonisé. En effet, le droit cantonal comprend souvent des normes particulières visant à éviter des conflits de double imposition intercantonale. Toutes les lois d'impôt cantonales prévoient à cet égard que certains objets ou situations de fait ne sont pas soumis

1 LOCHER P. 2009, p. 133.

2 Kommentar Interkant. Steuerrecht 2011-BEUSCH/BROGER, § 43 n° 1.

à la souveraineté fiscale cantonale³. Par ailleurs, le contribuable peut invoquer la violation d'un concordat intercantonal par un canton ou encore reprocher au concordat d'être contraire au droit fédéral. Enfin, même si les circulaires⁴ et accords de nature générale entre les cantons ne constituent pas du droit matériel, le contribuable peut, suivant les circonstances, néanmoins s'en prévaloir sous l'angle du droit à l'égalité de traitement⁵.

1.1 La procédure cantonale

1.1.1 En général

L'imposition du contribuable qui est assujéti à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons a lieu dans chacun de ces cantons. En matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune, respectivement d'impôt sur le bénéfice et le capital, la procédure de taxation se déroule conformément aux dispositions cantonales harmonisées (cf. art. 39 ss LHID; cf. également art. 2 al. 4 OLHID). En matière d'impôts sur les successions et donations, les procédures de taxation – comme d'ailleurs le droit matériel – ne sont, sous réserve de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, pas du tout harmonisées, si bien que les cantons conservent dans ce domaine leur autonomie.

Chaque canton qui estime qu'un contribuable relève de sa souveraineté fiscale peut lui demander de déposer une déclaration d'impôt pour déterminer son revenu (respectivement son bénéfice) et sa fortune (respectivement son capital) imposables. En cas de succession et donation, en règle générale, la déclaration d'impôt correspondante doit être déposée spontanément.

En matière d'impôt direct sur le revenu et la fortune (respectivement sur le bénéfice et le capital), lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans un canton qu'il est aussi assujéti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de la déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 39 al. 2, 2ème phrase LHID). La procédure de taxation se déroule alors aussi bien dans le canton du domicile ou du siège que dans les autres cantons (art. 2 al. 1 OLHID). Dans ces derniers cantons, le contribuable peut toutefois remplir son obligation fiscale

de déposer une déclaration par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège (art. 2 al. 2 OLHID). Sous réserve des règles de procédure contenues aux art. 49 à 54 LHID, la procédure est régie par le droit cantonal de procédure (art. 2 al. 4 OLHID).

L'art. 2 al. 3 OLHID dispose ce qui suit :

3 L'autorité de taxation du canton du domicile ou du siège porte gratuitement à la connaissance des autorités de taxation des autres cantons le contenu de la taxation, y compris la répartition intercantonale et d'éventuelles modifications apportées à la déclaration d'impôt.

La doctrine⁶, les autorités fiscales⁷ et la jurisprudence interprètent cette disposition dans ce sens que le canton du domicile fiscal principal remplit le rôle de canton « leader » et de « coordinateur » entre les cantons appelés à taxer le contribuable. Dans un arrêt récent, notre Haute Cour a considéré qu'en cas d'activité lucrative indépendante exercée en dehors du canton du domicile fiscal principal, il était souhaitable que les cantons se contactent avant d'émettre une décision de taxation⁸.

En matière d'impôt sur les successions et d'impôt sur les donations, en revanche, le contribuable doit remplir et déposer autant de déclarations d'impôt que de cantons concernés. Ces derniers ne sont en principe pas non plus tenus de se communiquer les informations utiles à la taxation et d'autoriser la consultation réciproque des dossiers, comme c'est le cas en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune (respectivement sur le bénéfice et le capital; cf. art. 39 al. 2, première phrase LHID).

1.1.2 En particulier la décision préalable sur l'assujéttissement

Le contribuable qui conteste être soumis à la souveraineté fiscale d'un canton peut exiger de ce dernier qu'il prenne une décision préjudicielle séparée sur la question de l'assujéttissement. Le droit du contribuable d'obtenir d'abord une décision séparée sur son assujéttissement existe en vertu du droit fédéral, peu importe à cet égard

3 Ainsi par ex. la plupart des cantons exonèrent de manière unilatérale les entreprises, établissements stables et immeubles extracantonaux (cf. à ce sujet DE VRIES REILINGH D. 2011, n° 252 p. 108).

4 Les Circulaires adoptées par la Conférence suisse des impôts (dont les administrations fiscales cantonales ainsi que l'Administration fédérale des contributions font partie), sans être contraignantes pour les cantons, contribuent à uniformiser les pratiques cantonales et permettent ainsi dans de nombreuses situations d'éviter des conflits entre les cantons. Ces Circulaires peuvent, à notre avis, être qualifiées de « soft law ».

5 Pour un exemple d'un traitement égal dans l'illégalité cf. l'arrêt du TF 2C_390/2012 du 7 août 2012.

6 Kommentar StHG 2002-ZWEIFEL, n° 29 ad art. 39 LHID; Kommentar Interkant. Steuerrecht 2011-RÜTSCHÉ/FISCHER, § 36 n° 21.

7 Circulaire n° 16 de la Conférence suisse des impôts du 31 août 2001 intitulée « L'Ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux », chiffre 22.

8 Arrêt du TF 2C_708/2012 du 21 décembre 2012 (destiné à publication aux ATF) consid. 3.6. Cette jurisprudence confirme ainsi le contenu de la Circulaire n° 16 de la Conférence suisse des impôts du 31 août 2001 intitulée « L'Ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux », chiffre 22.

que le droit cantonal le prévoit ou pas⁹. Il est interdit à un canton de procéder (directement) à une taxation d'office lorsque le contribuable conteste être assujéti à la souveraineté fiscale cantonale¹⁰.

Le droit d'obtenir une décision préjudicielle sur l'assujétissement n'est toutefois plus ouvert au contribuable lorsque ce dernier est déchu de son droit de recourir (au sujet de la déchéance du droit de recourir, il est renvoyé au titre 10 ci-après). La question de la perte du droit d'obtenir une décision préjudicielle sur l'assujétissement n'est cependant pas examinée d'office mais doit être soulevée par les autorités cantonales concernées, respectivement par le canton concerné¹¹.

Les principes ci-dessus ont été développés en relation avec des situations où un canton a prétendu vouloir taxer une personne qui n'y était jusqu'alors pas assujéti du tout. Dans une affaire récemment jugée par le Tribunal fédéral, la question s'est toutefois posée de savoir si l'obligation de prendre d'abord une décision d'assujétissement vaut également lorsque l'assujétissement à la souveraineté fiscale cantonale en tant que tel n'est pas contesté – compte tenu de la propriété immobilière détenue par le contribuable –, mais que seul le type d'assujétissement – limité ou illimité – est litigieux. Selon le Tribunal fédéral, dès lors que le contribuable doit de toute manière déposer une déclaration d'impôt, il ne reste en principe plus de place pour une procédure préjudicielle, constatatoire. Il n'a cependant pas tranché la question de manière définitive, mais a néanmoins jugé, de manière quelque peu contradictoire, que c'est à raison que le canton de Zurich avait renoncé à prendre une décision préjudicielle au sujet de l'assujétissement à l'impôt du contribuable¹².

En résumé, dans l'affaire précitée concernant la question de savoir si le canton doit également prendre une décision préjudicielle sur l'assujétissement en cas de passage d'un assujétissement limité à un assujétissement illimité, notre Haute Cour a considéré qu'on peut en douter, d'autant que le contribuable est de toute manière

obligé de se soumettre à la souveraineté fiscale cantonale et de remettre une déclaration d'impôt.

Nous ne partageons que partiellement cet avis. Il serait à notre sens préférable que le contribuable puisse, alternativement :

- exiger une décision préalable sur le passage d'un assujétissement limité à un assujétissement illimité lorsqu'il considère qu'un canton le soumet à tort de manière illimitée à sa souveraineté fiscale ;
- contester, au stade de la procédure de taxation ou ultérieurement, même dans le cadre de la réclamation, l'assujétissement illimité nouvellement revendiqué par le canton où il était jusqu'à présent assujéti de manière limitée¹³.

De cette façon, les droits du contribuable seraient mieux protégés et celui-ci pourrait tout de suite ou, au contraire, ultérieurement, se défendre contre des prétentions fiscales injustifiées.

Lorsque l'autorité refuse – à tort – de prendre une décision séparée sur l'assujétissement, une partie de la doctrine considère que le fisc commet un déni de justice¹⁴. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a jugé que lorsque l'autorité fiscale cantonale, sans avoir préalablement adressé à une société contribuable une formule de déclaration d'impôt, procède directement à une taxation d'office (définitive), celle-ci est frappée de nullité¹⁵. La nullité de la décision n'exclut toutefois pas l'interruption de la prescription¹⁶.

L'acte, c'est-à-dire la décision de taxation d'office, est en revanche seulement annulable, lorsqu'une formule de déclaration d'impôt a été adressée à la contribuable qui l'a retournée à l'autorité de taxation sans la remplir et que cette dernière a omis de la sommer préalablement de satisfaire à ses obligations de procédure¹⁷.

1.2 Le recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale

La voie de droit fédérale qui permet d'éliminer la double imposition intercantonale est le recours en matière de droit public. Les règles de procédure y relatives se trouvent aux art. 82-89 LTF. (Il n'est ainsi plus nécessaire de distinguer entre le recours de droit public et le recours de droit administratif, comme sous l'égide de l'OJ.)

1.2.1 L'épuisement des instances cantonales dans un canton au moins

Sous l'OJ, soit avant l'entrée en vigueur de la LTF (qui a abrogé l'OJ), le contribuable victime d'une double imposition avait le choix entre deux possibilités : parcourir d'abord les instances cantonales ou saisir directement le Tribunal fédéral. En faisant usage de cette dernière

9 LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 1, n° 7 et 10 ; LOCHER K./LOCHER P., § 10, II, n° 15 ; LOCHER P. 1990, note de bas de page n° 14, p. 100 ; Kommentar Interkant. Steuerrecht 2011-BEUSCH/MAYHALL, § 40 n° 17. La décision préalable sur l'assujétissement doit être prise et entrée en force avant que la procédure de taxation ne puisse être poursuivie dans le canton concerné. Elle comprendra l'indication des voies de droit (réclamation : cf. art. 48 al. 1 LHID) et peut être attaquée devant le Tribunal fédéral. Une fois la question du domicile fiscal tranchée, celui-ci ne peut plus être contesté au cours de la procédure de taxation ultérieure portant sur la même période fiscale.

10 Arrêt du TF 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 3.2.1 et les références citées, en particulier les ATF suivants : ATF 137 I 273 consid. 3.3.2 p. 278 ; ATF 134 I 303 consid. 1.1 p. 304 s. ; ATF 131 I 145 consid. 2.1 p. 147 ; ATF 125 I 54 consid. 1a p. 55 ; ATF 123 I 289 consid. 1a p. 291 s. ; RDAF 2010 II, p. 577 consid. 2.

11 Arrêt du TF 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 3.2.3 et les références citées.

12 Arrêt du TF 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 3.2.3, résumé et commenté par DE VRIES REILINGH D. 2012a, p. 76-80.

13 Cf. DE VRIES REILINGH D. 2012a, p. 79-80.

14 Kommentar Interkant. Steuerrecht 2011-BEUSCH/MAYHALL, § 40 n° 17.

15 ATF 137 I 273 consid. 3.2-3.4.

16 ATF 137 I 273 consid. 3.4.3.

17 ATF 137 I 273 consid. 3.5

possibilité – c'est-à-dire en saisissant directement notre Haute Cour pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 1^{ère} phrase Cst.), au plus tard dans les trente jours dès la notification de la prétention fiscale qui, selon lui, constituait la double imposition – le contribuable n'avait pas besoin d'épuiser les instances cantonales de recours (cf. art. 86 al. 2 OJ). Avec l'entrée en vigueur de la LTF, cette possibilité n'existe plus. Le contribuable ne doit toutefois obtenir une décision de dernière instance que dans un seul canton, cas échéant dans le canton dont il admet l'imposition si celui-ci est le dernier à statuer¹⁸. Le Tribunal fédéral a jugé que la modification précitée était en accord avec un des buts importants de la réforme de la justice, qui vise à décharger le Tribunal fédéral; pour cette raison, il ne devait plus fonctionner comme première instance judiciaire. Avant qu'il ne puisse être appelé, au moins une instance judiciaire doit dès lors se prononcer sur l'objet du litige, ce qui permet d'obtenir l'effet de filtre et évite au Tribunal fédéral, en principe, de devoir constater les faits (sur les exceptions à ce principe, cf. le titre 7.1.2 ci-dessous)¹⁹. Si, à l'inverse, l'on devait exiger que les instances cantonales soient épuisées dans tous les cantons, le contribuable se verrait contraint de systématiquement contester la décision d'un canton, chaque fois qu'il existerait le moindre risque qu'un autre canton prétende l'assujettir à l'impôt. Cela ne saurait correspondre à l'intention du législateur²⁰.

1.2.2 Particularités du recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale

Selon LOCHER²¹, la particularité du recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale réside dans le fait que seul le droit formel est réglé dans une loi fédérale, soit en l'occurrence la LTF. Le droit matériel repose – mises à part plusieurs dispositions de la LHID – sur les règles de conflit jurisprudentielles établies par le Tribunal fédéral²². Selon l'auteur précité, ces sources différentes (droit jurisprudentiel d'une part et droit matériel reposant sur une loi formelle d'autre part) s'influencent mutuellement et conduisent parfois à certaines difficultés.

L'interdiction de la double imposition intercantonale est le droit constitutionnel à ne pas être imposé à double

(art. 127 al. 3 Cst.)²³. La base constitutionnelle, soit l'art. 127 al. 3 Cst. précité, ne se borne pas à donner un droit individuel au citoyen, mais garantit également aux cantons leur souveraineté fiscale, interdisant aux autres cantons d'empiéter sur leurs prérogatives. L'interdiction de la double imposition a ainsi deux facettes: il s'agit d'une part d'un droit constitutionnel qui garantit au citoyen de ne pas être imposé deux fois et d'autre part d'un droit conféré aux cantons les protégeant contre une ingérence dans leur souveraineté fiscale par un autre canton²⁴.

Sous l'OJ, ces deux facettes se manifestaient également du point de vue procédural: tandis que les citoyens disposaient du recours de droit public (art. 84 ss OJ) pour se plaindre d'une violation de l'art. 127 al. 3 Cst., les cantons avaient la réclamation de droit public à disposition (art. 83 lettre a et b OJ). Depuis l'entrée en vigueur de la LTF, tant la collectivité publique dont la souveraineté fiscale est lésée que le particulier victime d'une double imposition peuvent en principe emprunter la voie du recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF) au Tribunal fédéral²⁵. La voie de la réclamation de droit public, rarement utilisée sous l'ancienne OJ²⁶, également prévue par l'art. 120 LTF, mais sous le nom d'action, a ainsi perdu encore plus de son importance dans le domaine du droit intercantonal²⁷. Sauf aux quatre paragraphes ci-dessous, la voie de l'action n'est pas examinée plus en détail ci-après. Le canton n'a au demeurant plus besoin de saisir ce moyen de droit lorsque le contribuable a déposé un recours en matière de droit public: l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral dans le cadre de la procédure de recours (en matière de droit public) intentée par le contribuable délimite également la compétence entre les cantons. Rien n'empêche cependant les cantons concernés de demander en même temps au Tribunal fédéral de délimiter leur compétence dans le cadre d'une action de droit public²⁸.

18 ATF 133 I 300 consid. 2.3; cf. également l'arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.4.

19 ATF 133 I 300 consid. 2.3 et les références citées.

20 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV A, 1, n° 2 consid. 2.4 = ATF 133 I 308.

21 LOCHER P. 2009, p. 134; LOCHER P. 2008/2009, p. 499.

22 Au sujet des règles de conflit, cf. DE VRIES REILINGH D. 2005, chapitre III.

23 Au sujet de la notion de « double imposition » en droit fiscal intercantonal, il est renvoyé à DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 25-38 ainsi qu'à DE VRIES REILINGH D. 2005, p. 17-27.

24 BLUMENSTEIN/LOCHER P. 2002, p. 93; cf. également DUBEY 2010, p. 351 et p. 354.

25 Dans l'ATF 134 I 303 consid. 1.2 p. 305-306 (arrêt « Shell »), le TF a considéré qu'un litige en matière de double imposition intercantonale présente souvent un lien étroit avec la LHID, qui habilite les autorités à faire vérifier son application par le TF. Il a par conséquent jugé que les autorités doivent également être légitimées à déposer un recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale, un lien formel avec la LHID étant suffisant (cf. également LOCHER P. 2008/2009, p. 506 et DE VRIES REILINGH D. 2009b, n° 12-18).

26 Pour une illustration, cf. l'affaire dite des pendulaires entre les cantons de Vaud et Genève ayant fait l'objet de l'ATF 125 I 458.

27 LOCHER P. 2008/2009, p. 499.

28 Cf. sous l'OJ: STUDER 1946, p. 465.

Prévue à l'art. 120 LTF, l'action est un moyen destiné à résoudre les différends notamment de droit public entre la Confédération et les cantons ou entre les cantons. Elle ne peut être formée que par la Confédération ou par les cantons, à l'exclusion des particuliers. Pour les cantons en particulier, elle est ouverte lorsqu'un canton émet une prétention de nature juridique à l'égard d'un autre canton qui s'y oppose. Le canton qui saisit le Tribunal fédéral en empruntant la voie de l'action doit avoir un intérêt juridique actuel au règlement d'un différend relevant du droit public. L'action peut aussi servir à résoudre un différend intercantonal dont la cause revêt un caractère général, comme c'était le cas de l'affaire dite des pendulaires entre les cantons de Vaud et Genève ayant fait l'objet de l'ATF 125 I 458.

Les parties à l'action peuvent être la Confédération et les cantons, agissant respectivement par le Conseil fédéral et le gouvernement cantonal. Sous l'empire de l'OJ, le Tribunal fédéral avait admis la possibilité que des particuliers participent à la procédure comme « intéressés »²⁹, notion que la LTF n'a cependant pas reprise. Lorsque l'action met en cause une décision, le contribuable directement touché devrait avoir la possibilité de s'exprimer dans le cadre de la procédure de l'art. 120 LTF³⁰.

Comme la réclamation de droit public sous l'OJ, l'action n'est soumise à aucun délai et ne requiert pas l'épuisement des instances cantonales³¹. Elle permet donc à un canton de s'en prendre directement à une décision de taxation ou une décision sur réclamation d'un autre canton, sans épuiser au préalable les instances cantonales. Elle permet également à un canton d'intervenir dans le cadre d'une procédure de taxation, respectivement d'une procédure judiciaire d'un autre canton, alors qu'un recours en matière de droit public déposé par un canton contre une décision de dernière instance cantonale n'est pas envisageable, l'art. 73 al. 2 LHID ne pouvant à notre avis pas être interprété dans ce sens.

La règle invoquée par le canton qui saisit le Tribunal fédéral, qu'elle soit écrite ou non, doit relever du droit fédéral, notion qui comprend dans ce contexte les règles générales du droit international applicables à titre de droit public fédéral supplétif³². L'action ne tend pas nécessairement à l'annulation d'un acte, mais, le plus souvent, à la constatation de la compétence ou de l'incompétence de l'une ou l'autre des collectivités concernées³³.

1.2.3 Deux types des recours pour violation de la double imposition intercantonale

Selon une partie de la doctrine, deux types de recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale peuvent être distingués³⁴ :

- Le conflit de compétence (question de principe) : il est limité au principe de l'assujettissement et ne porte par conséquent que sur la question préjudicielle de savoir si le canton a le droit d'imposer le contribuable ou non³⁵. Ce type de recours est nommé « recours préjudiciel ». Font partie de ce type de con-

flit les décisions préjudicielles ou préalables sur l'assujettissement à la souveraineté fiscale cantonale. La plupart du temps, ces décisions préjudicielles ou préalables concernent le domicile fiscal principal du contribuable (cf. également le titre 1.1.2 ci-dessus).

- La double imposition au sens étroit du terme (question concrète) : dans ce cas, le litige ne porte pas sur l'assujettissement du contribuable à la souveraineté fiscale d'un canton, mais sur tous les problèmes relatifs à l'attribution des éléments imposables entre plusieurs cantons. Il porte ainsi non seulement sur les aspects subjectifs (à savoir les principes gouvernant l'étendue de l'assujettissement), mais surtout sur le côté objectif³⁶. Ce type de recours peut être désigné comme recours en matière de droit public au sens étroit.

2 L'objet du recours

Le recours en matière de droit public peut être déposé contre des décisions rendues dans des causes de droit public (art. 82 lettre a LTF) et les actes normatifs cantonaux (art. 82 lettre b LTF).

2.1 Les décisions

Le recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale est la plupart du temps dirigé contre une décision prise par un canton (art. 82 lettre a LTF).

La notion de « décision » au sens de l'art. 82 lettre a LTF est une notion autonome, qui est plus large que la définition donnée par l'art. 5 PA³⁷.

Souvent, le recours en matière de droit public concerne une décision préjudicielle formelle constatant que les conditions de l'assujettissement subjectif dans le canton sont réalisées. Le Tribunal fédéral exige des cantons qu'ils mènent d'abord une procédure préalable en cas de contestation de l'assujettissement subjectif, même si une telle procédure n'est pas prévue par le droit cantonal (cf. à ce sujet le titre 1.1.2 ci-dessus). Contre une telle décision, les voies de droit cantonales ordinaires sont ouvertes et doivent être parcourues avant de saisir le Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public pour contester la compétence du canton en cause n'est en effet ouvert que contre les décisions des autorités

29 ATF 117 la 202 consid. 1c et 1d.

30 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 18 ad art. 86 ; DUBEY 2010, p. 353.

31 ATF 125 I 458 consid. 1b, p. 461 ; au sujet de l'absence de délai, cf. BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 26 ad art. 120 ainsi que SEILER/VON WERDT/GÜNGERICH 2007, n° 9 ad art. 120.

32 ATF 125 I 458 consid. 1c, p. 461 et les arrêts cités.

33 ATF 125 I 152 consid. 1, p. 159

34 LOCHER P. 2009, p. 135-136 ; cf. également POLTIER 2003, p. 428 ainsi que RYSER/ROLLI 2002, p. 146.

35 LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 1, n°s 7, 10 et 20 ; LOCHER K./LOCHER P., § 10, II, n°s 15 et 18 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 2, n° 16.

36 LOCHER P. 2009, p. 136 ; RYSER/ROLLI 2002, p. 147.

37 BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 6 ad art. 82 ; Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 26 ad art. 82.

cantonales de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d LTF)³⁸.

Il n'est plus possible, comme sous l'OJ, de saisir directement le Tribunal fédéral, sans épuiser les instances cantonales, pour contester la décision préjudicielle cantonale initiale.

Une fois la question de la compétence d'imposer tranchée ou admise, même implicitement, il ne sera plus possible au contribuable de revenir sur ce point, par ex. dans le cadre de la procédure de taxation. Le contribuable ne pourra interjeter – ultérieurement – un recours en matière de droit public pour double imposition concernant la même période fiscale que s'il allègue des faits nouveaux étayant une double imposition³⁹.

Ce qui vient d'être dit doit toutefois être relativisé : lorsqu'un canton prend une décision d'assujettissement (illimité) concernant un contribuable qui n'est pas (encore) en contradiction avec une décision d'un autre canton, le contribuable n'est pas obligé de la contester immédiatement lorsqu'il est disposé à l'accepter à condition de ne pas être assujéti de manière illimitée par un autre canton. Dans cette situation, l'assujéti peut en effet attendre qu'un autre canton prenne une décision de taxation qui, elle, entraîne une double imposition pour contester la décision d'assujettissement du premier canton⁴⁰ (sur les difficultés qu'entraîne une telle situation, cf. le titre 3.2 ainsi que les solutions qui y sont évoquées). Cette manière de procéder ne saurait être considérée comme abusive.

Le contribuable perd le droit de se plaindre de son assujettissement dans un canton s'il adopte un certain comportement permettant de conclure qu'il accepte d'être soumis à la souveraineté fiscale du canton en cause. Dans ce cas, il est déchu du droit de recourir. Les comportements du contribuable qui entraînent cette conséquence fiscale font l'objet du titre 10 ci-dessous.

2.2 Les actes normatifs cantonaux

Le recours en matière de droit public peut être dirigé contre des actes normatifs cantonaux (art. 82 lettre b LTF). Les actes normatifs sont des actes généraux et abstraits, destinés à s'appliquer à un nombre indéterminé de personnes et de situations de fait sans égard à un cas particulier ou à une personne donnée⁴¹.

Dans le cadre du recours, le Tribunal fédéral procède au contrôle abstrait de la constitutionnalité de l'acte normatif cantonal⁴², soit en particulier au contrôle de sa conformité avec l'art. 127 al. 3 Cst.

De tels recours, interjetés pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, sont rares⁴³.

Par ailleurs, sous l'OJ, le Tribunal fédéral a refusé d'entrer en matière sur un recours dirigé contre un arrêté cantonal en arguant que le recours (de droit public) n'était pas un recours « populaire » ouvert à toute la population⁴⁴. Cette jurisprudence a été modifiée sous la LTF. Le recours en matière de droit public dirigé contre un acte normatif est désormais ouvert à toute personne qui risque un jour de se voir appliquer les dispositions générales qu'elle considère comme anticonstitutionnelles. Il suffit en effet d'un intérêt virtuel, et ce dernier est reconnu lorsqu'il existe une « probabilité minimale que le recourant soit touché un jour dans ses intérêts juridiques » ou lorsque « la concrétisation de cette atteinte peut être envisagée avec une certaine vraisemblance »⁴⁵. Il s'ensuit que tous les contribuables d'un canton sont en principe légitimés à recourir⁴⁶, ce qui constitue un élargissement considérable. Le Tribunal fédéral a également abandonné la pratique AVLOCA au sujet d'une norme avantageant un tiers. Il n'est plus nécessaire qu'un lien existe entre le privilège accordé à un tiers – et qui est contesté – et la situation du recourant⁴⁷.

3 Les autorités précédentes

3.1 En général

Selon l'art. 86 al. 1 lettre d, le recours en matière de droit public est recevable contre les décisions des autorités cantonales de dernière instance. Le droit cantonal fixe la suite des instances dans les limites de l'art. 86 al. 2 et 3 LTF et des art. 48 et 50 LHID.

38 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 1 consid. 1.1; LOCHER P. 2009, p. 138; LOCHER P. 2008/2009, p. 500.

39 LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 1, n° 20; LOCHER K./LOCHER P., § 3, I B, 2a, n° 21 consid. 1a) = ATF 123 I 289; LOCHER P. 2009, p. 138.

40 LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 1, n° 21; Locher P. 2009, p. 138, note de bas de page no 13.

41 ATF 133 I 286 consid. 2.1; ATF 128 I 167 consid. 4; Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 90 ad art. 82.

42 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 80 ad art. 82.

43 LOCHER P. 1990, p. 103; cf. par ex. LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 2, n° 1.

44 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 1, n° 23 consid. 1c.

45 Arrêt du TF 2C_809/2011 du 29 juillet 2012 consid. 1.2; ATF 136 I 17 consid. 2.1; arrêt du TF 2C_169/2010 du 17 novembre 2011 consid. 1.2; ATF 136 I 49 consid. 2.1; ATF 130 I 174 consid. 1.2.

46 BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 13 ad art. 89.

47 Arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.4; ATF 136 I 49 consid. 2.1; ATF 133 I 206 consid. 2.1; BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 13 ad art. 89; s'agissant du barème d'imposition applicable, le TF a jugé qu'il constituait un tout et il n'était, à cet égard, pas possible d'isoler la situation d'un contribuable particulier, qui devait avoir la possibilité de contester la constitutionnalité du barème en tant que tel (cf. ATF 133 I 206 consid. 2.3; cf. également la critique de BEHNISCH/OPEL 2007, nos 17 à 20).

Ni la LTF ni la LHID n'exigent que les cantons instituent une double instance de recours. Ceux-ci peuvent prévoir une seule instance judiciaire ou une double instance de recours. Dans l'ATF 130 II 65, le Tribunal fédéral a exigé des cantons qu'ils instaurent un parallélisme des voies de recours en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôts cantonaux harmonisés. L'obligation des cantons de prévoir un parallélisme des voies de recours ne vaut cependant que lorsqu'une période fiscale concernée par l'obligation d'harmonisation fiscale est en cause, soit une période fiscale postérieure à 2000. En d'autres termes, lorsqu'une période fiscale antérieure au 1^{er} janvier 2001 est concernée – le délai accordé aux cantons pour adapter leur législation aux dispositions harmonisées n'étant pas encore échu (cf. art. 72 al. 1 LHID) –, le parallélisme des voies de recours ne s'applique pas⁴⁸.

L'art. 86 al. 1 lettre d LTF exige que les instances cantonales soient épuisées avant qu'un recours au Tribunal fédéral soit possible contre la décision de dernière instance cantonale. Comme nous l'avons vu ci-avant au titre 1.2.1, il n'y a plus d'exception à cette règle comme sous l'empire de l'OJ (art. 86 OJ). Il n'est ainsi plus possible de saisir directement le Tribunal fédéral avant qu'un canton au moins ait rendu une décision de dernière instance cantonale, sans qu'il ne soit toutefois nécessaire d'épuiser les instances dans tous les autres cantons. L'intéressé peut contester immédiatement la décision du canton qui statue en premier ou attendre la décision (de dernière instance) d'un autre canton et, en recourant contre cette décision, remettre en cause celle du premier canton même si elle n'est pas de dernière instance cantonale (cf. art. 100 al. 5 LTF)⁴⁹.

Il suffit en résumé d'épuiser les instances cantonales dans un canton. En formant un recours en matière de droit public contre la décision rendue par ce canton, le contribuable peut s'en prendre aux décisions des autres cantons rendues auparavant, quand bien même elles n'auraient pas été prises en dernière instance⁵⁰.

3.2 Les problèmes particuliers liés à l'épuisement des instances cantonales

La manière de procéder indiquée au paragraphe précédent n'est possible que si le contribuable n'est pas d'accord avec la décision du dernier canton (ci-après le deuxième canton) ayant statué et qu'il n'a pas obtenu gain de cause dans le cadre de la procédure judiciaire dans ce canton. Dans ce cas, il peut en effet saisir le Tribunal fédéral et demander à titre subsidiaire l'annulation de la décision du premier canton, au cas où sa conclusion principale

(demandant l'annulation de la décision de dernière instance cantonale du deuxième canton) serait rejetée⁵¹.

Dans la situation inverse, en revanche, c'est-à-dire lorsque le contribuable souhaite accepter la décision de taxation du deuxième canton, des problèmes particuliers se posent. L'intéressé n'avait en effet pas de raison de contester la décision de taxation du premier canton, car cette dernière n'entraînait pas (encore) une double imposition. C'est seulement à la suite de la notification de la décision du deuxième canton – qu'il considère comme fondée – qu'il souhaiterait annuler la décision du premier canton⁵². Or, celle-ci est entre-temps entrée en force et il n'a a priori plus de moyen procédural à disposition pour la contester.

Les trois solutions proposées par la doctrine⁵³ sont les suivantes :

Premièrement : le contribuable peut, bien qu'il soit d'accord avec la décision du deuxième canton, y mener un « procès fictif » afin d'obtenir ainsi une décision de dernière instance cantonale. Devant le Tribunal fédéral, il peut laisser tomber « son masque » et demander l'annulation de la décision du premier canton.

Deuxièmement : le contribuable peut attaquer la décision du deuxième canton en demandant sa confirmation. Bien qu'il obtienne ainsi seulement une décision d'irrecevabilité – faut d'intérêt à recourir –, il dispose néanmoins d'une décision de dernière instance cantonale qu'il peut déférer devant le Tribunal fédéral. Ce dernier devrait, selon la doctrine, néanmoins entrer en matière sur le recours.

Troisièmement : le contribuable peut demander la révision (art. 51 LHID) – respectivement la reconsidération (nous y reviendrons ci-après) – de la taxation du premier canton pour y obtenir une décision de dernière instance cantonale qui peut être portée devant le Tribunal fédéral. Le premier canton devrait en principe refuser de réviser la taxation déjà entrée en force car la décision de taxation du deuxième canton ne constitue pas un fait nouveau au sens de l'art. 51 LHID⁵⁴.

48 Arrêt du TF 2C_521/2012 du 16 janvier 2013 consid. 1.2; cf. également l'arrêt du TF 2C_137/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.

49 ATF 133 I 300; Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 18 ad art. 86; LOCHER P. 2009, p. 139; LOCHER P. 2008/2009, p. 501.

50 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV A, 1, n° 2 = ATF 133 I 308 consid. 2.4; arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.4.

51 LOCHER P. 2009, p. 140; LOCHER P. 2008/2009, p. 501-502; MEIER/CLAVADETSCHER 2007, p. 139.

52 LOCHER P. 2009, p. 140-141; LOCHER P. 2008/2009, p. 502; MEIER/CLAVADETSCHER 2007, p. 139; DE VRIES REILINGH D. 2009c, p. 252; ZIMMERMANN 2008, n° 1-14.

53 LOCHER P. 2009, p. 140; LOCHER P. 2008/2009, p. 501-502.

54 Arrêt du TF 2P.185/1999 du 16 mai 2000 consid. 2c) bb) publié in StE 2000 A 31.1 n° 6; LOCHER P. 2009, p. 141; LOCHER P. 2008/2009, p. 502-503; cf. également Kommentar Interkant. Steuerrecht 2011-CASANOVA, § 45 n° 10 ainsi que l'arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.5 et les références citées.

Une quatrième solution – qui est en quelque sorte une variante de la troisième possibilité évoquée ci-avant – consisterait à interjeter réclamation, puis recours dans le premier canton. La réclamation serait irrecevable, faute d'avoir été déposée dans le délai. Cette manière de procéder permettrait néanmoins d'obtenir une décision de dernière instance cantonale – quoique ne se prononçant pas sur le fond du litige – pouvant être attaquée devant le Tribunal fédéral. Ce dernier devrait, selon une ancienne jurisprudence⁵⁵, néanmoins entrer en matière sur le fond.

Les moyens évoqués ci-avant ne sont pas des moyens alternatifs, mais cumulatifs dans ce sens que le contribuable peut les emprunter tous les trois (respectivement quatre) en même temps. Sans coordination des procédures entre les cantons en cause, des décisions (judiciaires) cantonales contradictoires ne sont pas exclues, et seul le Tribunal fédéral, où toutes les procédures se « rejoignent » tôt ou tard, peut y remédier.

La troisième voie évoquée ci-dessus est celle qui convainc le plus, car elle permet à l'autorité fiscale de se prononcer sur le fond et évite des actes de procédure inutiles. Si le premier canton adapte sa décision à celle du deuxième canton, le conflit de double imposition intercantonale est résolu sans que d'autres instances doivent être saisies⁵⁶. Bien que – comme nous venons de le voir – la décision du deuxième canton ne constitue pas un fait nouveau au sens de l'art. 51 LHID, LOCHER est de l'avis qu'il devrait être possible, par analogie à la pratique en matière de droit fiscal international⁵⁷, de déduire de l'art. 127 al. 3 Cst. un droit d'obtenir la révision de la taxation du premier canton.

S'agissant de la reconsidération (ou réexamen), la jurisprudence a déduit des garanties générales de procédure de l'art. 29 al. 1 et 2 Cst. l'obligation pour l'autorité administrative de se saisir d'une demande de réexamen notamment lorsque les circonstances se sont modifiées de façon notable depuis la décision attaquée ou lorsque le requérant invoque des faits essentiels et des moyens de preuve nouveaux qu'il ne connaissait pas ou a été dans l'impossibilité de faire valoir dans la procédure antérieure⁵⁸. L'on pourrait donc également envisager que cette voie de droit soit exceptionnellement ouverte en droit fiscal harmonisé lorsqu'un problème de double imposition intercantonale tel que celui discuté ici se présente. Cette voie – qui nous paraît plus adaptée que la révision fondée sur l'art. 51 LHID – devrait, dans ces circonstances,

s'imposer aux cantons, quand bien même elle n'est pas expressément prévue par la LHID⁵⁹.

Une cinquième voie, quoique hasardeuse, serait d'intervenir auprès d'un des deux cantons (ou auprès des deux cantons) pour l'inviter à saisir le Tribunal fédéral par la voie de l'action (art. 120 LTF) pour violation de la double imposition intercantonale (au sujet de l'action, il est renvoyé au titre 1.2.2 ci-avant). Cette manière de procéder ne saurait être recommandée au contribuable, une éventuelle action dépendant du bon vouloir du canton en cause.

4 Les parties à la procédure

Le recours en matière de droit public dans le domaine de la double imposition intercantonale est en règle générale dirigé contre un ou plusieurs cantons. La particularité d'un conflit de double imposition intercantonale consiste dans le fait que le recourant n'est pas opposé à une seule autorité fiscale, mais qu'il se trouve face à deux administrations fiscales au moins. Les intérêts défendus par les deux autorités n'étant pas identiques, mais opposés, le contribuable se trouve ainsi pris « entre deux feux ».

Quoi qu'en pensent certains contribuables, le problème de la double imposition intercantonale auquel se trouve confronté le contribuable ne peut pas simplement être « repoussé » sur les deux cantons (respectivement autorités cantonales) qui s'affrontent. Ces derniers n'ont d'ailleurs pas toujours un intérêt immédiat à ce que le litige soit résolu. Ils ont encore moins un intérêt à ce que le litige se règle de la manière la plus favorable pour le contribuable concerné.

Les éléments précités montrent deux choses : d'une part, le contribuable doit jouer un rôle actif pour résoudre le problème de double imposition intercantonale ; il ne peut se contenter de reporter la charge et la responsabilité de trouver une solution aux administrations fiscales concernées, qui ne peuvent (ou plus rarement ne veulent) pas toujours trouver une solution. D'autre part, dans le cadre du recours en matière de droit public, le contribuable est opposé à au moins deux cantons, qui participent en tant que partie ou « intervenant » ou encore « autre participant » à la procédure devant le Tribunal

55 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 2, n° 28. Selon cet arrêt, lorsqu'aucune autre voie de droit n'est ouverte, le TF doit entrer en matière sur le fond et décider matériellement quand bien même une décision d'irrecevabilité a été entreprise.

56 LOCHER P. 2009, p. 141 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 502-503 ; DE VRIES REILINGH D. 2009c, p. 252.

57 En droit fiscal international suisse, en cas d'accord amiable entre deux États, cet accord constitue un motif de révision de la taxation (cf. OBERSON X. 2009, p. 294-295 ; LOCHER P. 2005, p. 537).

58 Arrêt du TF 2C_464/2011 du 27 mars 2012 consid. 4.1 ; ATF 136 II 177 consid. 2.1 p. 181.

59 Selon la jurisprudence et la doctrine, la voie de la reconsidération n'existe pas en droit fiscal harmonisé, contrairement au droit administratif général, le droit fiscal harmonisé connaissant en effet un *numerus clausus* de motifs permettant de modifier une décision entrée en force (cf. à ce sujet l'arrêt du TF 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.3 et les nombreuses références citées).

fédéral. Le jugement rendu par le Tribunal fédéral est en effet également contraignant pour ces cantons (cf. également l'avant-dernier paragraphe du titre 4.2 et la note de bas de page n° 108)⁶⁰.

4.1 La capacité et la qualité pour recourir

Pour être partie recourante, il faut avoir la jouissance des droits civils (art. 11 et 53 CC). Pour former personnellement un recours en matière de droit public, il faut encore avoir l'exercice des droits civils (art. 13, 17 et 54 CC)⁶¹. Ces notions relèvent du droit civil et ne seront pas examinées plus en avant. La capacité d'être partie et celle d'ester en justice sont des conditions de recevabilité du recours, mais ne sont pas réglées par l'art. 89 LTF. Bien que de nature procédurale, elles sont inséparables du droit de fond et se situent en dehors de la qualité pour recourir qui est définie à l'art. 89 LTF⁶².

L'art. 89 LTF régit la qualité pour recourir (alors que l'objet du recours est défini aux art. 82 à 85 LTF et que les instances précédentes sont fixées aux art. 86 à 88 LTF). Les conditions énumérées à l'art. 89 al. 1 LTF (pour les particuliers) sont différentes de celles valant dans le cadre de l'art. 89 al. 2 LTF (pour les collectivités publiques)⁶³.

4.1.1 La règle de l'art. 89 al. 1 LTF

4.1.1.1 En général

L'art. 89 al. 1 LTF subordonne la qualité pour recourir à trois conditions (cumulatives⁶⁴) :

- le recourant doit avoir pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou avoir été privé de la possibilité de le faire (art. 89 al. 1 lettre a LTF) ;
- il doit être particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué (art. 89 al. 1 lettre b LTF) ;
- il doit avoir un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 lettre c LTF).

La deuxième et la troisième conditions sont étroitement liées au point que si l'une des deux est remplie, l'autre l'est également pratiquement toujours⁶⁵.

Il faut par ailleurs que le recourant ait un intérêt actuel au recours. La jurisprudence fait abstraction de cette exigence lorsqu'il s'agit d'une question de principe qui pourrait se poser à nouveau dans des conditions identiques ou similaires sans que le Tribunal fédéral puisse être saisi en temps utile⁶⁶.

Le contribuable lui-même est sans aucun doute particulièrement atteint par la décision attaquée (ou l'acte normatif cantonal contesté). Le destinataire de l'impôt, tel que prévu par la loi, est également légitimé à recourir⁶⁷. Il en va de même de l'exécuteur testamentaire, car il est chargé de sauvegarder les intérêts patrimoniaux de la succession⁶⁸.

Il en va autrement, en revanche, de la personne qui s'est engagée contractuellement à supporter la charge fiscale⁶⁹.

S'agissant de la taxe de séjour, le Tribunal fédéral a reconnu au représentant fiscal, répondant personnellement du paiement de l'impôt et tenu de la prélever auprès de ses hôtes contribuables, la qualité pour recourir⁷⁰.

Le canton des Grisons connaît un impôt sur la masse successorale. Chaque héritier individuellement est cependant sujet fiscal et contribuable. Il s'en suit qu'il est légitimé à recourir seul contre une décision de taxation. L'on n'est pas en présence d'une consorité nécessaire (communauté héréditaire) ou encore d'une « Prozessstandschaft » (exécuteur testamentaire)⁷¹.

Lorsque le contribuable a approuvé un accord entre plusieurs cantons, il n'est plus légitimé à recourir, faute d'être lésé⁷². À notre sens, dans une telle situation, le principe de la bonne foi fait obstacle à sa qualité pour recourir et il est donc déchu de son droit de recourir (au sujet de la déchéance du droit de recourir, cf. le titre 10 ci-dessous).

4.1.1.2 Le recours contre un acte normatif

Lorsque le recours est dirigé contre un acte normatif cantonal, la qualité pour recourir appartient à toute personne dont les intérêts sont effectivement touchés par l'acte attaqué ou pourront l'être un jour. Une simple atteinte virtuelle suffit, à condition toutefois qu'il existe

60 LOCHER K./LOCHER P., § 7, I A, 1 n° 22.

61 AUER/MALINVERNI/HOTTELIER 2006, n° 2027, p. 717.

62 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 6 ad art. 89 ; ATF 133 II 249 consid. 1.3.1.

63 LOCHER P. 2009, p. 143 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 503.

64 ATF 133 II 249 consid. 1.3 ; BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 7 ad art. 89.

65 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 16 ad art. 89 ; LOCHER P. 2009, p. 144 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 504 ; BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 10 ad art. 89.

66 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 24 ad art. 89 ; BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 17 ad art. 89.

67 LOCHER P. 2009, p. 144 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 504.

68 RDAF 2001 II, p. 521 consid. 1a, p. 524 ; cf. également LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 1, n° 3.

69 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 1 n° 30 ; LOCHER P. 2009, p. 144 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 504.

70 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 1 n° 28.

71 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 1 n° 3 consid. 1.3 = arrêt du TF 2C_629/2008 du 30 mars 2009.

72 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 2 n° 10 ; cf. également LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 1, n° 12.

un minimum de vraisemblance que le recourant puisse se voir un jour appliquer les dispositions contestées⁷³. Au sujet de la qualité pour recourir contre un acte normatif, il est renvoyé au titre 2.2 ci-dessus.

4.1.1.3 Recours de collectivités publiques selon l'art. 89 al. 1 LTF

L'art. 89 al. 1 LTF est avant tout prévu pour les personnes privées. Les collectivités publiques (cantons, communes, associations intercommunales, etc.) ou les établissements de droit public peuvent se prévaloir de l'art. 89 al. 1 LTF lorsqu'ils sont atteints de la même manière qu'un particulier dans leur situation juridique ou matérielle, notamment s'il s'agit de sauvegarder leur patrimoine administratif ou financier, ou si, agissant dans le cadre de la puissance publique, ils sont touchés dans leurs intérêts propres dignes de protection⁷⁴.

Seule la collectivité publique comme telle peut se prévaloir de l'art. 89 al. 1 LTF mais pas une autorité ou une branche de l'administration dépourvue de personnalité⁷⁵.

Pour que la qualité pour recourir soit reconnue à une collectivité publique fondée sur l'art. 89 al. 1 LTF, l'acte attaqué doit l'atteindre, comme nous venons de le mentionner, de la même manière qu'un particulier ou de façon analogue. Lorsqu'une commune interjette un recours pour défendre ses intérêts de puissance publique, en particulier fiscaux, sa qualité pour recourir n'est admise que de manière restrictive. Le Tribunal fédéral estime en effet que l'intérêt général à ce que le droit soit appliqué de manière correcte ou à participer comme entité également concernée n'est pas suffisant, ni d'ailleurs l'intérêt général à une utilisation optimale des recettes fiscales. En matière fiscale, en particulier dans le domaine harmonisé des impôts directs, le législateur a déjà fait en sorte, en désignant l'autorité légitimée à recourir au sens de l'art. 89 al. 2 lettre d LTF, que la collectivité publique puisse faire respecter l'intérêt public au moyen du recours (art. 73 al. 2 LHID et art. 146 LIFD). Le droit de recourir de la collectivité au sens de l'art. 89 al. 1 LTF n'est ainsi pas indispensable dans un tel cas et n'entre en règle générale pas en ligne de

compte⁷⁶. Nous approuvons cette jurisprudence qui est convaincante⁷⁷.

Dans l'ATF 136 II 383, le Tribunal fédéral a nié la qualité pour recourir, fondé sur l'art. 89 al. 1 LTF, au gouvernement cantonal du canton des Grisons contre une décision en matière d'impôt cantonal sur les successions. Il a considéré que le canton des Grisons n'était pas touché de manière spécialement importante dans ses prérogatives de puissance publique par les dispositions transitoires litigieuses relatives à l'impôt cantonal sur les successions, car il avait aboli le principal cas d'application de cet impôt⁷⁸. Il a par ailleurs refusé d'appliquer par analogie la « Star-Praxis » aux collectivités publiques⁷⁹.

4.1.2 La règle de l'art. 89 al. 2 LTF

L'art. 89 al. 2 LTF prévoit des droits de recours spéciaux en faveur des collectivités publiques. Ces droits de recours sont dits « abstraits », parce que la qualité pour recourir ne dépend pas des conditions de l'art. 89 al. 1 LTF, en particulier d'un intérêt propre à l'annulation ou à la modification de l'acte attaqué. L'exigence de l'intérêt actuel au recours subsiste néanmoins⁸⁰.

4.1.2.1 Le recours des communes et autres collectivités publiques pour violation de garanties constitutionnelles (art. 89 al. 2 lettre c LTF)

L'art. 89 al. 2 lettre c LTF donne qualité pour recourir aux communes et aux autres collectivités de droit public qui entendent défendre les garanties que leur confère la Constitution fédérale ou la Constitution cantonale. Cette disposition s'applique avant tout aux communes qui ont qualité pour se plaindre d'une violation de leur autonomie ou d'une atteinte à leur existence ou à leur intégrité⁸¹.

Le recours est recevable dès que la commune ou autre collectivité publique invoque la violation d'une garantie constitutionnelle qui lui est reconnue. Dans ce cadre, il est possible de faire valoir la violation de droits constitutionnels, en l'occurrence l'art. 127 al. 3 Cst.,

73 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 38 ad art. 89; ATF 137 I 77 consid. 1.4; ATF 136 I 17 consid. 2.1; ATF 133 I 286 consid. 2; ATF 133 I 222 consid. 1.3; arrêt du TF 5C_2/2012 du 17 décembre 2012 consid. 1.2.

74 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 39 ad art. 89; LOCHER P. 2009, p. 144; LOCHER P. 2008/2009, p. 504-505 et les références citées. Cf. à titre d'exemple, l'arrêt du TF 2C_521/2012 du 16 janvier 2013 consid. 1.3 destiné à publication aux ATF; ATF 136 II 383 consid. 2.3 et consid. 2.4.

75 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, no 39 ad art. 89; ATF 134 II 45 consid. 2.2.3.

76 Arrêt du TF 2C_776/2009 du 25 février 2010 consid. 4; ATF 136 II 274 consid. 4; cf. également DE VRIES REILINGH D. 2010, p. 171-172; arrêt du TF 2C_102/2013 du 14 février 2013 consid. 2.2 et les références citées.

77 Cf. également DE VRIES REILINGH D. 2010, p. 171-172; d'un autre avis, GANI 2010, p. 592.

78 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 1, n° 5 = ATF 136 II 383 consid. 2.5 et consid. 2.6.

79 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 1, n° 5 = ATF 136 II 383 consid. 3.

80 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 43 ad art. 89; DONZALLAZ 2008, p. 1174-1175; BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 45 ad art. 89.

81 ATF 131 I 91 consid. 1.

qui se trouvent en relation étroite avec l'atteinte à l'autonomie⁸².

La collectivité publique recourante doit néanmoins avoir un intérêt actuel au recours, sauf s'il s'agit d'une question de principe pouvant se poser à nouveau sans que le Tribunal fédéral puisse être saisi en temps utile⁸³.

4.1.2.2 Le recours des personnes, organisations et autorités habilitées par une loi fédérale (art. 89 al. 2 lettre d LTF)

Selon l'art. 89 al. 2 lettre d LTF, les personnes, organisations et autorités auxquelles une loi fédérale autre que la LTF confère spécialement la légitimation ont qualité pour former un recours en matière de droit public. Pour les autorités fédérales, ce droit de recours peut le cas échéant faire double emploi avec l'art. 89 al. 2 lettre a LTF.

La qualité pour recourir selon l'art. 89 al. 2 lettre d LTF exige un fondement dans une loi au sens formel. Cette dernière précise dans pareil cas les limites, en indiquant d'abord qui en bénéficie et en fixant ensuite l'étendue de ce droit et, cas échéant, les conditions auxquelles il est subordonné⁸⁴.

L'art. 73 al. 2 LHID précise que l'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions ont le droit de recourir. Les décisions concernées sont mentionnées à l'art. 73 al. 1 LHID. Il s'agit des décisions cantonales de dernière instance portant sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6, chapitre 1 de la LHID.

Dans sa jurisprudence rendue après l'entrée en vigueur de la LTF, notre Haute Cour a jugé que l'autorité fiscale cantonale était légitimée à recourir indépendamment de la question du grief invoqué lorsque la décision en cause concerne une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6 chapitre 1 de la LHID. Pour la question de la légitimation, il était sans importance de savoir si la loi d'harmonisation laissait une certaine autonomie aux cantons ou pas⁸⁵.

Dans un arrêt de principe rendu en 2009, le Tribunal fédéral a jugé que, compte tenu du fait qu'un litige en matière de double imposition intercantonale présente souvent un lien étroit avec la LHID – qui habilite les autorités à faire vérifier son application par le Tribunal fédéral –, les autorités doivent également être légitimées à déposer un recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale, un lien

formel avec la LHID étant suffisant. Dans l'affaire jugée, le litige porté par l'administration fiscale argovienne, recourante, devant le Tribunal fédéral, concernait la question de savoir si les stations-essence exploitées dans le canton d'Argovie par des partenaires indépendants de Shell (Switzerland) SA, à Baar (ZG), constituaient des établissements stables de Shell (Switzerland) SA dans ce canton. Le Tribunal fédéral a considéré que la décision de dernière instance cantonale concernait une matière réglée par l'art. 21 LHID, soit un domaine couvert par l'art. 73 al. 1 LHID, si bien que la voie du recours en matière de droit public était ouverte également à l'administration fiscale cantonale (art. 73 al. 2 LHID)⁸⁶.

À supposer toutefois que dans l'affaire précitée, la matière n'ait pas été contenue dans la LHID, mais qu'elle ait eu sa source dans la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière intercantonale – point de vue que l'on aurait pu tout à fait adopter s'agissant de la qualification d'établissement stable dans les relations inter-cantonales –, le fisc argovien n'aurait pas été légitimé à recourir, car aucune disposition matérielle ne lui aurait conféré, dans cette situation, la qualité pour recourir⁸⁷.

Depuis lors, l'administration fiscale cantonale est légitimée à déposer un recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale lorsque l'objet de la contestation a un lien – même ténu – avec une matière réglée dans les titres 1 à 5 et 6, chapitre 1 de la LHID⁸⁸.

Un tel lien peut même exister lorsque le litige concerne l'impôt sur les successions ou l'impôt sur les donations, impôts non réglés par la LHID, comme l'ont montré certains arrêts du Tribunal fédéral⁸⁹.

Dès lors que l'art. 73 al. 2 LHID confère la qualité pour recourir non seulement à l'administration fiscale cantonale, mais également à l'Administration fédérale des contributions, cette dernière a qualité pour recourir aux mêmes conditions.

La question se pose par ailleurs de savoir si l'administration fiscale d'un canton dispose de la qualité pour recourir contre la décision de dernière instance cantonale d'un autre canton sur la base de l'art. 73 al. 2 LHID. Cette dernière disposition ne précise en effet rien à ce sujet. Le législateur n'a sans doute pas envisagé une interprétation aussi large de la règle précitée, mais une évolution dans ce sens n'est pas totalement exclue⁹⁰.

82 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 51 ad art. 89; ATF 134 I 204 consid. 2.2.

83 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 51 ad art. 89; ATF 128 I 136 consid. 1.3.

84 Commentaire de la LTF 2009-WURZBURGER, n° 53 ad art. 89; BSK-BGG 2011-WALDMANN, n° 64 ad art. 89.

85 Arrêt du TF 2C_583/2007 du 6 mars 2008 consid. 2.6.3 publié in Revue fiscale 6/2008, p. 467; cf. également DE VRIES REILINGH D. 2008, n° 9.

86 LOCHER K./LOCHER P., § 8, I D, 3, n° 19 = ATF 134 I 303 consid. 1.2; cf. également DE VRIES REILINGH D. 2009a, n°s 3 et 4 et n° 12.

87 DE VRIES REILINGH D. 2009a, n° 13.

88 LOCHER P. 2009, p. 146; LOCHER P. 2008/2009, p. 506.

89 Cf. à ce sujet DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 79-82, en particulier l'ATF 131 I 409 (= StE 2005 A 24.35 n° 4 = RDAF 2006 II, p. 35 = Revue fiscale 2005, p. 498).

90 Cf. les arguments évoqués par DUBEY 2010, p. 357-359.

Le Tribunal fédéral a en outre été confronté à la question de savoir si une commune dispose de la qualité pour recourir fondée sur l'art. 89 al. 1 lettre d LTF en relation avec l'art. 73 al. 2 LHID. Il a jugé qu'à cet effet une compétence matérielle explicite était dans tous les cas indispensable. Lorsqu'un litige portait sur un impôt cantonal, il fallait en plus, pour que la qualité pour recourir de la commune puisse être admise, que cette dernière dispose de compétences particulières ou d'une certaine liberté d'action dans le prélèvement de l'impôt en cause. Ces conditions ont été considérées comme réalisées par les communes zurichoises s'agissant du prélèvement de l'impôt cantonal sur le gain immobilier⁹¹. Dans le canton de Soleure, une compétence matérielle explicite légitimant les communes à recourir contre une décision fixant le domicile fiscal d'un contribuable faisait en revanche défaut⁹². La situation est identique dans le canton de Berne, où le législateur cantonal n'a pas non plus autorisé les communes à interjeter recours en matière de droit public au Tribunal fédéral⁹³. Il en va de même dans le canton de Zoug⁹⁴.

Dans une affaire ayant concerné le prélèvement de l'impôt sur les successions dans le canton des Grisons, le Tribunal fédéral a nié la qualité pour recourir de ce canton. Il a jugé que ce dernier n'était pas particulièrement touché dans ses prérogatives de puissance publique par les dispositions transitoires relatives à l'impôt cantonal sur les successions, car le canton des Grisons avait aboli le principal cas d'application de cet impôt⁹⁵.

4.2 Les autres parties à la procédure

Lorsque le recourant conteste son assujettissement à la souveraineté fiscale d'une collectivité publique, il n'est généralement opposé qu'à une seule partie, soit le canton ou la commune qui veut (nouvellement) l'imposer. Tel est le cas lorsque cette collectivité prétend le taxer pour la première fois en raison de son appartenance personnelle ou économique⁹⁶, alors même qu'il a déjà été taxé pour la même période fiscale par un autre canton ou qu'un autre canton l'a jusqu'à présent taxé.

Même s'il n'est formellement opposé qu'à un canton – soit celui qui prétend nouvellement l'imposer –, on conseillera au contribuable de contester en même temps le droit d'imposer de l'autre canton, ne serait-ce qu'à titre subsidiaire pour le cas où le droit de taxer du premier (nouveau) canton serait reconnu fondé par le Tribunal fédéral. Si le contribuable se contente en effet de demander l'annulation de la décision d'assujettissement d'un des deux cantons sans conclure à titre subsidiaire à l'annulation ou la modification de la décision de taxation de l'autre canton, la double imposition intercantonale effective risque de subsister⁹⁷.

Sous l'OJ, le TF n'a pas vérifié d'office si une décision de taxation d'un canton entraînait en conflit avec celle d'un autre canton, provoquant ainsi une double imposition intercantonale. En d'autres termes, notre Haute Cour n'a pas examiné d'office si les décisions d'autres cantons que celle attaquée étaient conformes à l'art. 127 al. 3 Cst⁹⁸. Compte tenu de la règle précitée, le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable, opposé aux cantons de Lucerne et de Zoug, non assisté, mais n'attaquant que la décision lucernoise, ne demandait pas l'annulation d'une éventuelle décision concurrente du canton de Zoug et ne requerrait pas non plus le remboursement des impôts payés, si bien que seule la décision lucernoise était entreprise⁹⁹.

Cette jurisprudence, critiquée¹⁰⁰, a pu avoir comme conséquence que le Tribunal fédéral constate une violation de l'art. 127 al. 3 Cst., qui n'est toutefois pas réparée, parce que le recourant n'a pas conclu à l'annulation de l'acte concerné, ne serait-ce qu'à titre subsidiaire¹⁰¹. La souveraineté cantonale n'a alors pas été correctement délimitée¹⁰².

Depuis l'entrée en vigueur de la LTF, le Tribunal fédéral a modifié sa pratique antérieure. Depuis lors, le Tribunal fédéral « considère en effet que le contribuable qui forme un recours pour double imposition ne veut pas être imposé dans deux cantons, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que, même s'il ne le dit pas expressément, ses conclusions en annulation de l'arrêt attaqué visent également la taxation définitive de l'autre canton, sans égard au fait que les instances cantonales n'ont pas été épuisées (arrêt 2C_230/2008 du 27 août 2008, consid. 1.2, publié in RF 64/2009 p. 302 ss). Pour admettre une telle volonté, exprimée de manière seulement implicite par le recourant, il est toutefois nécessaire qu'une taxation dans

91 Arrêt du TF 2C_776/2009 du 25 février 2010; cf. également DE VRIES REILINGH D. 2010, p. 171; arrêt du TF 2C_460/2012 du 2 novembre 2012 consid. 1.3; arrêt du TF 2C_705/2011 du 26 avril 2012 consid. 1.4; arrêt du TF 2C_695/2010 du 4 avril 2011 consid. 1.2 publié in Archives 80, p. 92.

92 ATF 136 II 274, résumé et commenté par DE VRIES REILINGH D. 2010, p. 171-172.

93 Arrêt du TF 2C_667/2009 du 19 juillet 2010 consid. 3.3.

94 Arrêt du TF 2C_102/2013 du 14 février 2013 consid. 2.1.

95 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 1, n° 5 consid. 2.4 = ATF 136 II 383.

96 LOCHER P. 2009, p. 146; LOCHER P. 2008/2009, p. 506.

97 LOCHER P. 2009, p. 146; LOCHER P. 2008/2009, p. 506.

98 LOCHER K./LOCHER P., § 6, I D, n° 10 en particulier consid. 1b; LOCHER K./LOCHER P., § 7, I D, n° 37 consid. 1b; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 1, n° 22, 39 et 41; cf. également l'arrêt du TF 2P.215/1999 du 19 juin 2000 consid. 1a.

99 Arrêt du TF 2P.22/2007 du 10 mars 2008.

100 LOCHER P. 1990, p. 107.

101 LOCHER K./LOCHER P., § 5, III, n° 6 en particulier consid. 1.

102 LOCHER P. 1990, p. 107.

l'autre canton ait été effectivement prononcée et que le Tribunal fédéral en ait connaissance de manière certaine (arrêt 2C_518/2011 du 1^{er} février 2012 consid. 1.2)¹⁰³.

Conformément à cette jurisprudence, le Tribunal fédéral a décidé comme suit :

- s'agissant d'un contribuable non assisté, qui a demandé que le domicile de la période fiscale concernée soit fixé de manière conforme à la jurisprudence, le Tribunal fédéral a jugé que la manière dont les conclusions étaient formulées permettait de considérer que le recourant souhaitait également s'en prendre à la décision de taxation de l'autre canton¹⁰⁴ ;
- en ce qui concerne une personne qui a demandé l'annulation de la décision d'assujettissement prise par le canton de Vaud et à ce qu'il soit déclaré qu'elle est domiciliée à Delémont (JU), le Tribunal fédéral, qui a rejeté le recours, a constaté dans son arrêt que les autorités jurassiennes n'avaient plus le droit de taxer la recourante, dès la période fiscale concernée¹⁰⁵, bien qu'aucune conclusion n'ait été prise dans ce sens par la partie recourante, qui n'a contesté que la décision d'assujettissement vaudoise ;
- dans une affaire ayant concerné les cantons d'Argovie et de Zoug et la question de savoir si le contribuable avait transféré son domicile du canton d'Argovie dans celui de Zoug, ce que le Tribunal fédéral a nié, il ne ressortait pas du dossier en mains du Tribunal fédéral si le canton de Zoug avait effectivement taxé le contribuable ; le Tribunal fédéral n'a par conséquent pas pu annuler une éventuelle décision concurrente zougaise¹⁰⁶.

Dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_446/2012 du 16 janvier 2013, la recourante, actionnaire, a été imposée sur les excédents de liquidation de quatre sociétés immobilières sises à Genève par le canton de Genève (canton du siège des sociétés) durant la période fiscale 2001 et par le canton du Valais (canton du domicile de la recourante, actionnaire) pour la période fiscale 2003. La recourante n'a pas demandé l'annulation de la décision de taxation genevoise et le Tribunal fédéral a estimé, contrairement à toutes les autres affaires jugées depuis l'entrée en vigueur de la LTF, qu'il ne pouvait

pas aller au-delà des conclusions des parties¹⁰⁷. Cet arrêt est en contradiction totale avec la jurisprudence susmentionnée, en particulier avec l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_728/2012 du 28 décembre 2012 précité (cf. note de bas de page n° 105).

Comme nous venons de le voir, le recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale n'est généralement intenté que contre un seul canton particulier. En outre, dans la mesure où l'autre canton n'a pas encore taxé le contribuable, un acte concurrent fait défaut. Ce canton peut néanmoins être invité à se déterminer et à participer à la procédure sur la base de l'art. 102 al. 1 LTF ; le jugement déploiera ainsi ses effets également à l'égard de ce canton¹⁰⁸.

Lorsque le grief de la violation de l'interdiction de la double imposition effective est invoqué, la procédure dans le « deuxième » canton peut se trouver à des stades différents : elle peut encore être pendante ou déjà être terminée par une décision entrée en force. Dans les deux cas, cette décision (qu'elle soit déjà entrée en force ou que la cause soit encore pendante) peut être attaquée en même temps. Cette décision constitue « l'acte cantonal concurrent » qui peut être attaqué sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances cantonales dans le deuxième canton.

5 Les décisions sujettes à recours

Les art. 90 à 94 LTF déterminent quelles sont les décisions qui peuvent être déférées au Tribunal fédéral en raison de leur contenu, plus précisément de l'objet de la décision¹⁰⁹. La LTF distingue entre décision finale, décision partielle et décision incidente.

À moins que les conditions fixées aux art. 90 à 94 LTF ne sautent aux yeux, il appartient au recourant d'en

103 Arrêt du TF 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 1.4 ; cf. également arrêt du TF 2C_26/2012 du 8 mai 2012 consid. 1.2.

104 Arrêt du TF 2C_634/2007 du 15 avril 2008 consid. 1.2 ; cf. également l'arrêt du TF 2C_259/2009 du 22 décembre 2009 consid. 1.2.

105 Arrêt du TF 2C_728/2012 du 28 décembre 2012.

106 Arrêt du TF 2C_625/2009 du 16 février 2010 consid. 2.2 ; cf. également l'arrêt du TF 2C_518/2011 du 1^{er} février 2012 consid. 1.2 concernant une affaire où il n'était pas clair si une décision concurrente avait été prise par le canton de St-Gall.

107 Arrêt du TF 2C_446/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2.5.

108 Cf. à titre d'exemple, l'arrêt du TF 2C_728/2012 du 28 décembre 2012 ; cf. également SEILER/VON WERDT/GÜNGERICH 2007, n° 10 ad art. 102 ; l'avis de certains auteurs qui considèrent qu'on doit déduire de la nouvelle formulation de l'art. 102 LTF en comparaison avec l'art. 93 OJ que le recours au Tribunal fédéral ne permet pas l'irruption dans la procédure d'une personne qui n'y participait pas lors de la décision attaquée ne nous semble pas juste en matière de double imposition intercantonale (cf. Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 22 ad art. 102). En outre, le Tribunal fédéral a lui-même désigné l'autre canton, contre lequel le recours en matière de droit public n'était pas dirigé, comme « autre partie au sens de l'art. 102 al. 1 LTF » (arrêt du TF 2C_446/2012 du 16 janvier 2013 consid. 4).

109 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 3 ad art. 90 ; SEILER/VON WERDT/GÜNGERICH 2007, n° 2 ad art. 90 ; BSK-BGG 2011-UHLMANN, n° 1 ad art. 90.

démontrer la réalisation sous peine d'irrecevabilité (cf. art. 42 al. 2 LTF)¹¹⁰.

5.1 Les décisions finales

En vertu de l'art. 90 LTF, le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure. Il s'agit de la concrétisation du principe selon lequel il faut attendre la décision finale pour s'adresser, en une seule fois, au Tribunal fédéral¹¹¹. Constitue une décision finale celle qui met définitivement fin à la procédure, qu'il s'agisse d'une décision sur le fond ou d'une décision qui clôt l'affaire pour un motif tiré des règles de procédure¹¹².

Une décision de renvoi a en principe un caractère incident même si elle tranche matériellement une partie des questions litigieuses qui apparaissent comme une étape vers la décision finale¹¹³. Cependant, selon la jurisprudence, une décision de renvoi est considérée exceptionnellement comme finale au sens de l'art. 90 LTF lorsque l'instance inférieure à laquelle la cause est renvoyée n'a plus aucune marge de manœuvre et que le renvoi ne sert qu'à transposer en chiffres la décision de l'autorité de recours¹¹⁴.

Les décisions préjudicielles ou préalables sur l'assujettissement sont des décisions finales, car elles mettent fin à la procédure menant à la détermination du domicile fiscal¹¹⁵. Ces décisions n'ont pour objet que de fixer le domicile fiscal du contribuable, c'est-à-dire son assujettissement subjectif à la souveraineté fiscale cantonale. D'autres questions, comme par ex. la répartition intercantonale des intérêts passifs, l'imposition des prestations en capital, etc. concernent l'objet de l'impôt, ne sont pas (encore) litigieuses et ne constituent par conséquent pas l'objet du litige. Elles ne peuvent pas être examinées par le Tribunal fédéral¹¹⁶. Une fois la question du domicile fiscal (c'est-à-dire de l'assujettissement subjectif à l'impôt) tranchée, il n'est plus possible de revenir sur cette question dans le cadre de la procédure de taxation qui suit la procédure de détermination du domicile fiscal. Il en va différemment si, ultérieurement, une décision de taxation

ou d'assujettissement d'un autre canton fait naître un conflit de double imposition intercantonale. Dans ce cas, l'annulation de la décision d'assujettissement du premier canton peut être demandée dans le cadre de la procédure contre la décision prise par le deuxième canton¹¹⁷.

5.2 Les décisions partielles

Selon l'art. 91 LTF, la décision partielle est soit celle qui statue sur un objet dont le sort est indépendant de celui qui reste en cause (lettre a), soit celle qui met fin à la procédure à l'égard d'une partie des consorts (lettre b).

Le recours contre une décision partielle est ouvert sans restriction, de la même manière qu'un recours contre une décision finale. La décision partielle, sans mettre fin à la procédure, est en réalité une décision partiellement finale¹¹⁸.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsqu'une autorité de première instance tranche définitivement le droit à la rente relative à une période déterminée et renvoie la cause à l'administration pour nouvelle décision concernant la période postérieure, la partie de la décision qui se rapporte à la question définitivement tranchée constitue une décision partielle susceptible d'être attaquée séparément et qui, en cas de non-contestation, entre en force de façon indépendante et ne peut plus être attaquée par la suite¹¹⁹. Cette jurisprudence s'applique par analogie également en matière fiscale: lorsqu'une décision fixe le montant imposable d'une période fiscale de manière définitive et renvoie la cause à l'autorité fiscale pour nouvelle décision concernant une autre période fiscale, la partie de la décision qui se rapporte à la période fiscale définitivement tranchée constitue une décision partielle susceptible d'être attaquée séparément.

5.3 Les décisions incidentes

Est une décision incidente ou préjudicielle toute décision qui n'est pas finale (art. 90 LTF), ni partielle (art. 91 LTF)¹²⁰. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, alors qu'une décision finale met fin à la procédure (art. 90 LTF) – que ce soit pour une raison de procédure ou de droit matériel –, une décision préjudicielle ou incidente est prise au cours de la procédure et ne représente qu'une

110 Arrêt du TF 2C_111/2011 du 7 juillet 2011 consid. 1.1.1; ATF 136 IV 92 consid. 4 p. 95; ATF 134 II 137 consid. 1.3.3 p. 141.

111 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 7 ad art. 90.

112 Arrêt du TF 2C_653/2012 du 28 août 2012 consid. 1; ATF 136 V 131 consid. 1.1.

113 ATF 132 III 785 consid. 3.2 p. 791.

114 Arrêt 2C_560/2012 du 21 janvier 2013 consid. 2.1; ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 127; arrêt du TF 2C_703/2012 du 19 juillet 2012 consid. 2.1.1; arrêt du TF 2C_842/2011 du 21 octobre 2011 consid. 2.1.

115 LOCHER K./LOCHER P., § 8, I D, 3, n° 19 consid. 1.1; ATF 134 I 303 consid. 1.1.

116 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 1 consid. 1.1 = arrêt du TF 2C_175/2008 du 22 août 2008.

117 LOCHER P. 2009, p. 150, note de bas de page n° 59; LOCHER P. 2008/2009, p. 508 note de bas de page n° 55; arrêt du TF 2P.26/2001 du 5 juin 2002 consid. 1c = LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 1, n° 21.

118 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 7 ad art. 91; SEILER/VON WERDT/GÜNGERICH 2007, n° 2 et 3 ad art. 90; BSK-BGG 2011-UHLMANN, n° 1 ad art. 90.

119 ATF 135 V 141 consid. 1.4.4-1.4.6.

120 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 7 ad art. 92; SEILER/VON WERDT/GÜNGERICH 2007, n° 3 ad art. 92.

étape vers la décision finale ; elle peut avoir pour objet une question formelle ou matérielle, jugée préalablement à la décision finale¹²¹.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, celui-ci, en tant que Cour suprême, doit en principe ne s'occuper qu'une seule fois d'un procès, et cela seulement lorsqu'il est certain que le recourant subit effectivement un dommage définitif¹²². Pour cette raison, le recours contre une décision incidente ou préjudicielle est en principe irrecevable¹²³.

À titre d'exception, le recours en matière de droit public contre certaines décisions incidentes ou préjudicielles est néanmoins ouvert.

Ainsi, l'art. 92 LTF contient une règle spéciale pour les décisions préjudicielles ou incidentes qui portent sur la compétence ou sur une demande de récusation. Ces décisions peuvent faire l'objet d'un recours immédiat comme les décisions finales ou les décisions partielles. L'art. 92 al. 2 LTF précise que la partie qui entend attaquer une telle décision doit le faire immédiatement et ne peut pas attendre une décision ultérieure, notamment la décision finale, pour contester la décision rendue antérieurement sur la compétence ou sur la demande de récusation¹²⁴.

L'art. 93 LTF stipule que, par exception, le recours immédiat contre une décision incidente est possible, mais facultatif, puisqu'on peut aussi attendre la décision finale, lorsque la décision attaquée peut causer un préjudice irréparable (art. 93 al. 1 lettre a LTF) ou lorsque l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (art. 93 al. 1 lettre b LTF).

Autrement dit, hormis les décisions qui portent sur la compétence ou sur une demande de récusation (cf. art. 92 LTF), les décisions préjudicielles et incidentes ne peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal fédéral qu'aux conditions de l'art. 93 al. 1 LTF. Tel est le cas soit si elles peuvent causer un préjudice irréparable (lettre a), soit si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (lettre b).

Il appartient au recourant d'indiquer en quoi, dans le cas concret, la décision incidente peut causer un préjudice irréparable. Selon le Tribunal fédéral, cela correspond

à la jurisprudence constante relative à l'art. 93 al. 1 LTF, selon laquelle la partie recourante doit exposer en détail en quoi les conditions de recevabilité du recours d'après cette disposition sont réalisées, sinon, à défaut d'une motivation suffisante qui réponde aux exigences de l'art. 42 al. 1 et 2 LTF, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur le recours¹²⁵.

Un préjudice irréparable au sens de l'art. 93 al. 1 lettre a LTF n'est réalisé que lorsque la partie recourante subit un dommage qu'une décision favorable sur le fond ne fera pas disparaître complètement ; il faut en outre un dommage de nature juridique, tandis qu'un inconvénient seulement matériel, résultant par exemple d'un accroissement de la durée et des frais de la procédure, est insuffisant¹²⁶.

Il y a un préjudice irréparable au sens de l'art. 93 al. 1 lettre a LTF si une administration est obligée, par une décision de l'autorité supérieure, de statuer dans un sens qui lui paraît contraire au droit¹²⁷.

En ce qui concerne la deuxième condition¹²⁸ de l'art. 93 al. 1 lettre b LTF liée à une procédure probatoire dont la longueur et les coûts seraient disproportionnés par rapport aux intérêts en cause, la possibilité de recourir pour des motifs d'économie doit être interprétée restrictivement. Il faut que la procédure probatoire, par sa durée et son coût, s'écarte notablement des procès habituels. Si l'administration des preuves doit se limiter à entendre les parties, à leur permettre de produire des pièces et à procéder à l'interrogatoire de quelques témoins, un recours immédiat n'est pas justifié ; il en va différemment s'il faut envisager des mesures telles qu'une expertise complexe, plusieurs expertises, l'audition de très nombreux témoins, ou encore l'envoi de commissions rogatoires dans des pays lointains¹²⁹.

Au sujet des décisions de renvoi, qui ont en principe un caractère incident même si elles tranchent matériellement une partie des questions litigieuses et qui apparaissent comme une étape vers la décision finale, il est renvoyé au titre 5.1 ci-dessus.

121 ATF 133 III 629 consid. 2.2 et les références citées ; LOCHER P. 2009, p. 150 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 509.

122 ATF 134 IV 43 consid. 2.1 p. 45 ; arrêt du TF 1C_427/2012 du 4 décembre 2012 consid. 1.

123 LOCHER P. 2009, p. 150 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 509.

124 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 5 ad art. 92 ; BSK-BGG 2011-UHLMANN, n° 13 ad art. 92.

125 Arrêt du TF 2C_850/2012 du 16 novembre 2012 consid. 2 ; ATF 137 III 324 consid. 1.1 p. 327 s., ATF 134 III 426 consid. 1.2 p. 428 s.

126 Arrêt du TF 4A_396/2012 du 24 septembre 2012 consid. 1.4 ; ATF 138 III 190 consid. 6 p. 192 ; ATF 134 III 188 consid. 2.2 p. 191.

127 Arrêt du TF 2C_850/2012 du 16 novembre 2012 consid. 2 ; ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 128, ATF 134 III 136 consid. 1.2 p. 138, ATF 134 V 97 consid. 1.2.3 p. 101, ATF 133 V 477 consid. 5.2 p. 483 s.

128 Les deux conditions de l'art. 93 al. 1 lettre b LTF sont cumulatives (cf. arrêt du TF 9C_475/2012 du 29 octobre 2012 consid. 2.3.2 ; ATF 133 III 629 consid. 2.4.1. p. 633).

129 Arrêt du TF 4A_479/2012 du 13 novembre 2012 consid. 1.3 ; ATF 134 III 426 consid. 1.3.2 ; ATF 133 III 629 consid. 2.1 et 2.4.2.

6 Les motifs du recours

Tandis que les art. 90 à 94 LTF traitent des décisions sujettes à recours, les art. 95 à 98 LTF énoncent les motifs du recours, c'est-à-dire ce dont le recourant peut se plaindre devant le Tribunal fédéral.

Les Juges du Tribunal fédéral sont des juges du droit et non du fait. Le recourant peut par conséquent se plaindre d'une violation de règles de droit (art. 95, 96 et 98 LTF) et ce n'est qu'exceptionnellement qu'il peut invoquer une mauvaise appréciation des preuves et des constatations des faits qui en découlent (art. 97 LTF)¹³⁰.

Le Tribunal fédéral est chargé d'assurer une application uniforme du droit fédéral. Le recourant peut en conséquence se plaindre d'une violation du droit fédéral. Lorsqu'est en cause le droit cantonal autonome (ou le droit étranger), le pouvoir d'intervention du Tribunal fédéral est en revanche limité. En effet, dans les domaines où les cantons sont restés souverains, il appartient en principe aux tribunaux supérieurs de chaque canton de développer la jurisprudence relative au droit cantonal autonome¹³¹. Le Tribunal fédéral ne doit intervenir dans ce domaine que lorsque l'application du droit cantonal autonome est arbitraire, soit contraire à la Constitution fédérale. Ainsi, le Tribunal fédéral a jugé que le barème d'imposition des revenus du canton d'Obwald était contraire aux principes de l'égalité et de l'imposition selon la capacité contributive¹³². Ni des motifs de concurrence fiscale, ni d'autres buts de nature fiscale ou non ne permettaient de remédier à l'atteinte constitutionnelle¹³³.

Selon l'art. 95 LTF, le recours peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (lettre a ; cf. le titre 6.1) et pour violation du droit intercantonal (lettre e ; cf. le titre 6.2).

6.1 La violation du droit fédéral

6.1.1 La notion de « droit fédéral »

Par droit fédéral, il faut entendre toutes les règles de droit émanant d'une autorité de la Confédération. Le droit fédéral comprend les normes édictées par les organes de la Confédération quel que soit leur niveau ; il englobe en particulier la Constitution, les lois et les différentes sortes

d'ordonnances¹³⁴. L'interdiction de la double imposition intercantonale, fondée sur l'art. 127 al. 3 Cst., est un droit fondamental dont la violation peut être vérifiée avec un plein pouvoir d'examen.

La notion de droit fédéral s'oppose à celle de droit cantonal dont le recourant ne peut pas se plaindre, sauf lorsque le droit cantonal a été appliqué de manière arbitraire, ce qui constitue une violation de la Constitution fédérale, en particulier de l'art. 9 Cst.¹³⁵. En matière de double imposition intercantonale, dans la mesure où l'imposition du contribuable n'est régie que par le droit cantonal (autonome), le Tribunal fédéral ne peut le vérifier que sous l'angle restreint de l'arbitraire (art. 9 Cst.)¹³⁶. En particulier la question du taux d'impôt relève de la compétence des cantons et ne peut de ce fait être vérifiée que sous l'angle restreint de l'arbitraire¹³⁷.

Lorsque le droit cantonal autonome déclare applicable, par analogie, les dispositions de droit fédéral, ces dernières ne constituent alors « que » du droit cantonal supplétif, si bien que leur violation relève du droit cantonal et non pas du droit fédéral¹³⁸. Il arrive ainsi que le droit cantonal déclare applicable le droit fiscal intercantonal pour régler les conflits de double imposition qui peuvent se présenter à l'intérieur des frontières cantonales, par ex. entre deux communes du même canton. En cas de renvoi du droit intracantonal à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, le droit fiscal intercantonal prend rang de droit cantonal dont le Tribunal fédéral ne peut en principe revoir l'application que sous l'angle restreint de l'arbitraire¹³⁹.

6.1.2 La violation du droit fédéral pouvant être invoquée

Dans le cadre du recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale, le recourant peut en premier lieu se plaindre de la violation de la LHID. Cette loi n'est en effet pas seulement une loi cadre, fondée sur l'art. 129 Cst., mais également une loi régissant la double imposition intercantonale, basée sur l'art. 127 al. 3 Cst.¹⁴⁰, contribuant à réduire les conflits de double imposition intercantonale. Plusieurs dispositions

130 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 6 ad art. 95 ; BSK-BGG 2011-SCHOTT, n° 14 ad art. 95.

131 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 7 ad art. 95 ; BSK-BGG 2011-SCHOTT, n° 12 ad art. 95.

132 ATF 133 I 206 consid. 9 ; cf. également la critique de BEHNISCH/OPEL 2007, n°s 21-26.

133 ATF 133 I 206 consid. 10 et 11 ; cf. également la critique de BEHNISCH/OPEL 2007, n°s 27-38.

134 ATF 133 I 201 consid. 1 ; cf. également BSK-BGG 2011-SCHOTT, n° 46 ad art. 95.

135 ATF 134 III 379 consid. 1.2 p. 382 ; Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 21 ad art. 95.

136 LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 1, n° 25 = arrêt du TF 2C_249/2008 du 10 juin 2008 consid. 1.

137 LOCHER P. 2009, p. 152 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 510.

138 ATF 103 IV 78 consid. 1 ; Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 26 ad art. 95.

139 LOCHER K./LOCHER P., § 2, III B, n° 8 = Archives 45, p. 46 consid. 1 p. 48.

140 PASCHOUD 2000/2001, p. 837 ; cf. également DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 73-75.

de la LHID délimitent ainsi directement les souverainetés cantonales¹⁴¹.

Le recourant peut ensuite – et surtout – se plaindre d’une violation de l’art. 127 al. 3 Cst. et du droit jurisprudentiel fondé sur cette disposition¹⁴². Dans ce cadre, il peut invoquer les motifs suivants :

- s’agissant d’une double imposition effective, le recourant doit prouver que les quatre éléments constitutifs sont réalisés, soit qu’il est concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues¹⁴³ ;
- en cas de double imposition virtuelle, le contribuable doit démontrer qu’un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, en violation des règles de conflit jurisprudentielles, prétend prélever un impôt dont la perception est de la compétence d’un autre canton¹⁴⁴ ;
- lorsque le recourant invoque la violation de l’interdiction du traitement discriminatoire, il lui incombe de prouver qu’un canton l’impose plus lourdement du fait qu’il est également assujéti aux impôts dans un autre canton¹⁴⁵.

6.2 La violation du droit intercantonal

Le droit intercantonal au sens de l’art. 95 lettre e LTF comprend tous les accords intercantonaux, quelles que soient leur dénomination et leur forme¹⁴⁶. Le grief de la violation du droit intercantonal au sens précité ne sera donc que rarement invoqué dans le cadre d’un litige pour

double imposition intercantonale. La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l’art. 127 al. 3 Cst. ne constitue en effet pas du droit intercantonal au sens de l’art. 95 lettre e LTF, mais du droit fédéral selon l’art. 95 lettre a LTF.

La question se pose de savoir si par droit intercantonal seules les conventions intercantionales telles que définies en note de bas de page n° 146 doivent être comprises ou si les accords dans des cas particuliers¹⁴⁷ en font également partie. LOCHER le soutient¹⁴⁸, à notre avis à raison. Les Circulaires et accords de nature générale entre cantons ne constituent en revanche pas du droit intercantonal, car il ne s’agit en principe pas de normes qui sont contraignantes pour les cantons¹⁴⁹.

7 Le pouvoir d’examen du Tribunal fédéral

Tandis que les art. 95 à 98 LTF sont consacrés aux motifs du recours (cf. le titre 6 ci-dessus), les art. 105 à 107 LTF traitent du pouvoir d’examen du Tribunal fédéral. Les deux aspects sont – logiquement – liés : le recourant ne peut invoquer des éléments que le Tribunal fédéral n’a pas la compétence d’examiner. Autrement dit, ce que le recourant peut présenter dans son mémoire est le reflet de ce que le Tribunal fédéral est habilité à examiner. Il faut donc lire en parallèle les art. 95 à 98 LTF (au sujet des motifs de recours) et les art. 105 et 106 LTF (consacrés au pouvoir d’examen de notre Haute Cour),

141 Il en va ainsi par ex. des dispositions suivantes de la LHID :

- art. 10 al. 2 et 4 (report de pertes dans les relations intercantionales pour les personnes physiques) ;
- art. 22 (modification de l’assujettissement des personnes morales) ;
- art. 25 al. 2 et 4 (report de pertes dans les relations intercantionales pour les personnes morales) ;
- art. 38 al. 4 (transfert de domicile des personnes physiques imposées à la source) ;
- art. 63 al. 3, dernière phrase (renvoi à l’art. 68 al. 1 et 2) ;
- art. 66 al. 2, deuxième phrase (renvoi à l’art. 68 al. 2) ;
- art. 67 (déduction des pertes dans les relations intercantionales – personnes physiques) ;
- art. 68 (modification de l’assujettissement des personnes physiques).

142 Cf. à ce sujet DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 75-76.

143 Cf. à ce sujet DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 25-32.

144 Cf. à ce sujet DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 32-34.

145 Cf. à ce sujet DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 35-38, cf. également l’ATF 138 I 297 ainsi que le résumé et notre critique de cet arrêt (DE VRIES REILINGH D. 2012b, nos 5-9 ; DE VRIES REILINGH D. 2012a, p. 85-87).

146 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 21 ad art. 95 ; FF 2001, p. 4133. Selon la doctrine, « une convention intercantonale est un accord ressortissant au droit public, conclu entre deux ou plusieurs cantons, dans le cadre de l’exercice de leurs tâches étatiques » (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER 2006, n° 1603, p. 565). En règle générale, elle crée des droits et obligations pour les

cantons signataires (effet obligationnel) et/ou pour les particuliers résidant sur leur territoire (effet normatif ; concordat self-executing). La convention (ou le concordat, selon une terminologie plus fréquemment utilisée) résulte de l’accord de deux ou plusieurs cantons. Même si la convention peut s’appliquer aux particuliers, elle entraîne d’abord des droits et obligations pour les cantons concordataires. Pour ces derniers, le concordat a un aspect contractuel. Sa nature juridique est dès lors comparable à celle du traité international, le concordat relevant toutefois exclusivement du droit interne. Les cantons ne peuvent par ailleurs conclure une convention que s’ils disposent d’une compétence dans le domaine réglé (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER 2006, n° 1611, p. 568), ce qui est le cas s’agissant des impôts cantonaux.

147 Il arrive que, sans conclusion de convention intercantonale, les cantons concernés se mettent d’accord pour régler un cas particulier. Les cantons ne peuvent toutefois pas modifier, par cette voie, les règles de conflit fédérales délimitant les souverainetés fiscales (LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 2, n° 1 et 3). À moins d’avoir consenti à l’entente intervenue entre les cantons pour une période fiscale donnée (LOCHER K./LOCHER P., § 1, III A, 2, n° 5 ; arrêt du TF 2C_827/2008 du 16 juin 2009 consid. 2 et les références citées), le contribuable qui s’estime lésé par l’accord conserve le droit de recourir au Tribunal fédéral en invoquant l’art. 127 al. 3 Cst.

148 LOCHER P. 2009, p. 152 note de bas de page n° 72 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 510 note de bas de page n° 68.

149 Cf. à ce sujet DE VRIES REILINGH D. 2011, p. 84-86.

ces dernières dispositions étant en partie une répétition des premières¹⁵⁰.

L'art. 99 LTF forme quant à lui une section à part et ne traite de manière globale que le problème des faits nouveaux. Pour savoir si le Tribunal fédéral peut prendre en considération des faits ou des moyens de preuve nouveaux, il faut donc se référer uniquement à l'art. 99 LTF¹⁵¹.

7.1 Les faits déterminants

7.1.1 En général

Selon l'art. 105 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente. Cette règle s'explique par le fait que le Tribunal fédéral est un juge du droit et non pas du fait. Il n'est pas une cour d'appel suprême.

Le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral, qui doit veiller à l'application uniforme du droit fédéral, est conçu de manière très large en ce qui concerne l'application du droit¹⁵² – à l'exception du droit étranger ou du droit cantonal autonome (art. 106 al. 1 et art. 95 et 96 LTF). Notre Haute Cour doit en principe conduire son raisonnement sur la base de l'état de fait contenu dans la décision attaquée. Il ne doit pas se poser la question de savoir s'il croit ou non la version des faits ainsi décrite¹⁵³.

L'art. 105 al. 2 LTF prévoit deux exceptions : le Tribunal fédéral peut rectifier ou compléter, même d'office, les constatations de l'autorité cantonale si les faits ont été établis :

- de manière manifestement inexacte ; ou
- en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF.

Compte tenu du principe que le Tribunal fédéral doit veiller à l'application uniforme du droit fédéral et qu'il est juge du droit et non pas des faits, chargé de contrôler la juste application du droit à un état de fait arrêté définitivement par l'autorité précédente, il est logique que l'état de fait ne puisse en principe pas être modifié devant notre Haute Cour, celle-ci devant fonder son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'instance précédente. L'art. 99 al. 1 LTF, intitulé « moyens nouveaux », proscribit par conséquent les faits et moyens de preuve nouveaux, « à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente ».

L'art. 99 al. 2 LTF interdit, quant à lui, les conclusions nouvelles, ce qui signifie que l'objet du litige ne peut être modifié devant le Tribunal fédéral, sauf à le restreindre¹⁵⁴.

L'art. 99 LTF ne prohibe en revanche pas les moyens de droit nouveaux, pour autant que ceux-ci reposent sur les constatations de fait de la décision attaquée. Il n'est toutefois en principe pas possible, au regard de l'épuisement des instances cantonales, de soulever pour la première fois devant le Tribunal fédéral une question que l'autorité précédente ne pouvait pas examiner, parce qu'elle ne lui avait pas été soumise¹⁵⁵.

7.1.2 Les faits déterminants en matière de double imposition intercantonale

Dans le cadre d'un litige pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, les restrictions posées par les art. 97 et 99 al. 1 LTF concernant l'établissement des faits d'une part et les moyens de preuves nouveaux d'autre part doivent être relativisées. Compte tenu du fait que les instances cantonales ne doivent être épuisées que dans un canton, le canton (ou les cantons) n'ayant pas participé à cette procédure doit (doivent) pouvoir se prévaloir devant le Tribunal fédéral de faits et d'arguments qui n'ont pas été examinés auparavant¹⁵⁶.

Le Tribunal fédéral a ainsi considéré que « l'autre » canton peut contester l'état de fait fixé dans la décision de dernière instance cantonale, et il doit également pouvoir produire des moyens de preuve nouveaux. Dans cette situation, le recourant doit avoir l'occasion de se déterminer sur ces éléments nouveaux¹⁵⁷. Toutefois, lorsque le second canton ne conteste pas l'état de fait tel qu'il ressort de la décision du premier canton et qu'il n'invoque pas non plus des moyens nouveaux, le recourant ne peut pas, de son côté, faire valoir des nouveaux. Dans cette situation, le Tribunal fédéral doit statuer sur la base des faits établis par l'autorité précédente

154 Arrêt du TF 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 1.2 et les références citées ; LOCHER P. 2009, p. 153 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 511 ; Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 37 ad art. 99.

155 Arrêt du TF 2C_161/2007 du 5 octobre 2007 consid. 2.2 et les références citées.

156 Arrêt du TF 2C_518/2011 du 1^{er} février 2012 consid. 1.3 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 3 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 4 = arrêt du TF 2C_619/2010 du 22 novembre 2010 consid. 1.2 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 5 = arrêt du TF 2C_178/2011 du 2 novembre 2011 consid. 1.3 ; ATF 133 I 300 consid. 2.3 p. 306.

157 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 2 = arrêt du TF 2C_230/2008 du 27 août 2008 consid. 1.3 ; ATF 133 I 300 consid. 2.3 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 3 = arrêt du TF 2C_514/2008 du 8 septembre 2009 consid. 3.1 ; arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.7.

150 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 11 ad art. 105 et n° 4 ad art. 99.

151 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 12 ad art. 105.

152 ATF 123 II 49 consid. 6a p. 54.

153 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 17 et 19 ad art. 105.

(art. 105 al. 1 LTF) et des nova ne sont pas admis (art. 99 LTF).

S'agissant de la décision de l'autre canton – décision qui n'émane pas de la dernière instance cantonale – que le recourant peut également contester devant le Tribunal fédéral, l'art. 105 al. 1 LTF et l'art. 99 LTF ne valent bien évidemment pas. Dans la mesure où le recourant conteste la taxation effectuée par ce canton, le Tribunal fédéral doit, à notre avis, constater librement les faits, et les moyens de preuves nouveaux doivent également être admis. Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que lorsqu'une procédure de rappel d'impôt est ouverte dans le deuxième canton et que les moyens de preuve nouveaux sont présentés dans le cadre de cette procédure, ceux-ci doivent également être pris en considération dans le cadre du recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral¹⁵⁸.

Le Tribunal fédéral a jugé – dans son arrêt 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 destiné à être publié aux ATF – qu'il résulte de l'interdiction des nova que le canton où la procédure est menée jusqu'en dernière instance cantonale doit vérifier les arguments invoqués par le recourant même si ce dernier considère que la décision du canton en cause est juste. Dans cette constellation – le recourant conteste la décision du «deuxième» canton quand bien même il la considère comme fondée –, notre Haute Cour impose au canton concerné de vérifier l'état de fait et de tenir compte des motifs invoqués par le recourant même lorsque ce dernier demande la confirmation de la décision cantonale attaquée et n'est pas conséquent pas lésé¹⁵⁹.

Le Tribunal fédéral a également jugé dans l'arrêt précité que le recourant devait invoquer dans le cadre de la procédure cantonale du «deuxième» canton les griefs concernant la décision de taxation du premier canton, déjà entrée en force. S'il ne les invoquait que devant notre Haute Cour, alors qu'il les connaissait déjà avant, ils étaient irrecevables. Il s'agissait en effet d'une demande nouvelle interdite par l'art. 99 al. 2 LTF¹⁶⁰.

Ce formalisme, imposant des obligations non seulement aux Tribunaux cantonaux mais aussi au contribuable, n'a, à nos yeux, pas beaucoup de sens: pourquoi le contribuable se plaindrait-il de la répartition des intérêts passifs du «deuxième canton» si ce dernier les a correctement répartis? Et pourquoi le «deuxième» canton examinerait-il ces griefs, sans incidence sur sa

décision? Ces exigences ne permettent pas non plus, comme le Tribunal fédéral le prétend, d'éviter que ce dernier ne se prononce pour la première fois sur une question qui lui est soumise. Le Tribunal cantonal saisi d'une telle question ne fera que rejeter, à l'évidence, l'argument dans la mesure où il est recevable, sans réellement l'examiner, puisqu'il partage, forcément, l'avis du recourant sur ce point. À n'en pas douter: ces exigences de notre Haute Cour ne sont pas réalistes et ne contribuent qu'à rendre plus complexe et plus compliquée la procédure de recours en matière de double imposition intercantonale.

Ces exigences en relation avec les griefs font encore moins de sens compte tenu du fait que le Tribunal fédéral admet que le recourant dirige son recours de manière implicite contre d'éventuelles décisions cantonales concurrentes (cf. la jurisprudence, peu cohérente, figurant au titre 4.2 ci-avant). Il est à notre avis contradictoire d'admettre que le recourant conclut de manière implicite à l'annulation de la décision cantonale concurrente, mais d'exiger qu'il soulève déjà devant la dernière instance cantonale tous les griefs qu'il entend faire valoir devant le Tribunal fédéral et qui concernent cette décision cantonale concurrente.

7.2 L'objet du litige en matière de double imposition intercantonale

L'art. 99 al. 2 LTF interdit les conclusions nouvelles. Lorsque le recourant attaque la décision d'un autre canton que celle qui émane d'une dernière instance cantonale – ce qui est admissible (cf. le titre 1.2.1) –, il prend en réalité des conclusions nouvelles interdites. Le Tribunal fédéral est en effet ainsi amené à se prononcer sur une demande qui n'a pas été soumise à la dernière instance cantonale, si bien qu'il se prononce sur une question nouvelle.

Cette situation est cependant inévitable si on veut admettre que le recourant puisse également s'en prendre à la décision de l'autre canton et il convient de faire exception à l'interdiction des conclusions nouvelles dans le cadre d'un litige en matière de double imposition intercantonale. Comme le dit à juste titre LOCHER, cette interdiction doit être qualifiée, s'agissant d'un litige pour violation de la double imposition intercantonale, comme une inadvertance du législateur, et le Tribunal fédéral doit combler cette lacune de l'art. 99 al. 2 LTF¹⁶¹.

Il doit ainsi même être admissible que le recourant demande la confirmation de la décision de dernière instance cantonale – soit la décision qui lui permet

158 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 3, n° 3 = arrêt du TF 2C_514/2008 du 8 septembre 2009 consid. 3.1.

159 Arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.7; cf. également STADELMANN 2013, titre 6.1.

160 Arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 3.2.

161 LOCHER P. 2009, p. 154; LOCHER P. 2008/2009, p. 512.

de porter l'affaire devant le Tribunal fédéral et qui est formellement la décision attaquée – et de requérir l'annulation de la décision qui n'émane pas de la dernière instance cantonale, mais de l'autre canton. Nous avons exposé cette situation au titre 3.2 ci-avant¹⁶².

7.3 L'application du droit (art. 106 LTF)

Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF), en application du principe *iura novit curia*. Vu l'exigence de motivation contenue à l'art. 42 al. 2 LTF, sous peine d'irrecevabilité (art. 108 al. 1 lettre b LTF), le Tribunal fédéral n'examine que les griefs soulevés, sauf en présence de violations de droit évidentes¹⁶³.

Il n'examine ainsi la violation de droits fondamentaux de même que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant (art. 106 al. 2 LTF).

Comme il ne contrôle en principe pas l'application du droit cantonal, il faut distinguer ce qui relève du droit cantonal et ce qui relève du droit fédéral (nous revenons sur ce point aux deux derniers paragraphes du présent titre)¹⁶⁴.

Bien que les exigences de motivation soient élevées lorsque la violation de droits fondamentaux est en cause, en matière de double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral applique le droit d'office et examine avec une pleine cognition les questions juridiques qui se posent en relation avec la violation de l'art. 127 al. 3 Cst.¹⁶⁵. Il détermine ainsi librement quel canton est compétent pour taxer quel élément imposable.

Toutefois, lorsque l'interprétation du droit cantonal non harmonisé est critiquée en même temps et que ce moyen de droit a une portée propre (c'est-à-dire qu'il ne vient pas seulement en appui à une violation de l'art. 127 al. 3 Cst.), l'examen de notre Haute Cour est – sur ce point – limité à l'arbitraire¹⁶⁶.

Sous l'OJ, les décisions cantonales de dernière instance portant sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6, chapitre 1 de la LHID, soit le droit cantonal harmonisé, pouvaient faire l'objet d'un recours de droit administratif au sens des art. 97 ss OJ, en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID

dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006¹⁶⁷. Dans ce cadre, le Tribunal fédéral pouvait en principe examiner librement si le droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales étaient conformes aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Si le recours portait toutefois sur un point où cette loi laissait une certaine marge de manœuvre aux cantons, l'interprétation de la loi cantonale n'était examinée que sous l'angle restreint de l'arbitraire, comme en matière de recours de droit public au sens des art. 90 ss OJ¹⁶⁸.

Le Tribunal a jugé que les mêmes principes demeurent applicables pour le recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF. En effet, l'art. 73 LHID constitue, aujourd'hui comme hier, une norme spéciale destinée à permettre au Tribunal fédéral non seulement de vérifier avec un plein pouvoir d'examen la conformité de la législation cantonale à la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale, comme le permet d'ailleurs l'art. 95 LTF, mais encore de revoir librement l'application du droit cantonal dans les domaines harmonisés, de manière à assurer la concordance entre les droits cantonaux et la LIFD. Ce n'est que dans les matières que le législateur fédéral a laissées à l'appréciation des cantons que le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire. Il appartient alors au recourant d'invoquer et de motiver ses griefs conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, c'est-à-dire d'établir en quoi l'application du droit cantonal viole le droit fédéral, qui comprend également le droit constitutionnel¹⁶⁹.

8 Délai de recours

Aux termes de l'art. 100 al. 1 LTF, le délai de recours est de trente jours dès la notification de l'expédition complète de la décision entreprise.

En matière de recours pour conflit de compétence entre deux cantons, et par conséquent également en matière de double imposition intercantonale, le délai de recours commence à courir au plus tard le jour où chaque canton a pris une décision pouvant faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral (art. 100 al. 5 LTF). Cette règle est ainsi similaire à celle valable sous l'OJ, selon laquelle le délai de recours ne courait qu'après que les deux cantons avaient pris des décisions pouvant faire l'objet d'un recours de droit public (art. 89 al. 3 OJ).

162 L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) concernait une telle situation.

163 ATF 137 II 328 consid. 2; ATF 133 II 249 consid. 1.4.1.

164 Commentaire de la LTF 2009-CORBOZ, n° 12 ad art. 106.

165 Arrêt du TF 2C_689/2010 du 4 avril 2011 consid. 1.4 et la référence citée ainsi que LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV C, 1, n° 1.

166 Arrêt du TF 2C_689/2010 du 4 avril 2011 consid. 1.4; ATF 134 I 153 consid. 4.2.2; arrêt du TF 2C_211/2009 du 12 août 2009 consid. 1.2; cf. également LOCHER K./LOCHER P., § 11, II A, n° 15 consid. 4a; LOCHER P. 2009, p. 154.

167 ATF 134 II 186 consid. 1.3.

168 ATF 131 II 710 consid. 1.2 p. 713; ATF 130 II 202 consid. 3.1 p. 205 ss; ATF 128 II 56 consid. 2b p. 60.

169 ATF 134 II 207 consid. 2.

Le Tribunal fédéral a interprété cette dernière disposition en ce sens que le recours doit être déposé au plus tard dans les trente jours qui suivent la notification de la (« deuxième ») décision qui entre en conflit avec une décision antérieure¹⁷⁰. Le contribuable doit ainsi réagir à la décision qui constitue clairement une double imposition par rapport aux décisions des autres cantons déjà rendues, même si, postérieurement, des décisions d'autres cantons constituant également une double imposition interdite sont prises^{171/172}.

Le recours suite à la notification de cette « deuxième » décision (entrant en conflit avec des décisions antérieures d'autres cantons) est dirigé contre cette « deuxième » décision ainsi que contre tous les actes du « premier » canton ou des actes « antérieurs » d'autres cantons, même si ces actes n'ont pas été attaqués avant.

Il est au demeurant sans importance de savoir si c'est la « deuxième » ou la « première » décision qui viole l'interdiction de la double imposition intercantonale¹⁷³. Il faut, mais il suffit, que le contribuable dirige son recours également contre les autres actes pour que les cantons concernés soient parties à la procédure devant le Tribunal fédéral et que ce dernier examine leur compatibilité avec l'interdiction de la double imposition intercantonale¹⁷⁴.

La jurisprudence exposée ci-avant, rendue sous l'OJ, continue en principe à être valable sous la LTF¹⁷⁵. S'agissant cependant de l'exigence du Tribunal fédéral que des conclusions soient prises à l'encontre des actes des autres cantons, elle a été abandonnée, respectivement modifiée sous la LTF. Notre Haute Cour considère désormais que le contribuable qui forme un recours pour double imposition ne veut pas être imposé dans deux cantons, de sorte qu'elle admet que ses conclusions en annulation de l'arrêt attaqué visent également la taxation

définitive de l'autre canton, sans égard au fait que les instances cantonales n'ont pas été épuisées (au sujet des incohérences de la jurisprudence dans ce domaine cf. le titre 4.2 ci-avant)¹⁷⁶.

En cas de violation de l'interdiction de la double imposition virtuelle, un seul canton est en règle générale concerné. Dans ce cas, le délai de recours court dès la notification de la décision de ce canton¹⁷⁷.

Des particularités résultent de l'épuisement des instances cantonales. Cette exigence, qui est également valable en matière de double imposition intercantonale, entraîne les conséquences suivantes :

Lorsqu'une double imposition intercantonale résulte déjà de la décision du premier canton – ce qui est le cas lorsque celle-ci constitue une double imposition virtuelle ou viole l'interdiction du traitement discriminatoire –, il est, suivant les circonstances, indispensable, voire recommandé de porter cette décision devant le Tribunal fédéral pour que le délai de recours de 30 jours soit respecté. Devant notre Haute Cour, les éventuelles décisions d'autres cantons peuvent également être entreprises.

Lorsque la décision du premier canton ne constitue pas encore une double imposition, mais qu'il est « prévisible » qu'elle entrera tôt ou tard en conflit avec la décision d'un autre canton, il est recommandé de la contester. Dès qu'une décision de dernière instance cantonale aura été rendue par le premier canton, la décision (respectivement les décisions) entre-temps prise(s) par le deuxième canton (respectivement par les autres cantons) peut (peuvent) également être contestée(s) devant le Tribunal fédéral. À défaut d'attaquer immédiatement la décision du premier canton, il est toujours possible de s'en prendre à celle du deuxième canton (art. 100 al. 5 LTF). À noter qu'il est indispensable d'attaquer toutes les décisions de tous les autres cantons pour que la double imposition soit effectivement écartée (à ce sujet, il est renvoyé au titre 9.1).

Lorsqu'une double imposition ne résulte que de la décision prise par le deuxième canton et que celle du premier canton est déjà entrée en force, les situations suivantes peuvent se présenter :

- lorsque le contribuable estime que la décision prise par le deuxième canton est contraire au droit, il attaquera cette dernière et, devant le Tribunal fédéral, il demandera également, le cas échéant à titre subsidiaire, l'annulation de la décision du premier canton déjà entrée en force ;

170 LOCHER K./LOCHER P., § 6, II, n° 16; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 2, n°s 21, 24, 28, 29, 34, 42 et 49; cf. également arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.4.

171 STUDER 1946, p. 492; LOCHER P. 1990, p. 111; s'agissant des décisions subséquentes, elles devaient faire l'objet d'un nouveau recours de droit public pour violation de la double imposition intercantonale pour que le Tribunal fédéral ait pu vérifier leur compatibilité avec cette garantie constitutionnelle (STUDER 1946, p. 492).

172 Lorsque la décision de dernière instance entreprise ne soulève pas de problème de double imposition intercantonale, le recours du contribuable – qui souhaite en réalité attaquer les décisions antérieures d'autres cantons déjà entrées en force – est irrecevable (cf. à ce sujet STADELMANN 2013, titre 5 et les références citées).

173 Sous l'OJ: LOCHER P. 1990, p. 111.

174 Cf. ARNOLD 1999/2000, p. 487.

175 Arrêt du TF 2C_702/2008 du 15 mai 2009 consid. 3; BSK-BGG 2011-AMSTUTZ/ARNOLD, n° 20 ad art. 100; cf. également arrêt du TF 2C_243/2011 du 1^{er} mai 2013 (destiné à être publié aux ATF) consid. 1.4.

176 Arrêt du TF 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 1.4.

177 LOCHER P. 1990, p. 111.

- lorsque le citoyen est de l'avis que la décision du premier canton constitue une violation de la double imposition intercantonale, le problème exposé plus haut (cf. le titre 3.2 ci-dessus) se pose, et les quatre respectivement cinq possibilités évoquées au titre 3.2 se présentent à lui. Comme indiqué, la voie évoquée comme troisième solution est celle qui convainc le plus, car elle permet à l'autorité fiscale de se prononcer sur le fond et évite des actes de procédure inutiles. Si le premier canton adapte sa décision à celle du deuxième canton, le conflit de double imposition intercantonale est résolu sans que d'autres instances doivent être saisies¹⁷⁸. S'il refuse de modifier sa décision, les voies de droit doivent être épuisées dans le premier canton; contre la décision de dernière instance cantonale de ce canton, le recours en matière de droit public est ouvert et les décisions – entre-temps entrées en force – des autres cantons peuvent également être entreprises¹⁷⁹.

Le délai de trente jours est un délai de péremption. La restitution du délai est possible aux conditions fixées à l'art. 50 LTF.

9 Le mémoire de recours

Selon l'art. 42 al. 1 LTF, le mémoire de recours doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les pièces invoquées comme moyen de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains du recourant (art. 42 al. 3 LTF). La décision entreprise, respectivement les décisions attaquées, doit (doivent) également être jointe(s) au recours (art. 42 al. 3 in fine LTF). Lorsque le recourant demande la restitution d'impôts payés à tort, la preuve du paiement doit également être jointe (cf. à ce sujet les titres 9.1 et 11.1)¹⁸⁰.

Pour que le Tribunal fédéral soit en mesure de comprendre qu'il s'agit d'un recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale, il est recommandé de le préciser au début du mémoire de recours¹⁸¹.

Pour le surplus, les règles ordinaires applicables au recours en matière de droit public doivent être respectées.

9.1 Conclusions

Il est recommandé au mandataire de diriger son recours en matière de droit public contre tous les cantons concernés pour que le Tribunal fédéral examine si toutes les décisions sont conformes à l'art. 127 al. 3 Cst. Si le recours ne vise pas toutes les décisions cantonales en cause, le risque existe qu'une double imposition intercantonale subsiste. Bien que notre Haute Cour ait assoupli sa jurisprudence et notamment ses exigences en la matière, elle n'examine pas d'office si toutes les décisions cantonales sont conformes à la Constitution fédérale (cf. à ce sujet le titre 4.2 ci-dessus et la jurisprudence qui y est résumée)¹⁸².

Le recourant doit dès lors demander l'annulation d'une ou plusieurs décisions cantonales, le cas échéant à titre subsidiaire¹⁸³. Les conclusions subsidiaires sont indispensables lorsque plusieurs décisions cantonales sont en cause et lorsque le Tribunal fédéral rejette la conclusion principale¹⁸⁴. En effet, en cas de rejet de la conclusion principale et à défaut de conclusion subsidiaire, la double imposition risque de subsister, car le Tribunal fédéral n'annule pas forcément d'office, comme nous venons de l'indiquer, une décision cantonale contraire à l'interdiction de la double imposition intercantonale (au sujet des incohérences de la jurisprudence dans ce domaine cf. le titre 4.2 ci-avant).

Le recourant peut demander au Tribunal fédéral de donner des instructions contraignantes aux cantons s'agissant notamment de la manière de répartir les éléments imposables entre les cantons¹⁸⁵. En effet, l'art. 107 al. 2 LTF autorise notre Haute Cour à statuer elle-même sur le fond, si elle admet le recours. Cette disposition l'emporte au demeurant sur l'art. 73 al. 3 LHID, qui prévoit qu'en cas d'acceptation du recours, le Tribunal fédéral annule la décision attaquée et renvoie l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité inférieure (cf. également le titre 11)¹⁸⁶.

Enfin, le recourant doit requérir la restitution d'impôts payés à tort et dont la perception a eu lieu en violation de l'interdiction constitutionnelle (cf. également le

178 LOCHER P. 2009, p. 141; LOCHER P. 2008/2009, p. 502-503; DE VRIES REILINGH D. 2009c, p. 252.

179 LOCHER P. 2009, p. 154; LOCHER P. 2008/2009, p. 513.

180 LOCHER P. 2009, p. 157; LOCHER P. 2008/2009, p. 514.

181 LOCHER P. 2009, p. 157-158; LOCHER P. 2008/2009, p. 514; STUDER 1946, p. 494.

182 Au sujet de la jurisprudence valable sous l'OJ, cf.: LOCHER K./LOCHER P., § 6, I D, n° 10 consid. 1b; LOCHER K./LOCHER P., § 7, I D, n° 37 consid. 1b; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 1, n° 22, 39 et 41.

183 LOCHER P. 1990, p. 112.

184 LOCHER P. 2009, p. 158; LOCHER P. 2008/2009, p. 514.

185 Au sujet de la jurisprudence applicable sous le régime de l'OJ, cf.: LOCHER K./LOCHER P., § 6, II, n° 10 consid. 1c; LOCHER K./LOCHER P., § 7, I D, n° 38 consid. 1d; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 1, n° 40 et 42.

186 ATF 134 II 186 consid. 1.5.3; cf. également DE VRIES REILINGH D. 2008, n° 14-17.

titre 11.1). Les conclusions doivent, à cet égard, être suffisamment claires¹⁸⁷.

Des conclusions constatatoires concernant une période fiscale future sont irrecevables¹⁸⁸; il en va ainsi par exemple de conclusions toutes générales formulées par le recourant demandant au Tribunal fédéral de constater qu'il n'est pas assujéti à la souveraineté fiscale d'un canton (sans précision quant à la période fiscale [révolue] concernée)¹⁸⁹.

Par ailleurs, compte tenu du fait que seul le canton du domicile à la fin de la période fiscale est compétent pour taxer la période fiscale entière (cf. art. 68 al. 1 LHID), il n'est pas possible qu'un canton prenne une décision au sujet de l'assujétissement illimité avant la fin de la période fiscale¹⁹⁰.

Dans un arrêt récent toutefois¹⁹¹, le Tribunal fédéral a statué – sans doute par erreur – sur le bien-fondé d'une décision ayant été prise avant la fin de la période fiscale concernée. En effet, la décision entreprise avait été rendue le 24 juin 2011 et a fixé le domicile fiscal du contribuable à Lausanne dès le 1^{er} janvier 2011. Cette décision a ensuite été portée au Tribunal fédéral, qui l'a confirmée. En statuant le 24 juin 2011 sur la question de l'assujétissement illimité dès le 1^{er} janvier 2011 dans le canton de Vaud, le fisc vaudois s'est prononcé sur une question qu'il ne pouvait pas juger avant le 1^{er} janvier 2012. L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_728/2012 du 28 décembre 2012 est ainsi en contradiction avec l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_171/2012 du 12 juillet 2012 consid. 3.1.

L'art. 103 al. 1 LTF disposant qu'en règle générale le recours n'a pas d'effet suspensif est également applicable au recours en matière de droit public pour violation de l'art. 127 al. 3 Cst. Le juge instructeur (art. 32 al. 1 LTF) peut cependant, d'office ou sur requête d'une partie, accorder l'effet suspensif (art. 103 al. 3 LTF).

En matière fiscale, si le recourant a été taxé par un canton et que la taxation est jugée contraire à l'art. 127 al. 3 Cst., le montant d'impôt lui sera restitué, le Tribunal fédéral pouvant ordonner cette restitution en vertu du droit fédéral. Pour cette raison, il est recommandé au contribuable, comme nous venons de le voir, de prendre des conclusions demandant la restitution des impôts payés à tort. Dès lors que le recourant peut obtenir le remboursement des impôts payés à tort, l'effet suspensif sera en règle générale refusé.

Certains auteurs¹⁹² estiment cependant – à notre avis à juste titre –, qu'il peut se justifier que l'effet suspensif soit accordé en cas de double imposition ou lorsque le recourant démontre que le paiement de l'impôt l'exposerait à des difficultés financières sérieuses¹⁹³. À notre avis, l'effet suspensif doit en particulier être accordé lorsque le recourant n'est pas en mesure de payer l'impôt qui lui est réclamé par deux cantons pour la même période fiscale. Il faut en outre tenir compte du fait que le Tribunal fédéral a toujours refusé d'ordonner l'allocation d'un intérêt moratoire en cas de restitution d'impôts payés à tort (cf. à ce sujet, le titre 11.1).

9.2 Motivation

Les arguments à invoquer à l'appui d'un recours en matière de droit public dans le domaine de la double imposition intercantonale ont été traités ci-dessus sous le titre 6. La motivation doit tendre à démontrer dans quelle mesure l'état de fait constitue une violation de l'art. 127 al. 3 Cst. (art. 42 al. 2 LTF)¹⁹⁴. En effet, en vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux – dont l'interdiction de la double imposition intercantonale fait partie – que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant.

Sous l'OJ, en vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours devait, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consistait la violation. Lorsqu'il était saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral ne vérifiait pas de lui-même si l'acte entrepris était en tous points conformes au droit et à l'équité. Il n'examinait que les griefs d'ordre constitutionnels invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le justiciable ne pouvait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux¹⁹⁵.

Ces exigences continuent à être valables sous la LTF : compte tenu de l'exigence de motivation contenue à l'art. 42 al. 2 LTF, sous peine d'irrecevabilité (art. 108 al. 1 lettre b LTF), le Tribunal fédéral n'examine que les griefs invoqués, sauf en présence de violations de droit évidentes¹⁹⁶. Il n'est pas tenu de traiter, comme le ferait une autorité de première instance, toutes les questions juridiques qui se posent, lorsque celles-ci ne sont plus

187 LOCHER P. 2009, p. 158; LOCHER P. 2008/2009, p. 514. LOCHER K./LOCHER P., § 12, III C, 2, n° 7; cf. toutefois LOCHER K./LOCHER P., § 12, III C, 1, n° 8 consid. 3; ce dernier arrêt prête à confusion, car il fait croire qu'une conclusion en restitution implicitement comprise dans le recours est suffisante.

188 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 1, n° 5, 7, 14, 18, 23, 24 et 30.

189 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III A, 1, n° 14.

190 Arrêt du TF 2P.2004 du 30 août 2004 consid. 1.1; arrêt du TF 2C_171/2012 du 12 juillet 2012 consid. 3.1; Kommentar In-terkant. Steuerrecht 2011-RÜTSCHER/FISCHER, § 35 n° 18.

191 Arrêt du TF 2C_728/2012 du 28 décembre 2012.

192 LOCHER P. 2009, p. 158-159; LOCHER P. 2008/2009, p. 515.

193 LOCHER P. 2009, p. 158-159; LOCHER P. 2008/2009, p. 515; MERKLI 2008, p. 426.

194 LOCHER P. 1990, p. 112-113.

195 ATF 125 I 71 consid. 1c, p. 76; ATF 115 Ia 27 consid. 4a, p. 30; ATF 114 Ia 317 consid. 2b, p. 318.

196 ATF 133 II 249 consid. 1.4.1 p. 254.

discutées devant lui¹⁹⁷. En outre, il ne se prononce sur la violation de droits fondamentaux que s'il se trouve saisi d'un grief invoqué et motivé de façon détaillée (art. 106 al. 2 LTF)¹⁹⁸.

Par conséquent, lorsqu'il invoque la violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, le recourant doit indiquer de manière claire et précise sur la base des considérants de la décision de dernière instance attaquée ou, le cas échéant, des autres décisions cantonales en cause, dans quelle mesure ce droit fondamental est violé. Un bref exposé suffit si le droit constitutionnel est clairement défini et s'il s'agit d'un cas d'application typique de ce droit – comme c'est le cas par ex. lorsqu'il s'agit de déterminer le domicile fiscal principal dans les rapports intercantonaux.

Le recourant doit en revanche exposer de manière complète en quoi consiste la violation lorsque celle-ci ne se comprend pas aisément et/ou que les décisions cantonales concurrentes doivent être prises en considération à cet effet¹⁹⁹.

STADELMANN²⁰⁰ rend attentif au fait que lorsque le recourant conteste des décisions cantonales déjà entrées en force, il ne peut invoquer que des arguments liés à l'interdiction de la double imposition intercantonale, mais non pas d'autres motifs, étrangers à l'art. 127 al. 3 Cst.

Selon l'art. 81 al. 2 LP en relation avec l'art. 6 lettre c du Concordat sur l'entraide judiciaire pour l'exécution des prétentions de droit public²⁰¹, le poursuivi peut soulever l'exception de l'incompétence de l'autorité cantonale qui a rendu le jugement. Lorsque le débiteur conteste la compétence en vertu du concordat précité, il conteste en même temps la souveraineté fiscale du canton en cause fondé sur l'art. 127 al. 3 Cst. L'exception de la double imposition dans le cadre de la procédure de mainlevée n'est toutefois admissible qu'aux conditions suivantes²⁰²:

- il faut que la prétention fiscale émane d'un autre canton que celui dans lequel la poursuite se déroule;

- il faut que la compétence d'imposer de la collectivité publique poursuivante soit contestée et non seulement la mesure dans laquelle cette compétence est exercée;
- il faut, enfin, que le poursuivi n'ait pas reconnu, d'une manière ou d'une autre, le cas échéant par actes concluants en acceptant d'être soumis aux obligations fiscales dans le canton concerné, la compétence d'imposer de la collectivité poursuivante.

9.3 Nova

9.3.1 Faits nouveaux, preuves nouvelles et moyens de droit nouveaux

Nous avons vu que les moyens de droit nouveaux sont, dans une certaine mesure, admis (cf. le dernier paragraphe du titre 7.1 ci-dessus). Au sujet de la question de savoir si et dans quelle mesure les faits nouveaux et les preuves nouvelles sont admis, il est renvoyé au titre 7.1.2 ci-dessus.

Dans la mesure certes limitée où des faits nouveaux et des moyens de droit nouveaux sont admis, ils doivent être allégués dans le délai de recours de trente jours.

Sous l'OJ, dès lors que la subsidiarité relative n'était pas applicable, la jurisprudence admettait la recevabilité de nouveaux moyens de droit et de faits nouveaux. Cette règle valait également lorsque le recours de droit public était dirigé, exceptionnellement, contre une décision de dernière instance cantonale²⁰³.

9.3.2 Conclusions nouvelles

L'art. 99 al. 2 LTF interdit les conclusions nouvelles. Comme nous l'avons vu ci-avant (cf. le titre 7.2), cette règle doit, suivant les circonstances, être relativisée et des conclusions nouvelles admises. Le législateur ne s'est manifestement pas rendu compte qu'il est indispensable que des conclusions nouvelles soient admises dans le cadre d'un recours pour violation de la double imposition intercantonale.

10 Déchéance du droit de recourir

La déchéance du droit de recourir est une particularité propre au recours en matière de droit public pour double imposition intercantonale. Elle existait déjà sous l'OJ et, malgré les critiques de la doctrine²⁰⁴ – qui estime qu'elle n'est plus conforme aux principes de procédure valables dans un État de droit et qu'elle n'a plus de raison de subsister sous le nouveau droit de procédure²⁰⁵ – continue à exister sous la LTF. Elle dépend du comportement du contribuable et peut avoir comme conséquence la

197 ATF 135 III 397 consid. 1.4 p. 400.

198 Arrêt du TF 2C_511/2012 du 15 janvier 2013 consid. 5; ATF 134 I 83 consid. 3.2 p. 88; ATF 134 II 244 consid. 2.2 p. 246; ATF 133 II 249 consid. 1.4.2 p. 254.

199 Cf. la jurisprudence rendue sous l'OJ: RDAF 2001 II, p. 521 consid. 1°, p. 525 et les arrêts cités; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 3, n° 21.

200 STADELMANN 2013, titre 4, qui se réfère à l'arrêt du TF 2C_112/2007 du 11 septembre 2007 consid. 1.3 = StE 2008 A 24.24.3 n° 3.

201 Concordat sur l'entraide judiciaire pour l'exécution des prétentions de droit public, adopté par les Conférences des directeurs cantonaux de justice et police, des directeurs cantonaux des finances et des directeurs cantonaux de l'assistance publique les 15/16 avril 1970, 13 octobre 1970 et 28 octobre 1971, approuvé par le Conseil fédéral le 20 décembre 1971 (RO 1972 157). À noter que les art. 4 à 11 de la loi fédérale du 18 juin 2004 sur les publications officielles (RS 170.512) ne prévoient plus de publication des conventions intercantionales dans les recueils des lois fédérales.

202 ATF 134 III 520 consid. 2.2.1.

203 LOCHER P. 1990, p. 113.

204 LOCHER P. 1990, p. 109.

205 LOCHER P. 2009, p. 160-161; LOCHER P. 2008/2009, p. 516; Kommentar Interkant. Steuerrecht 2011-BEUSCH, § 42 n° 10.

perte du droit de se plaindre d'une double imposition intercantonale devant le Tribunal fédéral.

L'exception de la déchéance n'est pas soulevée d'office – bien que le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) –, mais doit être invoquée par le canton intéressé pour qu'elle soit prise en considération²⁰⁶.

La conséquence de la déchéance, soit la perte du droit de recourir, n'est toutefois valable que pour une année fiscale particulière. Le droit de recours renaît avec chaque décision de taxation prise pour une nouvelle période fiscale²⁰⁷.

Il va de soi que cette institution, qui est une particularité du recours en matière de droit public pour double imposition intercantonale, ne trouve pas application dans le cadre du recours en matière de droit public général.

Les trois situations suivantes peuvent être distinguées (cf. les titres 10.1, 10.2 et 10.3 ci-après).

10.1 Reconnaissance de l'obligation fiscale par le contribuable

Le contribuable perd le droit de se plaindre de la double imposition intercantonale dont il est victime lorsqu'il reconnaît son obligation fiscale par rapport à un canton, alors qu'il connaît la prétention fiscale concurrente d'un autre canton²⁰⁸.

La reconnaissance de l'obligation fiscale peut avoir lieu expressément ou par actes concluants, par exemple en déposant une déclaration d'impôt sans faire de réserve ou en omettant d'élever réclamation dans les délais prescrits²⁰⁹ ou encore en acceptant une décision en la contre-signant²¹⁰.

La déchéance du droit de recourir en cas de dépôt de la déclaration d'impôt sans faire de réserve est problématique, car le contribuable reconnaît ainsi tout au plus la souveraineté fiscale du canton concerné, mais non pas la répartition intercantonale. Il ne perd ainsi que le droit de contester la compétence d'imposer du canton en cause (c'est-à-dire la question de la souveraineté

fiscale), mais non pas tout problème lié à la répartition intercantonale.

La déchéance du droit de recourir en cas de dépôt de la déclaration d'impôt sans faire de réserve est également problématique, parce que le contribuable ne se rend souvent pas compte qu'il reconnaît ainsi la souveraineté du canton concerné, qu'il ne peut plus contester ultérieurement.

10.2 Paiement sans réserve

Le contribuable qui, bien que connaissant la prétention fiscale concurrente d'un autre canton, paie sans émettre de réserve l'impôt que lui réclame un canton, perd le droit de former un recours en matière de droit public²¹¹.

La prétention fiscale concurrente doit déjà exister et non seulement être imminente²¹².

Selon la jurisprudence, on ne saurait parler de paiement sans émettre de réserve lorsque, à la demande du contribuable, l'autorité de taxation de son domicile consent à prendre contact avec le fisc de l'autre canton en vue de régler définitivement la question de la répartition; il en va de même lorsqu'une réclamation est pendante contre l'assujettissement à la souveraineté fiscale d'un des cantons²¹³.

Le fait que le contribuable a payé les impôts pendant plusieurs années ne crée pas de présomption en faveur de l'obligation du recourant de continuer à les payer²¹⁴.

La jurisprudence exige en outre que le paiement sans réserve soit intervenu volontairement et en connaissance de cause. Tel n'est pas le cas lorsque le contribuable s'acquiesce de l'impôt parce que l'autorité lui a donné des renseignements inexacts sur ses obligations fiscales²¹⁵.

10.3 Violation des obligations de procédure

Le contribuable est déchu de son droit de recours contre une taxation effectuée par le canton à la souveraineté de laquelle il est à l'évidence soumis – même si l'étendue exacte de son assujettissement n'est pas encore précisément déterminée – dans la mesure où, refusant de remplir son devoir légal de collaboration dans la procédure de taxation, il oblige le canton en cause à

206 Sous la LTF: ATF 137 I 273 consid. 3.3.3; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 2, n° 2 consid. 1.2; arrêt du TF 2C_259/2009 du 22 décembre 2009 consid. 2.3; cf. sous l'OJ: ATF 132 I 29 consid. 3.3; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 2, n° 16; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 3, n° 6, 8, 10, 14 et 16; LOCHER P. 1990, p. 109.

207 Cf. sous l'OJ: LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 3, n° 1, 2 et 11.

208 Arrêt du TF 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 3.2.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.3; ATF 123 I 264 consid. 2d; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 2.

209 ATF 137 I 273 consid. 3.3.3; arrêt du TF 2C_27/2009 du 9 juillet 2009 consid. 1.2; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 2, n° 1, 2, 3, 8, 11, 12, 14, 15, 17, 20 et 21.

210 STUDER 1946, p. 502.

211 Arrêt du TF 2C_27/2009 du 9 juillet 2009 consid. 1.2; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 3; LOCHER P. 1990, p. 110; STUDER 1946, p. 502.

212 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 3, n° 7 et 13; LOCHER P. 1990, p. 110.

213 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 3, n° 10.

214 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 3, n° 11.

215 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 3, n° 12.

procéder à une taxation d'office²¹⁶. Tel est le cas lorsque le contribuable ne produit pas sa déclaration d'impôt, son bilan et son compte de pertes et profits, ainsi que les pièces comptables ou d'autres documents nécessaires à l'établissement et à la répartition des éléments fiscaux²¹⁷.

Lorsque le contribuable omet ainsi de remplir ses obligations fiscales, et qu'il ne donne pas non plus suite à un rappel et à un délai supplémentaire accordé par l'autorité fiscale, si bien que cette dernière est obligée de procéder à une taxation d'office, il est déchu de son droit de contester la souveraineté fiscale de l'autorité fiscale cantonale en cause, et ceci même s'il élève cet argument dans la procédure de réclamation cantonale²¹⁸.

Comme en cas de reconnaissance de l'obligation fiscale par le contribuable (cf. le titre 10.1), la déchéance devrait se limiter à l'assujettissement dans le canton et non pas s'étendre aux questions de répartition intercantonale²¹⁹.

11 L'arrêt du Tribunal fédéral

Si le Tribunal fédéral admet le recours, il peut soit réformer les décisions attaquées soit les annuler et renvoyer la cause à l'instance précédente pour qu'elle prenne une nouvelle décision ; il peut également renvoyer l'affaire à l'autorité qui a statué en première instance (art. 107 al. 2 LTF). Ces règles valent également en matière de LHID. Lorsqu'une violation de la LHID est invoquée, le Tribunal fédéral a en effet jugé que l'art. 107 al. 2 LTF – qui autorise notre Haute Cour à statuer elle-même sur le fond, si elle admet le recours – l'emporte sur l'art. 73 al. 3 LHID (cette dernière disposition prévoit qu'en cas d'acceptation du recours, le Tribunal fédéral annule la décision attaquée et renvoie l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité inférieure)²²⁰. Le Tribunal fédéral peut en outre donner des instructions contraignantes aux cantons, ce qui peut s'avérer nécessaire pour assurer qu'une répartition intercantonale conforme à l'interdiction de la double imposition intercantonale soit effectuée ; il peut ainsi fixer les quotes-parts de répartition entre les cantons²²¹.

Sous l'OJ, le recours de droit public n'avait généralement qu'un caractère cassatoire²²². En cas d'admission du recours, le Tribunal fédéral ne pouvait en principe que casser l'acte entrepris, mais jamais statuer lui-même sur le fond. Le canton ayant succombé devait ensuite prendre une nouvelle décision²²³. En cas de recours pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, il était toutefois fait exception à la règle du caractère cassatoire du recours de droit public lorsqu'il apparaissait nécessaire de donner des instructions aux cantons concernés sur les limites de leur compétence fiscale ou pour ordonner le remboursement d'impôts perçus au mépris de l'interdiction constitutionnelle²²⁴. À cet effet, l'autorité cantonale pouvait – exceptionnellement – être invitée à décider dans le sens indiqué par le Tribunal fédéral. Cette manière de faire était nécessaire pour garantir une répartition conforme à l'interdiction de la double imposition intercantonale²²⁵.

11.1 Le remboursement d'impôts et l'allocation d'intérêts moratoires

Dans la mesure où une conclusion correspondante a été prise (cf. le titre 9.1), le Tribunal fédéral ordonne le remboursement des impôts payés à tort. Le remboursement n'est toutefois ordonné que si, connaissant la prétention fiscale concurrente, le contribuable a été contraint de payer l'impôt ou ne l'a payé que sous réserve de remboursement en cas d'admission de son recours²²⁶.

Notre Haute Cour ne peut cependant statuer sur le remboursement d'impôts que s'il ressort du dossier que le contribuable a effectivement payé des impôts qui n'étaient pas dus. À cet effet, le recourant doit joindre les pièces justificatives nécessaires prouvant son paiement²²⁷.

Selon le Tribunal fédéral, l'allocation d'un intérêt moratoire ne relève pas de l'interdiction de la double imposition intercantonale, mais de l'application du droit cantonal²²⁸. Un intérêt moratoire est à notre avis dû lorsque le droit cantonal n'en prévoit pas, car le principe de l'allocation d'un tel intérêt est un principe général du droit²²⁹. Le Tribunal fédéral considère en outre que dans la mesure où la question de l'allocation de l'intérêt moratoire n'a en règle générale pas fait l'objet d'une décision prise par une autorité cantonale, il ne peut pas se prononcer à ce sujet²³⁰.

216 ATF 137 I 273 consid. 3.3.3 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 2, n° 7, 10, 13, 18, en particulier consid. 1a et 19.

217 Arrêt du TF 2C_27/2009 du 9 juillet 2009 consid. 1.2 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III D, 2, n° 19.

218 Arrêt du TF 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 3.2.2 ; arrêt du TF 2C_249/2008 du 10 juin 2008 consid. 4.2 ; ATF 137 I 273 consid. 3.3.3.

219 LOCHER P. 1990, p. 110.

220 ATF 134 II 186 consid. 1.5.3 ; cf. également DE VRIES REILINGH D. 2008, n° 14-17.

221 LOCHER P. 2009, p. 161 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 516.

222 ATF 127 II 1 consid. 2c, p. 5 ; ATF 126 III 534 consid. 1c, p. 536 ; ATF 126 II 377 consid. 8c, p. 395 ; ATF 125 II 68 consid. 5a, p. 96.

223 LOCHER P. 1990, p. 113-114.

224 Revue fiscale 2001, p. 340 consid. 1b, p. 341.

225 LOCHER P. 1990, p. 114.

226 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III C, 1, n° 5 et 8 ; LOCHER K./LOCHER P., § 12, III C, 2, n° 7 ; LOCHER P. 2009, p. 161 ; LOCHER P. 2008/2009, p. 517.

227 STUDER 1946, p. 501.

228 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III C, 2, n° 8 et 10 ; StE 2004 A 24.31 n° 1 consid. 1.3 ; arrêt du TF 2C_27/2009 du 9 juillet 2009 consid. 1.3.

229 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN 2010, n°s 186, 191 et 756 ss.

230 LOCHER/LOCHER, § 12, IV A, 2, n° 3 = StE 2008 A 24.24 3 n° 3.

11.2 Frais et dépens

La répartition des frais est effectuée conformément aux art. 65 ss LTF. Le canton qui a succombé, c'est-à-dire dont l'imposition viole l'art. 127 al. 3 Cst., doit en règle générale supporter les frais judiciaires. Lorsque le recours du contribuable est rejeté, ce dernier doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Lorsque la conclusion principale du recourant est rejetée, mais sa conclusion subsidiaire admise et qu'un des cantons en cause succombe, les frais judiciaires sont partagés entre les deux parties; dans une telle situation, le canton qui succombe doit verser une indemnité de dépens réduite au recourant²³¹.

Lorsque le contribuable a provoqué la procédure par un comportement contraire aux règles de la bonne foi, tous les frais judiciaires peuvent être mis à sa charge²³². Selon la jurisprudence rendue sous la LTF, notre Haute Cour considère que le contribuable doit avoir contribué par un comportement particulier au conflit de double imposition pour que tous les frais puissent être mis à sa charge²³³.

L'allocation de dépens a lieu conformément à l'art. 68 LTF²³⁴.

12 La péremption du droit de taxer

Non seulement le droit de recourir peut se périmier, mais également le droit de taxer²³⁵.

L'institution autonome de la péremption du droit de taxer a été créée par le Tribunal fédéral. Il s'agit d'une institution distincte de la prescription²³⁶.

L'objectif de cette institution est de protéger le canton concerné de devoir rembourser, en raison d'une prétention en principe privilégiée mais élevée tardivement, des impôts déjà perçus²³⁷. Pour cette raison, l'exception de péremption ne peut être soulevée que par le canton concerné, à l'exclusion du contribuable²³⁸. Elle n'est pas examinée d'office par le Tribunal fédéral²³⁹.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, un canton est déchu de son droit de taxer lorsque²⁴⁰,

- a) connaissant ou pouvant connaître les faits déterminants pour l'imposition;
- b) il tarde néanmoins outre mesure à faire valoir sa prétention fiscale; et que
- c) si cette dernière était admise, un autre canton pourrait être tenu de restituer un impôt perçu dans les formes voulues, de bonne foi et dans l'ignorance de la prétention fiscale concurrente²⁴¹.

Pour apprécier si un canton pouvait ou devait connaître les faits qui fondent l'obligation du contribuable (cf. la lettre a) ci-dessus), il suffit d'examiner si, dans les circonstances données, on peut raisonnablement exiger cette connaissance des autorités du canton, sans rechercher si l'ignorance est due à une faute de l'autorité de taxation²⁴². En d'autres termes, pour qu'un canton puisse se prévaloir de son droit d'imposer et de son ignorance de la prétention concurrente d'un autre canton, il ne suffit pas que ses autorités fiscales aient effectivement ignoré l'existence de leur droit, il faut en outre qu'en ayant fait preuve de toute la diligence requise, elles n'aient ni pu ni dû en connaître l'existence²⁴³. À cet égard, il peut être exigé que les autorités cantonales aient connaissance de leurs propres registres publics, mais non pas de ceux d'autres cantons ou qu'elles suivent la presse privée²⁴⁴.

La taxation est considérée comme tardive lorsqu'elle n'est pas introduite dans un certain délai ou que son achèvement est retardé de façon excessive sans motifs suffisants (cf. l'élément temporel « tarde outre mesure » mentionné à la lettre b) ci-dessus). À cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que dans le système de taxation postnumerando annuel (art. 41 en relation avec les art. 208 ss. LIFD et art. 16 en relation avec les art. 62 ss LHID), appliqué désormais par tous les cantons, le délai de péremption échoit en général à la fin de l'année qui suit la période de taxation²⁴⁵. Cela signifie que lorsque la période fiscale (qui est identique à la période de taxation) correspond à l'année n, la période de taxation s'étend sur toute l'année n+1. La péremption du droit de taxer est

231 Pour un exemple, cf. l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 4.

232 LOCHER K./LOCHER P., § 12, III B, 4, n° 5, 8, 12 et 13.

233 LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 4, n° 1.

234 Pour un exemple d'allocation de dépens réduits, cf. LOCHER K./LOCHER P., § 12, IV B, 4, n° 2.

235 LOCHER K./LOCHER P., § 2, IV D.

236 ATF 139 I 64 consid. 3.3.

237 ATF 139 I 64 consid. 3.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.4; LOCHER K./LOCHER P., § 2, IV D, n° 37 consid. 4b.

238 ATF 139 I 64 consid. 3.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.4; arrêt du TF 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 3.1 publié in: Revue fiscale 2012, p. 828; LOCHER K./LOCHER P., § 2, IV D, n° 31, 32, 33, 36 et 38; LOCHER K./LOCHER P., § 4, I B, n° 20 consid. 4.

239 LOCHER K./LOCHER P., § 6, II, n° 16 consid. 2d.

240 ATF 139 I 64 consid. 3.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.4; ATF 132 I 29 consid. 3.3.

241 Arrêt du TF du 16 mai 2001 in Revue fiscale 2001, p. 813 consid. 3b, p. 815; ATF 123 I 264 consid. 2c, p. 266; ARNOLD 1999/2000, p. 488; à notre sens, il faut que la décision de taxation dans l'autre canton soit définitive.

242 LOCHER K./LOCHER P., § 2, IV D, n° 3.

243 Arrêt du TF 2C_619/2010 du 22 novembre 2010 consid. 4.2; ATF 132 I 29 consid. 3 p. 32 ss; arrêt du TF 2P.336/2006 du 31 octobre 2007 consid. 3.2 et 3.3.

244 LOCHER K./LOCHER P., § 2, IV D, n° 31.

245 ATF 139 I 64 consid. 3.3; arrêt du TF 2C_619/2010 du 22 novembre 2010 consid. 4.2; ATF 132 I 29 consid. 3.3.

par conséquent acquise à la fin de l'année n+2²⁴⁶. Pour que le droit de taxer ne soit pas périmé, il n'est toutefois pas nécessaire que la décision de taxation définitive intervienne avant la fin de l'année n+2. Cette décision peut encore intervenir ultérieurement, par ex. en n+4. En effet, s'agissant du délai de péremption du droit de taxer de deux ans dès la fin de la période fiscale, il n'est pas déterminant que la procédure de taxation n'ait pas été terminée du moment qu'elle a suivi son cours et que l'autre canton en cause connaît les prétentions fiscales²⁴⁷.

En d'autres termes, pour que la prétention fiscale d'un canton ne soit pas périmée, il n'est – selon un nouvel arrêt du Tribunal fédéral qui a ainsi modifié sa jurisprudence antérieure – pas nécessaire qu'une décision de taxation définitive susceptible d'être attaquée intervienne dans le délai de péremption. Il faut, mais il suffit que le canton introduise la procédure de taxation dans le délai de péremption (exigence positive). Une fois la procédure de taxation introduite, il faut en outre qu'il ne tarde pas outre mesure à la mener jusqu'à son terme (exigence négative)²⁴⁸.

Comme nous venons de le signaler, dans son arrêt 2C_708/2012 du 21 décembre 2012 (ATF 139 I 64), le Tribunal fédéral a ainsi modifié sa jurisprudence. Il a en outre précisé quels sont les types de mesures nécessaires qui doivent être prises par le canton pour éviter la péremption de son droit de taxer. Il a décidé que toutes les mesures des autorités fiscales portées à la connaissance du contribuable et tendant à déterminer la créance fiscale étaient des actes suffisants pour que la procédure de taxation soit introduite dans le délai de péremption, respectivement que le droit de taxer du canton en cause ne soit pas périmé. L'acte introductif de la procédure de taxation était en règle générale l'envoi de la déclaration d'impôt. D'autres actes permettaient également de sauvegarder le délai de péremption. Il en allait ainsi des actes suivants: la sommation de déposer la déclaration, l'annonce d'un contrôle et les contrôles des livres, la notification d'une taxation fiscale définitive ou provisoire, l'invitation ou la sommation au paiement. La remise d'un bordereau provisoire sur la base de la déclaration d'impôt constituait aussi un tel acte permettant d'éviter la péremption du droit de taxer²⁴⁹.

Comme l'indique le Tribunal fédéral dans son arrêt précité, ce sont les actes interruptifs de la prescription (art. 47 al. 1 LHID et art. 120 LIFD) qui valent également

actes de sauvegarde de la péremption du droit de taxer. Une décision de taxation définitive susceptible d'être attaquée n'est ainsi plus nécessaire²⁵⁰. Une telle décision est cependant indispensable pour éviter la prescription du droit de taxer, dont le délai est cependant plus long et qui peut être interrompu (cf. art. 47 al. 1 LHID et art. 120 LIFD).

Selon la jurisprudence antérieure, pour intervenir à temps, il ne suffisait pas que le canton en cause informe les autres cantons concernés dans le délai susmentionné, encore fallait-il qu'il prenne une décision susceptible d'être attaquée dans le délai de péremption²⁵¹.

S'agissant des impôts non périodiques – comme par ex. l'impôt sur les successions, l'impôt sur les donations, l'impôt spécial sur les gains immobiliers ou encore les droits de mutation –, la prétention doit être élevée dans l'année qui suit le moment où l'autorité fiscale a eu connaissance – ou aurait pu avoir connaissance en agissant avec diligence – du fait générateur de l'impôt²⁵².

Bibliographie des ouvrages cités

- [ARNOLD 1999/2000] ARNOLD MARTIN, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, Archives 68 (1999/2000), p. 449
- [AUER/MALINVERNI/HOTTELIER 2006] AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2^e éd., Berne 2006
- [BEHNISCH/OPEL 2007] BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig – Bemerkungen zu BGE 133 I 206, in: Jusletter du 15 octobre 2007
- [BLUMENSTEIN/LOCHER P. 2002] BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002
- [BSK-BGG 2011-Nom de l'auteur] NIGGLI MARCEL ALEXANDER/UEBERSAX PETER/WIPRÄCHTIGER HANS (édit.), Bundesgerichtsgesetz, 2^e éd., Bâle 2011
- [Commentaire de la LTF 2009-Auteur] CORBOZ BERNARD/WURZBURGER ALAIN/FERRARI PIERRE/

246 ATF 139 I 64 consid. 3.3.

247 ATF 139 I 64 consid. 3.3; ATF 132 I 29 consid. 3.4.

248 ATF 139 I 64 consid. 3.4.

249 ATF 139 I 64 consid. 3.4; au sujet des actes interruptifs de la prescription, cf. notamment l'arrêt du TF 2A.10/2007 du 23 août 2007 consid. 5.3; ATF 126 II 1 consid. 2c.

250 ATF 139 I 64 consid. 3.4.

251 STUDER 1946, p. 503. À noter toutefois que dans son arrêt 2P.182/2002 du 17 mars 2003 consid. 3.2, notre Haute Cour avait jugé qu'en raison des circonstances exceptionnelles du cas soumis (demande de prolongation du délai pour déposer la déclaration d'impôt; changement de système d'imposition dans le temps), le délai de péremption d'une année devait être appliqué avec une certaine souplesse et qu'en l'occurrence, un retard d'une année et un quart par rapport à ce délai était justifié.

252 LOCHER K./LOCHER P., § 2, IV D, nos 15, 31 et 32.

- FRÉSARD JEAN-MAURICE/AUBRY GIRARDIN FLORENCE, Commentaire de la LTF (Loi sur le Tribunal fédéral), Berne 2009
- [DE VRIES REILINGH D. 2005] DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, Berne 2005
- [DE VRIES REILINGH D. 2008] DE VRIES REILINGH DANIEL, Premières expériences de procédure sous la LTF en matière de droit fiscal harmonisé (LHID), in: Jusletter du 23 juin 2008
- [DE VRIES REILINGH D. 2009a] DE VRIES REILINGH DANIEL, Définitions et distinction entre le lieu d'exploitation (ou base fixe d'affaires) et l'établissement stable dans les rapports intercantonaux, in: Push-Service des arrêts, publié le 23 juillet 2009
- [DE VRIES REILINGH D. 2009b] DE VRIES REILINGH DANIEL, Légitimation des autorités cantonales, définition de l'établissement stable en matière de double imposition intercantonale et comparaison avec le droit fiscal international, in: Push-Service des arrêts, publié le 12 janvier 2009
- [DE VRIES REILINGH D. 2009c] DE VRIES REILINGH DANIEL, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem Bundesgerichts-gesetz, in: BEUSCH MICHAEL/ISIS, Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zurich/Bâle/Genève 2009, p. 247
- [DE VRIES REILINGH D. 2010] DE VRIES REILINGH DANIEL, Double imposition intercantonale, in: DANON ROBERT/OBRIST THIERRY (édit.), La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010, RJN 2010, p. 169
- [DE VRIES REILINGH D. 2011] DE VRIES REILINGH DANIEL, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse: systèmes, relations, comparaison et examen de la jurisprudence, thèse, Neuchâtel 2011
- [DE VRIES REILINGH D. 2012a] DE VRIES REILINGH DANIEL, Double imposition intercantonale, in: DANON ROBERT/OBRIST THIERRY (édit.), La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2012, RJN 2012, p. 76
- [DE VRIES REILINGH D. 2012b] DE VRIES REILINGH DANIEL, L'interdiction du traitement discriminatoire et la réduction pour participation, in: Commentaires de jurisprudence numérique, Push-Service des arrêts, publié le 16 octobre 2012
- [DONZALLAZ 2008] DONZALLAZ YVES, Loi sur le Tribunal fédéral: commentaire, Berne 2008
- [DUBEY 2010] DUBEY CLAUDE-EMMANUEL, La juridiction directe du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale sous l'empire de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral, RDAF 2010 II, p. 349
- [GANI 2010] GANI RAPHAËL, La qualité pour recourir des autorités et collectivités: «dans l'intérêt de la loi»? RDAF 2010 II, p. 590
- [HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN 2010] HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^e éd., Zurich 2010
- [Kommentar Interkant. Steuerrecht 2011-NOM DE L'AUTEUR] ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, III/1, Interkantonales Steuerrecht, Bâle 2011
- [Kommentar StHG 2002-nom de l'auteur] ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^e éd., Bâle/Genève/Munich 2002
- [LOCHER K./LOCHER P.] LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, IIIe partie: la double imposition intercantonale, Bâle/Therwil (feuilles mobiles)
- [LOCHER P. 1990] LOCHER PETER, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, ZBl 91 (1990), p. 97
- [LOCHER P. 2005] LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^e éd., Berne 2005
- [LOCHER P. 2008/2009] LOCHER PETER, Die Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, Archives 77 (2008/2009), p. 497
- [LOCHER P. 2009] LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 3^e éd., Berne 2009
- [MEIER/CLAVADETSCHER 2007] MEIER ALFRED/CLAVADETSCHER DIEGO, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2007/2, p. 135
- [MERKLI 2008] MERKLI THOMAS, Vorsorgliche Massnahmen und aufschiebende Wirkung bei Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und subsidiären Verfassungsbeschwerden, ZBl 109 (2008), p. 416
- [OBERSON X. 2009] OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 3^e éd., Berne 2009

- [PASCHOUD 2000/2001] PASCHOUD JEAN-BLAISE, Évolution ou révolution du droit fiscal intercantonal? La loi sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, Archives 69 (2000/2001), p. 837
- [POLTIER 2003] POLTIER ETIENNE, Quelques aspects de droit de procédure en matière de double imposition intercantonale, RDAF 2003 II, p. 423
- [RYSER/ROLI 2002] RYSER WALTER/ROLI BERNARD, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4^e éd., Berne 2002
- [STADELMANN 2013] STADELMANN THOMAS, Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung – Klärung offener Fragen, FStR 2013/3, p. 183
- [STUDER 1946] STUDER WALTER, Der Doppelbesteuerungsprozess, ZBl 47 (1946), p. 465 et p. 491
- [ZIMMERMANN 2008] ZIMMERMANN MARKUS, Der Rechtsschutz im Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung unter der Geltung des Bundesgerichtsgesetzes, in: Jusletter du 14 avril 2008

Normes

- [CC] Code civil suisse (du 10.12.1907), RS 210
- [Cst.] Constitution fédérale de la Confédération suisse (du 18.4.1999), RS 101
- [LHID] LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14.12.1990), RS 642.14
- [LIFD] LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11
- [LP] LF sur la poursuite pour dettes et la faillite (du 11.4.1889), RS 281.1
- [LTF] LF sur le Tribunal fédéral (du 17.6.2005), RS 173.110
- [OJ] LF d'organisation judiciaire (du 16.12.1943), RS 3, 521 ; en vigueur jusqu'au 31.12.2006 (abrogée par l'art. 131 al. 1 LTF)
- [OLHID] O sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (du 9.3.2001), RS 642.141
- [PA] LF sur la procédure administrative (du 20.12.1968), RS 172.021

Tax Accounting für anteilsbasierte Vergütungen

Dargestellt an den Rechnungslegungsvorschriften von IFRS und US GAAP

Lic. oec. HSG Marco Mühlemann



Marco Mühlemann, lic. oec. HSG, LL.M. (International Tax Law Universität Zürich), dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Ernst & Young Zürich

Inhalt

1	Ausgangslage und Einführung in das Thema	224	3	Die Berücksichtigung von Ertragssteuern nach IFRS 2 und IAS 12	230
1.1	Bedeutung des Tax Accountings für anteilsbasierte Vergütungen	224	3.1	Kurzer historischer Rückblick	230
1.2	Formen anteilsbasierter Vergütungen	225	3.2	Zentrale Annahmen und Vorgaben von IFRS 2	230
1.3	Massgebende Zeitpunkte bei aktienbasierten Vergütungssystemen	225	3.2.1	Steuerabzug bei Ausübung der Mitarbeiterbeteiligungen	230
2	Die massgebenden Bestimmungen von IFRS – IFRS 2	225	3.2.2	Steuerabzug entspricht dem inneren Wert	231
2.1	Die Entstehung von IFRS 2 («Share-based payment»)	225	3.2.3	Neubewertung des erwarteten Steuerabzugs sowie des latenten Steuerguthabens	231
2.2	Die Grundsätze von IFRS 2	226	3.2.4	Massgebende Anzahl ausstehender Eigenkapitalinstrumente – Berücksichtigung von möglichen Nicht-Ausübungen	232
2.2.1	Kategorien anteilsbasierter Vergütungen	226	3.2.4.1	Mögliche Gründe für einen Verfall von Mitarbeiterbeteiligungen	232
2.2.2	Vesting-Bedingungen	226	3.2.4.2	Ausserordentlicher Steuerabzug	233
2.2.3	Pro-rata-temporis-Abgrenzung von Personalaufwand	226	3.2.5	Aufteilung der latenten Steuern auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital	233
2.2.4	Marktbewertung bei Zuteilung	227	3.2.5.1	Grundsätzliche Überlegungen	233
2.2.5	Berücksichtigung von möglichen Verwirkungen (Forfeitures)	227	3.2.5.2	Steigender Aktienkurs	234
2.2.6	Personalaufwand nach Ablauf der Vesting-Periode	228	3.2.5.3	Fallender Aktienkurs	235
2.2.7	Mitarbeiterbeteiligungen mit Barentschädigung	228	3.2.6	Steuerliche Buchungen bei Ausübung	236
2.3	Anteilsbasierte Vergütungen in multinationalen Konzernen	228	3.3	Offene Fragen in IFRS 2/IAS 12	236
2.3.1	Grundsatzfragen	228	3.3.1	Massgebender Steuersatz/Effekt aus Konzernverrechnungen	236
2.3.2	Konzernabschluss sowie IFRS-Einzelabschlüsse	228	3.3.1.1	Verfügbare Hinweise in IFRS und der Literatur	236
2.3.2.1	Vorgaben in IFRS 2	228	3.3.1.2	Höhe der latenten Steuern bei Konzernverrechnungen	236
2.3.2.2	Fallbeispiel 1 – «Cash-settled»-Plan auf lokaler Stufe	229	3.3.1.3	Aufteilung der Steuereffekte auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital	237
2.3.2.3	Fallbeispiel 2 – Abgabe von SARs durch Konzernmutter	229	3.3.2	Konsolidierte Betrachtung von verschiedenen Eigenkapital-Plänen?	237
2.3.2.4	Wechsel von Mitarbeitern zwischen Konzerngesellschaften	229	3.3.3	Optionen werden nach Vesting nicht ausgeübt	238
2.3.2.5	Der Einfluss von Kostenverrechnungen innerhalb des Konzerns	229	3.3.4	Steuerlicher Abzug vor Ausübung der Mitarbeiterbeteiligungen	238
			3.3.4.1	Eingeschränkte Hinweise und Vorschriften in IFRS 2/IAS 12	238
			3.3.4.2	Steuerbare temporäre Differenz	238

3.3.4.3	Reduktion des Personalaufwandes aufgrund von Verwirkungen	239
3.3.5	Steuerfolgen bei Cash Settlement	240
4	Die massgebenden Bestimmungen von US GAAP – ASC 718	240
4.1	Die Entwicklung der massgebenden Bestimmungen seit 1972	240
4.1.1	APB 25	240
4.1.2	SFAS 123	240
4.1.3	SFAS 123 (R)	241
4.2	Wesentliche nicht-steuerliche Unterschiede zu IFRS 2	241
4.3	Die Berücksichtigung von laufenden und latenten Ertragssteuern nach Accounting Standards Codification (ASC) 718 und ASC 740	241
4.3.1	Wesentliche Differenzen zu IFRS	241
4.3.1.1	Abzugsfähige vs. nicht-abzugsfähige Mitarbeiterbeteiligungen	241
4.3.1.2	Keine «Mark-to-Market»-Bewertung des erwarteten Steuerabzugs	242
4.3.1.3	Berücksichtigung einer Wertberichtigung auf latenten Steueraktiven	243
4.3.1.4	APIC-Pool und buchhalterische Handhabung von «Shortfalls»	243
4.3.1.4.1	Grundsatz	243
4.3.1.4.2	Basis für den APIC-Pool	244
4.3.1.4.3	Überschiessender Steuerabzug in Verlustsituation	244
4.3.2	Einfluss von IAS 12/IFRS 2 und ASC 718/ASC 740 auf den effektiven Steuersatz	245

1 Ausgangslage und Einführung in das Thema

1.1 Bedeutung des Tax Accountings für anteilsbasierte Vergütungen

Das Tax Accounting (im Sinne der Verbuchung und des Ausweises von Steuern) hat in der internationalen Rechnungslegung¹ in den letzten 10 bis 15 Jahren wesentlich an Bedeutung gewonnen, was unter anderem in den zahlreichen Publikationen und der verfügbaren Fachliteratur zum Ausdruck kommt. Gleichzeitig hat das Tax Accounting auch Eingang in die allgemeinen steuerrechtlichen Lehrbücher gefunden.²

Die Publikationen zum Tax Accounting befassten sich bis anhin üblicherweise mit allgemeinen Fragen zu latenten Steuern, der Überleitungsrechnung vom erwarteten zum effektiven Steuersatz, der Werthaltigkeitsanalyse aktiver latenter Steuern oder der korrekten Abbildung von Steuererisiken in der Jahresrechnung. Ein «Mauerblümchenda-sein» geniesst bis anhin das Tax Accounting mit Bezug auf anteilsbasierte Vergütungen (sog. Share-based Pay-

5	Tax Accounting für Share-based Payments unter Berücksichtigung des Schweizer Steuerrechts	245
5.1	Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten	245
5.1.1	Massgeblichkeit der Handelsbilanz	245
5.1.1.1	Kauf der Aktien	246
5.1.1.2	Bedingte Kapitalerhöhung	246
5.1.1.3	Internationale Verrechnung von Kosten aus anteilsbasierten Vergütungen	246
5.1.2	Steuerliche Abzugsfähigkeit einer handelsrechtlichen Rückstellung für Mitarbeiterbeteiligungen	247
5.2	Implikationen für das Tax Accounting nach IFRS und US GAAP	248
5.2.1	Zeitpunkt des steuerlichen Abzugs	248
5.2.2	Höhe des steuerlichen Abzugs	249
5.2.3	Steuereffekt im Eigenkapital	249
6	Zusammenfassung	250
	Literatur	250
	Gesetze	251
	Praxisanweisungen	252
	Rechnungslegungsstandards	252
	Materialienverzeichnis	252

ments). Entsprechende Fachliteratur und weiterführende Hinweise zum Tax Accounting für Share-based Payments wurden bislang einzig von den «Big4» der Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsfirmen publiziert.³

Dies ist insofern etwas überraschend, da das Thema in einem multinationalen Konzern eine Komplexität erreichen kann, welche die typischen Standardfragen des Tax Accountings bei weitem übertrifft. Zudem können die entsprechenden Steuerfolgen in vielen Fällen substantielle Beträge erreichen. So weisen bspw. die Unternehmen Cisco Systems sowie Microsoft in ihren konsolidierten Bilanzen 2012 latente Steuerguthaben in Höhe von USD 1059 Millionen⁴ bzw. USD 882 Millionen⁵ aus, deren Grundlage in anteilsbasierten Vergütungen liegt. Wenig überraschend zeigen die konsolidierten Bilanzen Schweizer Konzerne weit tiefere Beträge. Trotzdem können auch hier die laufenden und latenten Steuerfolgen aus anteilsbasierten Vergütungen einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben.

1 Üblicherweise IFRS und US GAAP.

2 So z. B. im Lehrbuch KESSLER/KRÖNER/KÖHLER (Hrsg.), Konzernsteuerrecht National – International, welches dem Konzernsteuer-Reporting in § 12 ein separates Kapitel widmet.

3 Dies gilt insb. für IFRS. Für US GAAP ist teilweise auch nicht von den Big4 stammende Literatur verfügbar, die jedoch primär die spezifischen Vorschriften des US-Steuerrechts im Blickfeld hat.

4 10-K Report 2012, 128, von Cisco Systems Inc.

5 10-K Report 2012, 68, der Microsoft Corporation.

1.2 Formen anteilsbasierter Vergütungen

Unter anteilsbasierte Vergütungen können diverse Entschädigungsformen subsumiert werden, bei denen die Entlohnung in Eigenkapitalinstrumenten (frei verfügbare oder gesperrte Aktien oder Aktienoptionen) erfolgt. Ergänzend entwickelten sich in der Praxis unterschiedlichste Systeme, bei denen die Entschädigung zwar in bar ausgerichtet wird, deren Höhe jedoch von der Entwicklung eines Eigenkapitalinstruments abhängt (bspw. Phantom Stock oder Stock Appreciation Rights)⁶.

Bereits an dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die Form der Entschädigung (Barmittel im Vergleich zu Aktien) für die internationale Rechnungslegung ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal darstellt.

1.3 Massgebende Zeitpunkte bei aktienbasierten Vergütungssystemen

Wie bei der Besteuerung natürlicher Personen mit Bezug auf anteilsbasierte Vergütungen, ist es auch für die finanzielle Berichterstattung auf der Stufe des Arbeitgebers notwendig, in zeitlicher Hinsicht zwischen Zuteilung («Grant»), Erwerb des unwiderruflichen Rechtsanspruchs («Vesting») und Ausübung («Exercise») zu unterscheiden. Zusammenfassend können die drei Begriffe wie folgt beschrieben werden:

1. Beim «Grant» bzw. der Zuteilung einer Mitarbeiterbeteiligung verspricht der Arbeitgeber dem Angestellten die Gewährung einer bestimmten Anzahl von Optionen, Aktien oder verwandten Instrumenten.
2. «Vesting» bezeichnet den Zeitpunkt, an welchem der Arbeitnehmer die Mitarbeiterbeteiligung unwiderruflich erworben hat. Während der Vesting-Periode kann ein Mitarbeiter die ihm versprochenen Eigenkapitalinstrumente im Falle des Eintritts bestimmter, vordefinierter Ereignisse bzw. der Nicht-Erfüllung bestimmter Voraussetzungen verlieren.⁷
3. Ergänzend zum Vesting versteht man unter dem Begriff «Forfeiture» die Verwirkung zugeteilter Mitarbeiterbeteiligungen. Diese tritt ein, falls der Arbeitnehmer bestimmte Vesting-Bedingungen nicht erfüllt und die entsprechenden Instrumente deshalb verliert. In der Praxis resultieren Forfeitures üblicherweise aufgrund der vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses.
4. Beim «Exercise» übt der Mitarbeiter die ihm zugeordneten Optionen aus und erwirbt eine bestimmte Anzahl Aktien laut den vordefinierten Bedingungen.

6 Vgl. u. a. PETER, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, 17 ff.

7 Vgl. RISI/NIEDERBACHER, Mitarbeiteroptionen und Verrechnungspreis-Aspekte von Optionsprogrammen, 7.

Üblicherweise besteht die Möglichkeit, Optionen nach dem Vesting während einer längeren Zeitspanne (unter Umständen mehrere Jahre) auszuüben.

5. Als «Expiry» bezeichnet man den Verfall ausübbarer Optionen. Dieser tritt üblicherweise dann ein, wenn sich die Einlösung bzw. die Ausübung von Mitarbeiterbeteiligungen für den Arbeitnehmer innerhalb der vorgegebenen Zeitspanne wirtschaftlich nicht lohnt.⁸

IFRS 2 definiert die Begriffe «Grant» sowie «Vesting» im Anhang A, enthält jedoch keine formelle Definition der übrigen Bezeichnungen.

2 Die massgebenden Bestimmungen von IFRS – IFRS 2

Es ist für die Analyse der steuerlichen Implikationen unabdingbar, über ein Verständnis der massgebenden Rechnungslegungsregeln für die Haupttransaktion zu verfügen. Nur dann ist es möglich, die steuerlichen Folgen korrekt in der Jahresrechnung abzubilden. Aus diesem Grund wird nachfolgend zuerst auf die wesentlichen Prinzipien von IFRS 2 eingegangen.

2.1 Die Entstehung von IFRS 2 («Share-based payment»)

Bei IFRS 2, dem massgebenden Standard für anteilsbasierte Vergütungen im International Financial Reporting Standards (IFRS)-Regelwerk, handelt es sich um eine vergleichsweise junge Richtlinie, die erst im Februar 2004 vom International Accounting Standards Board (IASB) in Kraft gesetzt wurde und deren Anwendung seit dem 1.1.2005 zwingend vorgeschrieben ist.

Nachdem bis Ende des vergangenen Jahrtausends unter IFRS, bzw. International Accounting Standards (IAS), überhaupt keine Vorgaben zur Rechnungslegung anteilsbasierter Vergütungen zu finden waren, wurden erste Vorschriften in IAS 19 (Leistungen an Arbeitnehmer) integriert.⁹ Basierend auf den Vorarbeiten der sog. G4+1-Gruppe¹⁰ publizierte das IASB im November 2002 den Entwurf eines spezifischen IFRS-Standards für anteilsbasierte Vergütungen. Dieser wurde vom IASB, nach diversen Anpassungen, im Februar 2004 in Kraft gesetzt.

8 Der Marktwert der Aktien fällt unter den Ausübungspreis und die Optionen sind «out of the money».

9 Vgl. BERTSCHINGER/SCHWARZ/HALLAUER/WALLIMANN, Optionen und Aktien für Mitarbeiter und Lieferanten – share-based payment, 1089.

10 Bei den G4+1 handelte es sich um die nationalen Rechnungslegungsbehörden von Australien, Kanada, Neuseeland, Grossbritannien, den USA sowie dem International Accounting Standards Committee (IASC).

Anfangs Februar 2006 publizierte das IASB bereits erste geplante Änderungen mit Bezug auf Ausübungsbedingungen und Annullierungen.¹¹ Diese wurden im Januar 2008 definitiv verabschiedet und sind seit dem 1. Januar 2009 anwendbar. Zusätzliche Vorschriften wurden anschliessend mit Gültigkeit per 1. Juli 2009 und 1. Januar 2010 in IFRS 2 eingefügt.

2.2 Die Grundsätze von IFRS 2

2.2.1 Kategorien anteilsbasierter Vergütungen

IFRS 2.02 unterscheidet zwischen 3 verschiedenen Kategorien anteilsbasierter Vergütungen:¹²

1. Vergütungen in Form von Eigenkapitalinstrumenten (bspw. Aktien), sog. «Equity-settled Share-based Payments».
2. Barvergütungen («Cash-settled Payments»), deren Höhe sich am Wert von Eigenkapitalinstrumenten orientiert.¹³ Bei diesen erhält der Mitarbeiter eine Barauszahlung, jedoch kein Eigenkapitalinstrument. «Cash-settled Payments» sind nach IFRS 2.07 als Verbindlichkeit in der IFRS-Bilanz zurückzustellen. Auf diese Vergütungsform wird nachfolgend nur am Rande eingegangen.
3. Vergütungsformen, bei denen der Mitarbeiter zwischen einer Barauszahlung und einem Eigenkapitalinstrument auswählen kann. Solche Wahlrechte sind in der Praxis nicht besonders häufig anzutreffen¹⁴.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass nach IFRS 2.04 nicht nur Mitarbeiter mit Eigenkapitalinstrumenten entschädigt werden können. IFRS 2 ist auch für Vergütungen anwendbar, bei denen bspw. Lieferanten durch Aktien des Auftraggebers bezahlt werden. In der Praxis ist diese Entschädigungsform aber äusserst selten anzutreffen.

2.2.2 Vesting-Bedingungen

IFRS 2 unterscheidet bei den Vesting-Bedingungen zwischen marktentwicklungsabhängigen und nicht marktentwicklungsabhängigen Kriterien.¹⁵ Bei ersteren erfolgt das Vesting einzig dann, wenn gesetzte Leistungsziele erreicht werden, wobei das Erreichen dieser Ziele aus-

serhalb des alleinigen Einflussbereichs des Mitarbeiters liegt.¹⁶ IFRS 2.19 erwähnt als mögliche Ziele beispielhaft eine bestimmte Gewinnzunahme des Arbeitgeberunternehmens oder einen vorgegebenen minimalen Anstieg des Aktienkurses der Gesellschaft. Typischerweise sind «Performance Conditions» Bestandteil in Beteiligungsplänen für die oberste Führungsebene des Unternehmens.

Bei einer «Service Condition» hängt das Vesting demgegenüber einzig davon ab, ob der Mitarbeiter seine Arbeitsleistung während einer vorgegebenen minimalen Periode, bzw. bis zu einem bestimmten Zeitpunkt, erbringt. Die meisten Mitarbeiterbeteiligungspläne enthalten eine implizite oder explizite Service Condition.¹⁷ In der Praxis ist festzustellen, dass die meisten Mitarbeiterbeteiligungspläne, insbesondere jene für die «normalen» Angestellten, einzig Service Conditions, nicht aber Performance-Bedingungen enthalten.

Es ist nach IFRS 2 aber möglich, Service Conditions und Performance Conditions zu kombinieren. So kann das Vesting einer Mitarbeiterbeteiligung bspw. sowohl von einem vorgegebenen minimalen zukünftigen Arbeitsverhältnis als auch von einem Ziel-Aktienkurs abhängen.¹⁸

2.2.3 Pro-rata-temporis-Abgrenzung von Personalaufwand

Nach IFRS 2.01 sind die Kosten aus der anteilsbasierten Vergütung von Mitarbeitern in der Erfolgsrechnung zu zeigen; dies unabhängig davon, ob die Aktien vom Arbeitgeber auf dem Markt erworben oder mittels Aktienkapitalerhöhung neu geschaffen wurden.

Wie Accounting Standard Codification (ASC) 718 unter den United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) basiert auch IFRS 2 auf der Fiktion, dass bei einem Mitarbeiterbeteiligungsplan mit Equity Settlement Eigenkapital durch Arbeitsleistung liberiert wird. Diese Arbeitsleistung ist zum Zeitpunkt der Zuteilung (Grant) der Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente zu bewerten und über die Dienstzeit als Personalaufwand pro rata temporis in der Erfolgsrechnung zu erfassen. Die Dienstzeit wird definiert als die Zeit zwischen dem Ausgabedatum (Grant) und dem Zeitpunkt des unwiderprüflichen Erwerbs (Vesting).¹⁹

Die Liberierung von Eigenkapital durch Arbeitsleistung führt unter IFRS 2 zur nachfolgenden, für handelsrechtliche Zwecke unzulässigen Buchung:

Personalaufwand/Eigenkapital (Reserven)	Fr. X
---	-------

11 Vgl. Pressemitteilung des International Accounting Standards Board (IASB) (vom 2.2.2006), www.iasplus.com/de/Plone/de/binary/pressrel/0602ifrs2amended.pdf.

12 Vgl. u. a. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH/KLS ACCOUNTING & VALUATION GMBH, IFRS-Praxishandbuch, 368.

13 Bspw. sog. Stock Appreciation Rights oder Phantom Stock.

14 Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH/KLS ACCOUNTING & VALUATION GMBH, IFRS-Praxishandbuch, 368.

15 Englisch «performance conditions» sowie «service conditions»; vgl. KPMG, Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, 839, und PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12032.

16 Vgl. PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12033.

17 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2173.

18 Vgl. das Beispiel 32.13 in E&Y, International GAAP® 2013, 2181.

19 BERTSCHINGER/SEIBOLD-MEIER, IFRS, 210.

Sofern die Zuteilung an keine Vesting-Bedingungen geknüpft ist, muss der gesamte Personalaufwand bei Grant in der Erfolgsrechnung erfasst werden.²⁰

Betreffend Performance Conditions ist zu berücksichtigen, dass diese nach IFRS 2.21 in die Marktbewertung der Mitarbeiterbeteiligung einfließen müssen und keinen Einfluss auf die Vesting-Periode und die zeitliche Verteilung des Personalaufwandes haben.

2.2.4 Marktbewertung bei Zuteilung

Der Marktwert der an die Mitarbeiter abgegebenen Beteiligungsinstrumente ist nach IFRS 2.11 einzig zum Zeitpunkt der Zuteilung festzulegen. Eine Neubewertung der zugeteilten Instrumente an späteren Bilanzstichtagen ist nach IFRS 2 in der Regel nicht notwendig bzw. nicht zulässig. Gleichzeitig enthält IFRS 2 äusserst restriktive Bestimmungen mit Bezug auf die Annullierung oder Änderung bestehender Pläne.²¹ Durch eine vorzeitige Planaufhebung kann in der Regel keine Aufwandsminderung erzielt werden.

Die Bewertung der gewährten Mitarbeiterbeteiligungen, typischerweise Optionen, hat laut IFRS 2.17 anhand von anerkannten Methoden zu erfolgen (bspw. Black-Scholes, Binomial-Modell oder Monte Carlo Simulation).²² Dies kann bei nicht-kotierten Gesellschaften aufgrund der fehlenden Verfügbarkeit von Volatilitätsdaten zu zusätzlichen Herausforderungen führen.²³

Weit einfacher ist die Bewertung, falls den Mitarbeitern börsengehandelte Optionen zugeteilt werden. In diesem Fall kann nach IFRS 2.16 direkt auf den entsprechenden Börsenkurs abgestellt werden.

2.2.5 Berücksichtigung von möglichen Verwirkungen (Forfeitures)

Der über die Vesting-Periode pro rata temporis abzugrenzende Personalaufwand entspricht grundsätzlich der Anzahl der versprochenen Beteiligungsinstrumente, multipliziert mit dem zum Zeitpunkt der Zuteilung festgelegten Verkehrswert pro Instrument.

Bereits zum Ausgabezeitpunkt muss nach IFRS 2.20 berücksichtigt werden, dass einzelne Mitarbeiterbeteiligungen möglicherweise vorzeitig verwirken und nie unwi-

derruflich erworben werden.²⁴ Weiss ein Unternehmen bspw. von früheren Mitarbeiterbeteiligungsplänen, dass 10 % aller zugeteilten Optionen von den Arbeitnehmern vor Vesting verwirkt werden, so ist für die Bestimmung des massgebenden IFRS 2-Personalaufwandes von Anfang an einzig auf 90 % aller versprochenen Optionen abzustellen.²⁵ In Abweichung zur Verkehrswertbestimmung ist nach IFRS 2.20 ausserdem zu jedem Bilanzstichtag eine Neubeurteilung der möglichen «Forfeitures» vorzunehmen.²⁶ Der über die laufende Vesting-Periode erfasste kumulierte IFRS 2-Personalaufwand muss dabei stets auf der aktuellsten Schätzung der erwarteten unwiderruflich erworbenen Optionen basieren. Dies bedeutet, dass der Personalaufwand der laufenden Berichtsperiode folgender Differenz entsprechen muss:

$$\begin{aligned} & \text{Kumulierter notwendiger Personalaufwand per Ende der laufenden} \\ & \text{Periode} \\ \text{./.} & \text{Kumulierter notwendiger Personalaufwand per Ende der Vorperiode} \\ = & \text{IFRS 2-Personalaufwand der laufenden Berichtsperiode} \end{aligned}$$

Diese Vorgabe hat zur Folge, dass der Personalaufwand aufgrund einer Neubeurteilung der erwarteten unwiderruflich erworbenen Optionen (bzw. Verwirkungen) zwischen den verschiedenen Perioden schwanken kann.²⁷ Geht man im laufenden Jahr davon aus, dass aufgrund einer tieferen Fluktuation weniger Mitarbeiterbeteiligungen verwirken als bisher angenommen, so ist in der laufenden Periode ein höherer Personalaufwand als in der Vorperiode zu verbuchen.²⁸ Ein Teil des laufenden Personalaufwandes entfällt dabei auf die anteilige Nachbuchung für die vorangehenden Berichtsperioden.

Wird umgekehrt erwartet, dass bis zum Vesting bspw. 5000 zusätzliche Optionen verwirken, so muss in der laufenden Berichtsperiode weniger Personalaufwand verbucht werden. Die Reduktion des Personalaufwandes entfällt dabei einerseits auf die Abnahme des Gesamtbestandes an erwarteten, unwiderruflich erworbenen Optionen. Andererseits darf der in den Vorjahren für die 5000 Optionen berücksichtigte Personalaufwand in der laufenden Periode erfolgswirksam zurückgebucht werden.²⁹

20 E&Y, International GAAP® 2013, 2170 (Beispiel 32.5) sowie 2190 f.
 21 Vgl. auch OHLUND/GWERDER, Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf aktienbasierte Vergütungen, 831 ff.
 22 Für die Bewertung besonderer Optionstypen vgl. VATER, Stock Options: Bewertung, steuerrechtliche Aspekte und Rechnungslegung sowie Alternativen, 30 ff.
 23 Anhang B29 von IFRS 2 sieht in diesem Fall ein Abstellen auf die Aktienkursvolatilität verwandter Unternehmen vor.

24 Da bspw. einzelne Mitarbeiter das Unternehmen vor Ablauf der Vesting-Periode verlassen.
 25 Vgl. ebenfalls das Beispiel bei PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH/KLS ACCOUNTING & VALUATION GMBH, IFRS-Praxishandbuch, 372.
 26 IFRS 2.20: «The entity ... shall revise that estimate, if necessary, if subsequent information indicates that the number of equity instruments expected to vest differs from previous estimates.»
 27 Weitere Schwankungen können sich bei Mitarbeiterbeteiligungsplänen ergeben, die auf einem sog. «Graded Vesting»-Konzept basieren.
 28 Vgl. das Beispiel 12.110 in PWC, IFRS adoption by country, 12037.
 29 Vgl. auch das Zahlenbeispiel in PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH/KLS ACCOUNTING & VALUATION GMBH, IFRS-Praxishandbuch, 375.

Dies kann in Extremfällen dazu führen, dass in einer bestimmten Periode ein negativer IFRS 2-Personalaufwand in der Erfolgsrechnung zu zeigen ist.³⁰

Bei der Berechnung des Personalaufwandes ist einzig auf das erwartete Vesting der Mitarbeiterbeteiligungen abzustellen. Unmassgebend ist die Frage, ob die zugeteilten Instrumente in Zukunft auch ausgeübt werden. Ein Unternehmen muss folglich auch dann Personalaufwand verbuchen, wenn «nicht-gevestete» Optionen «unter Wasser» sind, d. h. per Bilanzstichtag einen negativen inneren Wert aufweisen und mutmasslich nie ausgeübt werden.

2.2.6 Personalaufwand nach Ablauf der Vesting-Periode

Nach Ablauf der Vesting-Periode ist nach IFRS 2.23 grundsätzlich kein Personalaufwand mehr zu verbuchen,³¹ d. h. für unwiderruflich erworbene, aber nicht ausgeübte Mitarbeiterbeteiligungen erfolgt keine Anpassung des Personalaufwandes. In diesem Fall hat der Arbeitgeber folglich Personalaufwand verbucht, ohne dass dem Unternehmen sowie den Aktionären³² aus dem Mitarbeiterbeteiligungsplan, mit Ausnahme der Administrationsausgaben und möglicher Opportunitätskosten, effektiv Aufwand entstanden ist.

2.2.7 Mitarbeiterbeteiligungen mit Barentschädigung

Die Rechnungslegung für Mitarbeiterbeteiligungen mit Barentschädigung («Cash Settlement») ist verhältnismässig einfach. Nach IFRS 2.30 führt ein Cash Settlement stets zu einer Verbindlichkeit, deren Höhe zum Fair Value zu bewerten ist.³³ Diese Verbindlichkeit ist bis zur Auszahlung der Barentschädigung, d. h. auch nach Ablauf der Vesting-Periode, an jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten, und die entsprechenden Veränderungen sind erfolgswirksam zu erfassen.³⁴

Bis zum Zeitpunkt des Vestings ist die Verbindlichkeit ebenfalls pro rata temporis zu erfassen. Gleichzeitig ist die Anzahl von zukünftigen Verwirklungen zu schätzen und bei der Rückstellungsberechnung zu berücksichtigen.³⁵

2.3 Anteilsbasierte Vergütungen in multinationalen Konzernen

2.3.1 Grundsatzfragen

In multinationalen Konzernen tritt regelmässig die Situation ein, dass Angestellte von Tochtergesellschaften berechtigt sind, an Mitarbeiterbeteiligungsplänen des Konzerns teilzunehmen. Typischerweise wird dabei der Mitarbeiter nicht mit Eigenkapitalinstrumenten seines direkten lokalen Arbeitgebers, sondern mit Aktien oder Optionen der (börsenkotierten) Muttergesellschaft des Konzerns entschädigt.³⁶ In der Praxis stellen sich bei dieser Konstellation regelmässig die nachfolgenden, nicht als abschliessender Katalog zu verstehenden, Fragen:³⁷

1. Ist der IFRS 2-Personalaufwand auf Stufe der Mutter- oder der Tochtergesellschaft zu verbuchen?
2. Können Mutter- und Tochtergesellschaft eine unterschiedliche Verbuchungsweise anwenden?
3. Kann bei der Einzelgesellschaft eine andere Verbuchungsweise notwendig sein als für konsolidierte Zwecke?
4. Wie ist vorzugehen, wenn ein Mitarbeiter für mehrere Konzerngesellschaften tätig ist?
5. Hat eine allfällige Weiterbelastung der Kosten für Mitarbeiterbeteiligungen einen Einfluss auf den Ausweis in der konsolidierten Jahresrechnung? Spielt der Zeitpunkt der Weiterbelastung eine Rolle?

2.3.2 Konzernabschluss sowie IFRS-Einzelabschlüsse

2.3.2.1 Vorgaben in IFRS 2

IFRS hatte ursprünglich den Fokus auf die korrekte Darstellung konsolidierter Jahresrechnungen gelegt und Einzelabschlüsse weit weniger im Blickfeld. Nachdem seit mehreren Jahren jedoch ein globaler Trend zur Angleichung lokaler Rechnungslegungsstandards an IFRS bzw. die vollständige Übernahme von IFRS für lokale und statutarische Berichtszwecke ersichtlich ist,³⁸ kommt der korrekten Handhabung von IFRS 2 im Einzelabschluss ebenfalls zentrale Bedeutung zu.

Diese Entwicklung hat zur Folge, dass die in der Vergangenheit regelmässig angesprochene Frage, ob IFRS 2-Personalaufwand auf Stufe der Einzelgesell-

30 PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH/KLS ACCOUNTING & VALUATION GMBH, IFRS-Praxishandbuch, 374.

31 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2172.

32 Unter «Aktionärskosten» bei Mitarbeiterbeteiligungsplänen wird allgemein der Verwässerungseffekt verstanden; vgl. auch E&Y, International GAAP® 2013, 2121.

33 Vgl. KPMG, Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, 855.

34 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2251 f.

35 Vgl. das Beispiel 32.36 in E&Y, International GAAP® 2013, 2252 f.

36 PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12084 (Ziff. 12.175), geht davon aus, dass ein Mitarbeiter unter Umständen Aktien einer nicht-kotierten Tochtergesellschaft erhalten kann.

37 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2287 f.; PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12081; KPMG, Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, 868.

38 Eine Übersicht der Anwendung von IFRS für lokale Zwecke findet sich in PWC, IFRS adoption by country.

schaften oder einzig «Top-Side» – d. h. auf Konzernstufe – zu verbuchen sei, an Bedeutung verliert.

IFRS 2 enthält in den Paragraphen IFRS 2.43A bis IFRS 2.43D³⁹ spezifische Vorschriften zur Rechnungslegung von anteilsbasierten Vergütungen im Konzernverhältnis. IFRS 2.03A bestätigt ausserdem, dass im Konzernverhältnis die Gesellschaft, welche die anteilsbasierte Entschädigung an den Mitarbeiter leistet, und die Gesellschaft, welche die Arbeitsleistung letztlich erhält, nicht identisch sein müssen. Dies hat unmittelbar zur Folge, dass die Abgrenzung zwischen «Equity-settled» und «Cash-settled» für lokale und konsolidierte Zwecke unterschiedlich ausfallen kann.⁴⁰

2.3.2.2 Fallbeispiel 1 – «Cash-settled»-Plan auf lokaler Stufe

Nach IFRS 2.43B hat der lokale Arbeitgeber einen Mitarbeiterbeteiligungsplan nur dann als «Equity-settled» zu qualifizieren, sofern entweder

- der Mitarbeiter Eigenkapitalinstrumente (in der Regel Aktien) des lokalen Arbeitgebers erhält oder
- keine rechtliche Verpflichtung des lokalen Arbeitgeberunternehmens besteht, dem Mitarbeiter die versprochenen Eigenkapitalinstrumente zu übertragen. In diesem Fall kann der Mitarbeiter die Erfüllungsklage einzig gegenüber der Konzernmuttergesellschaft geltend machen.

Nachdem es in der Praxis unüblich ist, den Mitarbeiter mittels nicht-kotierter Aktien des lokalen Arbeitgeberunternehmens zu entschädigen,⁴¹ interessiert vorliegend in erster Linie die Teilbestimmung (b) von IFRS 2.43B. Sofern der Mitarbeiter die Übertragung der Mutter-Aktien bei seinem lokalen Arbeitgeber geltend machen kann, liegt aus Sicht des Einzelabschlusses der Tochtergesellschaft ein «Cash-settled»-Plan vor, der als Verbindlichkeit in der IFRS-Einzelbilanz zu passivieren ist.⁴² Dies beruht auf der Überlegung, dass die Tochtergesellschaft als Arbeitgeber bei ihrer Konzernmutter oder auf dem Markt Aktien kaufen muss, um diese anschliessend dem Mitarbeiter zu übergeben.

Aus konsolidierter Sicht liegt bei diesem Fallbeispiel demgegenüber ein «Equity-settled»-Plan vor, da der Mit-

arbeiter Anteilsscheine des Konzerns erhält. Wie bereits erwähnt, würde auf lokaler Ebene nur dann ebenfalls eine «Equity-settled»-Klassifikation vorliegen, wenn der Mitarbeiter die Übertragung der Aktien einzig bei der Konzernmutter verlangen könnte.

Die unterschiedliche Qualifikation des Mitarbeiterbeteiligungsplans auf lokaler und Gruppenebene stellt erhöhte Anforderungen an die Konsolidierung, indem unter anderem die lokal verbuchte Verbindlichkeit für den Konzernabschluss zu eliminieren ist.

2.3.2.3 Fallbeispiel 2 – Abgabe von SARs durch Konzernmutter⁴³

In diesem Beispiel gewährt die Konzernmutter sog. Stock Appreciation Rights (SARs) an Mitarbeiter diverser Tochtergesellschaften, wobei die Tochtergesellschaften weder ins Vertragsverhältnis involviert sind noch eine Rückbelastung von der Konzernmutter erhalten. Da die Entschädigung der Mitarbeiter bei SARs stets in bar erfolgt, liegt aus Sicht des konsolidierten Abschlusses ein «Cash-settled»-Plan vor, der die Passivierung einer entsprechenden Verbindlichkeit in der konsolidierten Bilanz erfordert.

Bei den Tochtergesellschaften ist zu beachten, dass nach dem Wortlaut von IFRS 2.43B ein «Equity-settled»-Plan vorliegt, da die Arbeitsleistung der Mitarbeiter nicht der Konzernmutter, sondern den lokalen Arbeitgebern erbracht wird. Obwohl diese aufgrund der fehlenden Rückbelastung faktisch in den Genuss einer Gratisleistung gelangen, muss auf lokaler Stufe IFRS 2-Personalaufwand verbucht werden. Die dadurch resultierende Erhöhung des Eigenkapitals der Tochtergesellschaften kann wirtschaftlich als Kapitaleinlage durch die Konzernmutter interpretiert werden.

2.3.2.4 Wechsel von Mitarbeitern zwischen Konzerngesellschaften

Nach IFRS 2.B59 ist beim konzerninternen Transfer eines Mitarbeiters während der Vesting-Periode der Personalaufwand von den jeweiligen Arbeitgebern pro rata temporis zu erfassen.⁴⁴

2.3.2.5 Der Einfluss von Kostenverrechnungen innerhalb des Konzerns

IFRS 2 äussert sich nicht dazu, wie Rückbelastungen für Share-based Payments von den beteiligten Konzerngesellschaften in ihren IFRS-Einzelabschlüssen zu verbu-

39 Bis zum Juni 2009 waren diese Bestimmungen in IFRIC 11 («IFRS 2 – Group and Treasury Share Transactions») enthalten; vgl. auch E&Y, International GAAP® 2013, 2123.

40 Vgl. PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12081 sowie letzter Satz von IFRS 2.43A.

41 Ein möglicher Anwendungsfall mit nachfolgendem Tausch der Tochter-Aktien in Anteile der Konzernmutter findet sich in PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12081, 12084.

42 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2291, sowie PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12081 und 12082.

43 Vgl. Beispiel 3 in PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12083.

44 Vgl. auch E&Y, International GAAP® 2013, 2313.

chen sind.⁴⁵ Der Exposure Draft aus dem Jahr 2005 zu IFRIC 11 enthielt in Ziffer D17 den Vorschlag, die entsprechende Zahlung an die Konzernmutter bei der Tochtergesellschaft direkt im Eigenkapital (Rückzahlung einer Kapitaleinlage sowie allfällige Dividendenausschüttung) und nicht in der Erfolgsrechnung zu erfassen.

KPMG, PWC und Ernst & Young stimmen diesem Vorgehen in ihren IFRS-Praxishandbüchern zu, sofern zwischen der Rückbelastung und der Mitarbeiterbeteiligung ein direkter kausaler Zusammenhang besteht.⁴⁶ Andernfalls ist die Rückbelastung, wie eine allgemeine Kostenverrechnung, in der Erfolgsrechnung als Aufwand zu buchen.

Selbstverständlich kann die Verbuchung der konzerninternen Verrechnungen für Share-based Payments auf lokaler Ebene keinen Einfluss auf die konsolidierte Jahresrechnung haben.

3 Die Berücksichtigung von Ertragssteuern nach IFRS 2 und IAS 12

Das Inkraftsetzen von IFRS 2 machte es notwendig, in IAS 12 eine Ergänzung mit Bezug auf anteilsbasierte Vergütungen einzufügen. Die entsprechenden Bestimmungen sind in den Paragraphen 12.68A bis 12.68C enthalten.

3.1 Kurzer historischer Rückblick

Während das Positionspapier der G4+1-Gruppe noch keine Aussagen zum Tax Accounting für anteilsbasierte Vergütungen enthielt, nahm der IFRS 2-Entwurf vom November 2002 in den Fragen 23 und 24 sowie im Abschnitt E5 bereits explizit Bezug auf die Darstellung von laufenden und latenten Steuerfolgen in einem IFRS-Abschluss.

In bewusster Abweichung zu den US GAAP (SFAS 123) wurde im Exposure Draft vorgeschlagen, alle laufenden und latenten Steuerfolgen aus anteilsbasierten Vergütungen in der IFRS-Erfolgsrechnung zu berücksichtigen und keine Aufteilung zwischen Erfolgsrechnung und Eigenkapital vorzunehmen (vgl. die nachfolgenden Erläuterungen in Ziffer 3.2.5). Laut dem zusammenfassenden Protokoll des IASB Meetings vom Juli 2003 wurde die-

ser Vorschlag in der Vernehmlassung von den meisten Antwortenden begrüsst, während andere IFRS-Anwender der Methodik von US GAAP den Vorzug einräumten.⁴⁷ Aufgrund der grösseren Zustimmung zum Vorschlag gemäss Exposure Draft entschied das IASB vorläufig, dass alle laufenden und latenten Steuereffekte aus Mitarbeiterbeteiligungen in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen seien.

Anlässlich eines gemeinsamen Meetings mit dem Financial Accounting Standards Board (FASB) im Oktober 2003 wurde die Allokation der Steuern vom IASB einer erneuten Beurteilung unterzogen. Das IASB teilte dabei die Ansicht des FASB, dass die Ursachen möglicher Steuerfolgen sowohl in der Erfolgsrechnung als auch im Eigenkapital (Veränderung des Aktienkurses) liegen können. Im selben Meeting wurde auch besprochen, ob die Berechnung eines resultierenden latenten Steuerguthabens auf einem «Mark-to-Market»-Ansatz basieren oder einzig den verbuchten Personalaufwand berücksichtigen sollte.⁴⁸ Da zu diesen Fragen vorläufig kein Konsens erzielt werden konnte, wurde vereinbart, diese Punkte an einem nachfolgenden Meeting weiter zu besprechen.

Anlässlich des gemeinsamen Meetings mit dem FASB vom November 2003 entschied das IASB, den Ansatz von SFAS 123 zu übernehmen und laufende und latente Steuern sowohl in der Erfolgsrechnung als auch im Eigenkapital zu berücksichtigen. Folglich wurde die im Exposure Draft von IFRS 2 vorgesehene Methodik vom IASB verworfen. Gleichzeitig bekräftigte das IASB, für die Berechnung möglicher latenter Steuern aus anteilsbasierten Vergütungen auf einen Marktwertansatz abzustellen und die Position des FASB nicht zu übernehmen.⁴⁹ Laut Auffassung des IASB stand die Berechnungsmethodik von US GAAP im Widerspruch zur Definition eines Aktivums gemäss IFRS-Framework sowie diversen Bestimmungen in anderen IFRS-Standards.⁵⁰

Diese beiden Positionen des IASB haben anschliessend den Weg in die definitive Fassung von IFRS 2 und die entsprechenden Ergänzungen in IAS 12 gefunden.

3.2 Zentrale Annahmen und Vorgaben von IFRS 2

3.2.1 Steuerabzug bei Ausübung der Mitarbeiterbeteiligungen

IAS 12.68A und IFRS 2 gehen im Grundsatz davon aus, dass der Arbeitgeber aus der Gewährung der anteilsba-

45 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2292 ff.; PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12088; KPMG, Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, 874.

46 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2293; PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 12088; KPMG, Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, 874.

47 IASB Update July 2003, 11.

48 IASB Update October 2003, 9.

49 IASB Update November 2003, 7.

50 BC 325 von IFRS 2.

sierten Vergütung einen Abzug geltend machen kann, der den steuerbaren Gewinn entsprechend vermindert. Die Einräumung von anteilsbasierten Vergütungen führt beim Arbeitgeber mithin zu einem steuerlichen Vorteil. Diese Annahme ist mit Blick auf den im IFRS-Abschluss verbuchten Personalaufwand verständlich, auch wenn das lokale Steuerrecht des Arbeitgebers nicht zwingend auf das IFRS-Ergebnis abstellt und im Extremfall die steuerliche Abzugsfähigkeit der entsprechenden Kosten vollständig verneint. Die Basis of Conclusion («BC») 311 von IFRS 2 bestätigt denn auch, dass das massgebende Steuerrecht des zuständigen Staates abweichende Bestimmungen vorsehen kann.

Im Weiteren nehmen IFRS 2 und IAS 12 an, dass der Arbeitgeber den Steuerabzug, sofern das entsprechende lokale Steuerrecht eine Reduktion des steuerbaren Gewinns vorsieht, *zum Zeitpunkt der Ausübung durch den Mitarbeiter* geltend machen kann.⁵¹ In zeitlicher Hinsicht resultiert folglich eine Differenz zwischen der Verbuchung des IFRS 2-Personalaufwandes sowie dem entsprechenden Abzug in der Steuererklärung.

Die Annahme eines Steuerabzugs zum Zeitpunkt der Ausübung dürfte für die Mehrzahl der Steuerjurisdiktionen stimmen. So knüpft bspw. das Steuerrecht der USA den Abzug beim Arbeitgeber direkt an die Versteuerung des Einkommens beim Mitarbeiter (vgl. auch die Erläuterungen in den Ziffern 4.3.1.1). Aus zeitlicher Sicht können sich aber Abweichungen von dieser Grundannahme ergeben, wenn bspw. IFRS 2-Kosten innerhalb eines multinationalen Konzerns jährlich weiterverrechnet werden oder das lokale Steuerrecht einen Steuerabzug zu einem früheren Zeitpunkt ermöglicht.⁵²

Die Möglichkeit eines zeitlich früheren Steuerabzugs wird einzig in BC 314 von IFRS 2, jedoch nicht direkt in IFRS 2 und IAS 12, angesprochen. BC 314 legt fest, dass ein allfälliger Steuerabzug bei Zuteilung der Mitarbeiterbeteiligungen nach der allgemeinen Methodik von IAS 12 zu einer steuerbaren temporären Differenz führt, auf der eine latente Steuerverbindlichkeit zu berücksichtigen ist.

3.2.2 Steuerabzug entspricht dem inneren Wert

Betreffend Höhe des zukünftigen Steuerabzugs geht IAS 12.68B im Sinne einer dritten zentralen Annahme davon aus, dass diese *dem inneren Wert* des entsprechenden Eigenkapitalinstruments zum Zeitpunkt der Ausübung entspricht. IAS 12.69B sowie BC 311 und BC 312 von

IFRS 2 weisen ergänzend darauf hin, dass dieser Steuerabzug vom Totalbetrag des IFRS 2-Personalaufwandes abweichen kann bzw. in der Mehrzahl aller Fälle davon abweichen wird. Falls der Mitarbeiter bei Erfüllung aller Vesting-Voraussetzungen eine Gratisaktie erhält, entspricht der innere Wert dem Aktienkurs bei der Übertragung dieser Aktie.

Die Buchung «Personalaufwand/Eigenkapital» führt zur Situation, dass in der IFRS-Bilanz weder ein Vermögenswert noch eine Verbindlichkeit ausgewiesen werden, die sich auf anteilsbasierte Vergütungen beziehen.⁵³ Gleichzeitig ist es auch möglich, dass eine nach steuerlichen Kriterien erstellte Bilanz, sofern eine solche überhaupt vorbereitet wird, keine entsprechenden Aktiven und Passiven aus Mitarbeiterbeteiligungen zeigt. Aus diesem Grund könnte von einzelnen Bilanzlesern die Frage aufgeworfen werden, ob und wo eine temporäre Differenz vorliegt, die zu einer latenten Steuerposition in der IFRS-Bilanz führt.

IAS 12.68B hält mit Verweis auf IAS 12.09 sowie IAS 12.26 (b) klärend fest, dass die Differenz zwischen dem erwarteten zukünftigen Steuerabzug sowie dem IFRS-Bilanzwert von Null als steuerlich abzugsfähige temporäre Differenz qualifiziert, die grundsätzlich die *Aktivierung eines latenten Steuerguthabens* rechtfertigt.⁵⁴ Sofern jedoch das massgebende Steuerrecht die steuerliche Abzugsfähigkeit von Mitarbeiterbeteiligungskosten verneint, liegt eine permanente Differenz ohne latente Steuerfolgen vor.

3.2.3 Neubewertung des erwarteten Steuerabzugs sowie des latenten Steuerguthabens

Bei der Bestimmung des erwarteten zukünftigen Steuerabzugs ist zu berücksichtigen, dass der innere Wert bei Ausübung vom dann gültigen Aktienkurs der Gesellschaft abhängt und folglich im Vorfeld nicht bekannt ist. Insofern stellt sich die Frage, wie der zukünftige Steuerabzug und das resultierende latente Steueraktivum zu bemessen sind.

IAS 12.68B legt fest, dass zu jedem Bilanzstichtag eine Neubewertung des erwarteten Steuerabzugs und des resultierenden latenten Steuerguthabens vorzunehmen ist («Mark-to-Market»-Ansatz). Ergänzend bestimmt IAS 12.68B, dass der Steuerabzug, basierend auf allen verfügbaren Informationen, am jeweiligen Bilanzstich-

51 S. auch PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13106.

52 Bspw. in der Schweiz, vgl. Abschn. 5.1.

53 Sofern das Unternehmen einzig Beteiligungspläne mit einem «Equity Settlement» ausstehend hat. Zu «Cash Settlements» vgl. Abschn. 2.2.7.

54 Vorbehaltlich der Aktivierungsvoraussetzungen von IAS 12.27 ff.

tag geschätzt werden soll.⁵⁵ Diese Aussage ist nun aber nicht dahingehend zu verstehen, dass von der Gesellschaft eine Schätzung des künftigen Aktienkurses (zum Zeitpunkt der erwarteten Ausübung) vorzunehmen ist. Es ist vielmehr von der Fiktion auszugehen, dass sich der innere Wert der Mitarbeiterbeteiligung zwischen Bilanzstichtag und Ausübungszeitpunkt nicht mehr verändern wird. Mithin ist der Steuerabzug zu bestimmen, der bei einer fiktiven sofortigen Ausübung resultieren würde. IAS 12.68B präzisiert denn auch im letzten Satz, dass der massgebende innere Wert auf dem Aktienkurs per Bilanzstichtag basieren muss.⁵⁶

Bis zum Zeitpunkt des Vestings darf der erwartete Steuerabzug nur pro rata temporis berücksichtigt werden, obwohl der Wortlaut von IAS 12.68A bis IAS 12.64C keine diesbezügliche Vorschrift enthält. Das Fallbeispiel 5 im Anhang B von IAS 12 macht jedoch deutlich, dass bei einer vorgegebenen Vesting-Periode von 3 Jahren am Ende des 2. Jahres einzig $\frac{2}{3}$ des maximalen latenten Steueraktivums bilanziert werden dürfen. Dieses Vorgehen steht im Einklang mit der Verbuchung des Personalaufwandes, welcher ebenfalls pro rata temporis über die Vesting-Periode verteilt wird.

3.2.4 Massgebende Anzahl ausstehender Eigenkapitalinstrumente – Berücksichtigung von möglichen Nicht-Ausübungen

Wie in Abschn. 2.2.5 erläutert wurde, ist für die Berechnung des Personalaufwandes auf die erwartete Anzahl der unwiderruflich erworbenen Mitarbeiterbeteiligungen abzustellen. IAS 12 und IFRS 2 legen nicht fest, ob für die Berechnung der latenten Steuern ebenfalls diese Anzahl zu verwenden ist oder ob die erwarteten Ausübungen zu berücksichtigen sind. In den diversen Zahlenbeispielen zu IAS 12 und IFRS 2 wird implizit davon ausgegangen, dass unwiderruflich erworbene Mitarbeiterbeteiligungen mit einem positiven inneren Wert auch ausgeübt werden. Nachstehend werden jedoch diverse Sachverhalte gezeigt, bei denen eine Differenz zwischen den unwiderruflich erworbenen («gevesteten») und ausgeübten Mitarbeiterbeteiligungen resultieren kann.

IAS 12 erwähnt im Beispiel 5 des Anhangs B den Begriff «options outstanding», ohne jedoch diesen Begriff weiter zu definieren. Hierbei handelt es sich offenbar um einen Fehler in der Formulierung – konkret können nur «gevestete» Optionen gemeint sein und es ist von einer zahlenmässigen Identität von unwiderruflich erworbe-

nen Mitarbeiterbeteiligungen und erwarteten Ausübungen auszugehen.

Meines Erachtens muss der Ansicht von PWC zugestimmt werden, dass die Berechnung des latenten Steuerguthabens einzig auf der Anzahl der erwarteten Ausübungen basieren kann, die beim Arbeitgeber zu einem Steuerabzug führen.⁵⁷ Nur dieses Vorgehen steht im Einklang mit dem Fair Value-Gedanken von IFRS. Sofern an einem Bilanzstichtag verlässliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Anzahl ausgeübter Mitarbeiterbeteiligungen, auch bei einem positiven inneren Wert, unter den «gevesteten» Instrumenten liegen wird und deshalb der Steuerabzug beim Arbeitgeber tiefer ausfällt, muss auf die erwartete Anzahl der Ausübungen abgestellt werden.

In der Praxis sollten solche Situationen aber eher selten anzutreffen sein. Zudem dürfte in der Mehrzahl der Fälle die Differenz zwischen den erwarteten unwiderruflichen Erwerben und den erwarteten Ausübungen minim sein und kaum einen wesentlichen Einfluss auf die entsprechenden Jahresrechnungen haben.

3.2.4.1 Mögliche Gründe für einen Verfall von Mitarbeiterbeteiligungen

Bei sinkenden Aktienkursen kann die Situation eintreten, dass sich eine Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung für den Arbeitnehmer wirtschaftlich nicht lohnt und eine Option endgültig verfällt. In dieser Situation wird der Arbeitgeber mutmasslich nicht berechtigt sein, in der Steuererklärung einen Abzug vorzunehmen. Folglich kann nach IAS 12 auch kein latentes Steuerguthaben bilanziert werden. Als Begründung für die fehlende Bilanzierung eines latenten Steuerguthabens dient in dieser Situation, laut Wortlaut von IAS 12.68B, jedoch der fehlende positive innere Wert einer Mitarbeiterbeteiligung und nicht die reduzierte Anzahl der erwarteten Ausübungen.

Ähnlich ist der Fall, bei dem ein Mitarbeiter mit unwiderruflich erworbenen Optionen vor Ausübung in einen anderen Staat umzieht. Sofern der Wegzugsstaat in diesem Fall von einer Besteuerung des Mitarbeiters absieht⁵⁸ und der frühere Arbeitgeber dadurch den Steuerabzug verliert, ist ebenfalls kein latentes Steueraktivum zu bilanzieren.

In der Praxis sind auch Konstellationen denkbar, bei denen die Mitarbeiterbeteiligungen zwar einen inneren Wert haben («in the money» sind), möglicherweise aber trotzdem nicht ausgeübt werden:

55 Englischer Originalwortlaut: «..., it [the tax deduction] shall be estimated, based on information available at the end of the period.»

56 Vgl. auch PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13106, und E&Y, International GAAP® 2013, 2075.

57 PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13106 (Ziff. 13.205.1).

58 Die meisten Staaten kennen in einem Wegzugsfall trotzdem ein Besteuerungsrecht; so auch die Schweiz gemäss Art. 7f StHG und Art. 17d DBG.

1. Ein Mitarbeiter kann beispielsweise vergessen, dass er über ausübbar Optionen verfügt, so dass diese endgültig verfallen und der Arbeitgeber keinen Steuerabzug vornehmen darf.
2. Andererseits kann ein Umzug des Mitarbeiters in ein anderes Land dazu führen, dass sich für ihn eine Optionsausübung wirtschaftlich nicht mehr lohnt und er von einer Ausübung absieht.⁵⁹

Falls an einem Bilanzstichtag konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Steuerabzug beim Arbeitgeber aufgrund solcher Ursachen tiefer ausfallen wird, muss für die Berechnung des latenten Steuerguthabens die erwartete Anzahl der ausgeübten Optionen verwendet werden. Ein Abstellen auf die erwartete Anzahl der unwiderruflich erworbenen Mitarbeiterbeteiligungen würde fälschlicherweise zu einem zu hohen latenten Steueraktivum führen.

3.2.4.2 Ausserordentlicher Steuerabzug

Umgekehrt kann auch die Situation eintreten, dass ein Steuerabzug beim Arbeitgeberunternehmen aufgrund von ausserordentlichen Entwicklungen trotzdem möglich ist, obwohl die Kosten für anteilsbasierte Vergütungen grundsätzlich als steuerlich nicht abzugsfähiger Aufwand qualifizieren. Laut dem Steuerrecht der USA führen sog. Incentive Stock Options («ISOs», vgl. Abschn. 4.3.1.1) üblicherweise zu keinem Steuerabzug, da diese beim Arbeitnehmer steuerlich privilegiert behandelt werden. Falls der Mitarbeiter aber die über ISOs bezogenen Aktien vor Ablauf der gesetzlichen Sperrfrist veräussert, realisiert er nachträglich steuerbares Einkommen. Aufgrund des «Matching Principles» ist der US-Arbeitgeber in einem solchen Fall zu einem ausserordentlichen Steuerabzug berechtigt.

Während US GAAP für solche Fälle zwingend eine Behandlung des Steuerabzugs als «Discrete Item» vorschreibt (vgl. Abschn. 4.3.1.1), kennen IFRS 2 und IAS 12 keine entsprechenden Vorgaben. Es stellt sich in der Praxis deshalb die Frage, ob unter IFRS erwartete ausserordentliche Steuerabzüge bei der Berechnung der latenten Steuerguthaben mitberücksichtigt werden dürfen.

Der Wortlaut von IAS 12.68B schliesst eine vorzeitige Bilanzierung des latenten Steueraktivums nicht aus, sofern der Arbeitgeber über eine verlässliche Datenbasis verfügt, um die Anzahl der steuerauslösenden Aktienveräusserungen durch Mitarbeiter abschätzen zu können. IAS 12.68B erwähnt explizit, dass der zukünftige steuerlich abzugsfähige Betrag anhand der am Bilanzstich-

tag verfügbaren Informationen zu schätzen ist, falls er «objektiv» nicht bekannt ist. Diese Bestimmung erlaubt es, ausserordentliche Steuerabzüge bei der Berechnung der latenten Steuern mit zu berücksichtigen. Selbstverständlich sind diese Effekte an jedem Bilanzstichtag neu zu schätzen.

Als Gegenargument könnte allenfalls vorgebracht werden, dass – wie bei Incentive Stock Options – der Steuerabzug des Arbeitgebers vollständig vom Verhalten des Mitarbeiters abhängt, damit in keiner Art und Weise vom Unternehmen beeinflusst werden kann und folglich eine verlässliche Schätzung im Vorfeld per se nicht möglich sei. In diesem Fall wäre es sachgerechter, den Steuerabzug, wie unter US GAAP, als «Discrete Item» zu behandeln.

3.2.5 Aufteilung der latenten Steuern auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital

3.2.5.1 Grundsätzliche Überlegungen

Im Exposure Draft von IFRS 2 war, wie in Ziffer 3.1 erläutert, ursprünglich eine vollständige Erfassung der laufenden und latenten Steuerfolgen in der Erfolgsrechnung vorgesehen. Erst nach diversen Gesprächen mit dem FASB wurde die von US GAAP angewandte Aufteilung auf Eigenkapital und Erfolgsrechnung übernommen.

Die Bezugnahme auf den inneren Wert einer Mitarbeiterbeteiligung für die Bemessung des steuerlich abzugsfähigen Aufwandes auf Unternehmensebene hat grundsätzlich zur Folge, dass die Höhe des Steuerabzugs vom Gesamtbetrag des über die Vesting-Periode erfassten Personalaufwandes abweicht.⁶⁰ Einerseits besteht die Möglichkeit, dass der Abzug in der Steuererklärung den kumulierten Personalaufwand übersteigt. Andererseits kann auch die Situation eintreten, dass bei einer negativen Aktienkursentwicklung kein oder ein tieferer Steuerabzug resultiert.

Wie vom IASB und FASB korrekt festgestellt wurde, sind die entsprechenden Differenzen auf Aktienkursentwicklungen zurückzuführen. Da eigene Aktien nach IAS 32.33 als Eigenkapitalinstrumente qualifizieren, ist die Zu- oder Abnahme des Wertes eigener Aktien – laut Auffassung des IASB – ebenfalls direkt dem Eigenkapital zuzuordnen.⁶¹ Nach IAS 12.61A sind laufende und latente Steuern, die sich auf Vorsteuerpositionen beziehen, die ausserhalb der Erfolgsrechnung verbucht werden (entweder im Eigenkapital oder im übrigen Geschäftsergebnis),

59 Bspw. aufgrund des Risikos einer nicht vermeidbaren Doppelbesteuerung im Wegzugs- und Zugzugsstaat.

60 So auch die Aussage in IAS 12.68C.

61 Wobei die Zu- oder Abnahme des Wertes eigener Aktien in der IFRS-Jahresrechnung nicht umgehend, sondern erst bei einer allfälligen Wiederveräusserung der eigenen Aktien im Eigenkapital erfasst wird.

ebenfalls nicht in der Erfolgsrechnung, sondern direkt im Eigenkapital bzw. dem übrigen Geschäftsergebnis zu berücksichtigen.⁶²

Diese Bestimmung hat zur Folge, dass die laufenden und latenten Steuern aus anteilsbasierten Vergütungen – wie von IAS 12.68C vorgeschrieben – ebenfalls zwischen Erfolgsrechnung und Eigenkapital aufzuteilen sind. Derjenige Teil des Steuerabzugs, der auf Aktienkursveränderungen entfällt, ist dabei direkt im Eigenkapital zu erfassen.

Kritiker dieser Methodik weisen darauf hin, dass die Zunahme des Marktwertes von Mitarbeiterbeteiligungen weder im Eigenkapital noch irgendwo sonst in der Jahresrechnung des Arbeitgeberunternehmens verbucht wird.⁶³ Damit sei fraglich, ob eine Eigenkapitaltransaktion laut Definition von IFRS vorliegt. Folglich bestehe keine Basis für die Berücksichtigung von Steuereffekten im Eigenkapital, was im Exposure Draft von IFRS 2 einst auch vom IASB bestätigt wurde.

3.2.5.2 Steigender Aktienkurs

Bei einer steigenden Aktienkursentwicklung werden der innere Wert (abhängig vom vorgegebenen Ausübungspreis) und der erwartete oder effektive Steuerabzug in der Regel über dem kumulierten Personalaufwand liegen. In diesem Fall ist der latente⁶⁴ bzw. laufende⁶⁵ Steuereffekt auf dem überschüssenden Teil – d. h. der positiven Differenz zwischen innerem Wert (auf Pro-rata-temporis-Basis) und kumuliertem Personalaufwand – direkt im Eigenkapital zu erfassen. In der englischsprachigen Fachliteratur werden für den zusätzlichen Steuervorteil üblicherweise die Begriffe «Excess Tax Deduction» oder «Windfall (Tax) Benefit» verwendet. Derjenige Steuervorteil, der auf den kumulierten Personalaufwand entfällt, ist vollständig in der IFRS-Erfolgsrechnung zu verbuchen.

Laufende und latente Steuern können nur dann im Eigenkapital erfasst werden, wenn der innere Wert am Bilanzstichtag über dem *kumulierten* Personalaufwand liegt.⁶⁶ Dies bedeutet, dass das *kumulierte* «Erfolgsrechnung-Potential» vollständig ausgeschöpft sein muss, bevor Steuereffekte aus anteilsbasierten Vergütungen

im Eigenkapital verbucht werden. Zudem kann die Aufteilung nicht separat für jedes einzelne Jahr vorgenommen werden.

Sofern im 1. Jahr der Vesting-Periode nicht im vollen Umfang des Personalaufwands ein latentes Steuerguthaben gebildet werden kann, der innere Wert am Ende des 2. Jahres aufgrund einer positiven Aktienkursentwicklung jedoch dem kumulierten Personalaufwand der beiden Jahre entspricht, ist weder im 1. noch im 2. Berichtsjahr ein Steuereffekt im Eigenkapital zu verbuchen.⁶⁷ Obwohl im 2. Jahr die Zunahme des inneren Wertes über dem Personalaufwand des entsprechenden Jahres liegt, verbietet der Wortlaut von IAS 12.68C die Berücksichtigung eines Steuereffekts im Eigenkapital. Im 2. Berichtsjahr ist gemäss Konzeption von IAS 12 zuerst der fehlende Steuereffekt aus dem Vorjahr über die Erfolgsrechnung nachzubuchen, bevor Steuern aus anteilsbasierten Vergütungen direkt im Eigenkapital erfasst werden. Im nachfolgenden Beispiel führt dies im 2. Jahr zu einem latenten Steuerertrag von 14 in der Erfolgsrechnung, wovon 10 auf den laufenden Personalaufwand und 4 auf die Nachbuchung für das Vorjahr entfallen.

62 Zum Konkurrenzverhältnis zwischen Erfolgsrechnung und Eigenkapital/übriges Geschäftsergebnis s. auch ECKERT, Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS, 208 ff.

63 Vgl. E&Y, International GAAP® 2013, 2077.

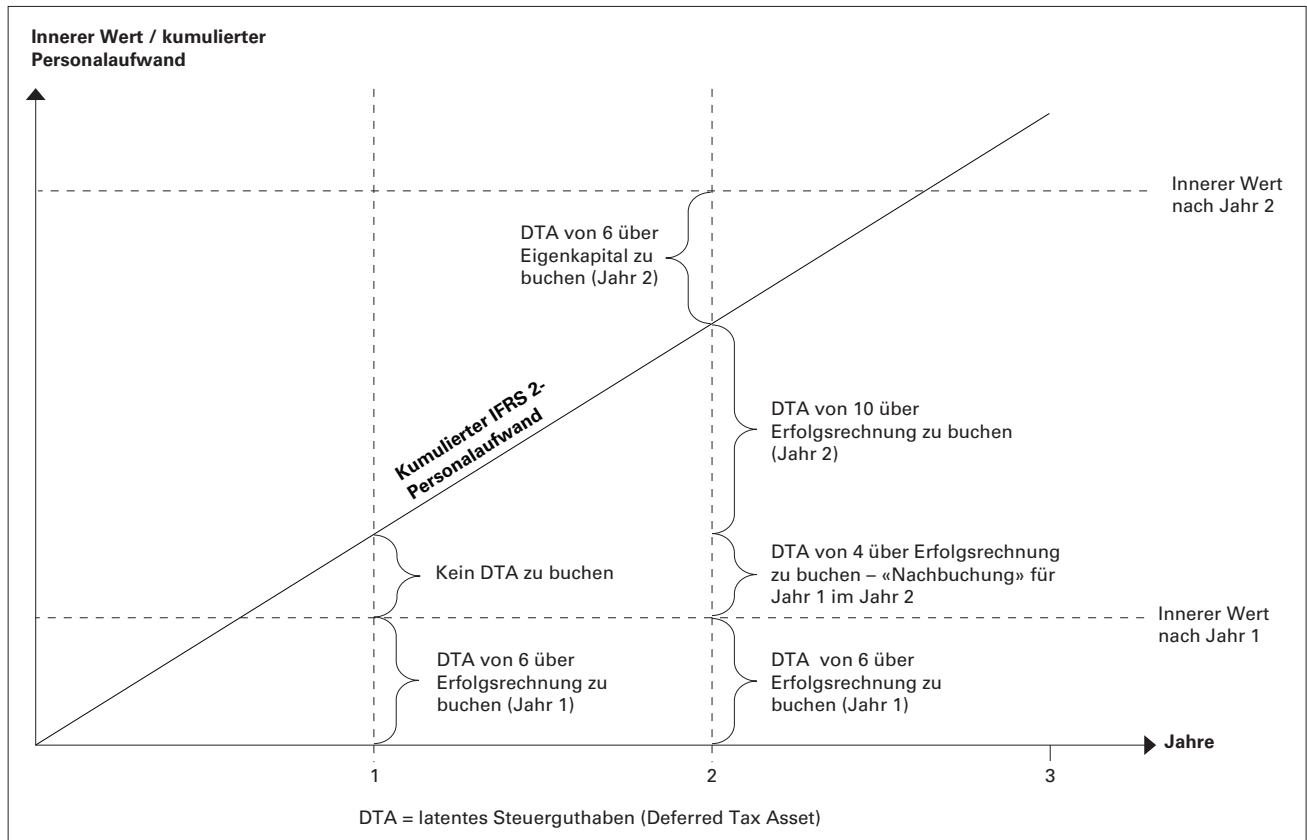
64 Latente Steuer: Bis zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Steuerabzugs.

65 Laufende Steuer: Falls der überschüssende Abzug in der Steuererklärung geltend gemacht wird und die geschuldete Steuer für das laufende Jahr reduziert.

66 IAS 12.68C spricht explizit von «cumulative remuneration expense».

67 Vgl. auch das Zahlenbeispiel in PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13107.

Verteilung des latenten Steuerguthabens auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital



Jahr	IFRS 2-Personalaufwand		Innerer Wert (pro rata temporis)			Latentes Steuerguthaben (20 % Steuersatz)		
	pro Jahr	kumuliert	Total	Erfolgsrechnung	Eigenkapital	Total	Erfolgsrechnung	Eigenkapital
1	50	50	30	30	0	6	6	0
2	50	100	130	100	30	26	20	6

Die Begrenzung des maximalen latenten Steuerguthabens auf den inneren Wert im Jahr 1 sowie die aufgezeigte Nachbuchung des Steuervorteils im Jahr 2 können die Volatilität des effektiven IFRS-Steuersatzes massiv erhöhen. Der teilweise fehlende latente Steuerertrag im Jahr 1 erhöht den effektiven Steuersatz, während die Nachbuchung des Steuervorteils in der Folgeperiode diesen reduziert.

3.2.5.3 Fallender Aktienkurs

Bei einem hohen Ausübungspreis sowie einer unvorteilhaften Aktienkursentwicklung kann das Ergebnis eintreten, dass innerer Wert und Steuerabzug unter dem kumulierten Personalaufwand liegen.⁶⁸ In dieser Situation begrenzt der Wortlaut von IAS 12.68B die Höhe des la-

tenten Steuerguthabens auf den inneren Wert, multipliziert mit dem massgebenden Steuersatz der Gesellschaft. Dieses ist vollständig im Steueraufwand zu erfassen.⁶⁹

In der Fachliteratur ist unbestritten, dass die Ursache eines solchen sog. «Shortfalls» ebenfalls in der Aktienkursentwicklung liegt. Trotzdem verbieten IFRS 2 und IAS 12 das folgende 2-stufige Vorgehen:

1. Buchung eines latenten oder laufenden Steuervorteils, basierend auf dem kumulierten Personalaufwand, in der Erfolgsrechnung;
2. Berücksichtigung eines gegenläufigen negativen Steuereffekts über das Eigenkapital, so dass die latenten oder laufenden Steuerbestände in der Bilanz korrekt ausgewiesen werden.

68 Im angelsächsischen Umfeld wird in dieser Situation von einem «Shortfall» gesprochen.

69 Vgl. auch IASB Update November 2003, 7.

Aus den verfügbaren Materialien zur Entstehung von IFRS 2 wird nicht ersichtlich, ob dieses Vorgehen vom IASB geprüft und in Erwägung gezogen wurde.⁷⁰

Die aktuelle Bestimmung von IAS 12.68B hat zur Folge, dass ein «Shortfall» stets den effektiven Steuersatz einer Gesellschaft erhöht, da dem Personalaufwand kein vollständiger Steuervorteil gegenübersteht. Demgegenüber reduziert eine «Excess Tax Deduction» nicht den effektiven Steuersatz, da der überschüssende Steuervorteil direkt im Eigenkapital erfasst werden muss. Insofern besteht eine für die Unternehmen nachteilige Inkonsistenz in der IFRS-technischen Handhabung von «Windfalls» und «Shortfalls».

Es besteht ebenfalls die Möglichkeit, dass sich eine Excess Tax Deduction zwischen zwei Berichtsperioden reduziert, jedoch stets über dem kumulierten Personalaufwand liegt. In diesem Fall ist der latente Steuereffekt aus der Abnahme des zusätzlichen Steuerabzugs vollständig im Eigenkapital zu erfassen und beeinflusst den Personalaufwand sowie den effektiven Steuersatz nicht.

3.2.6 Steuerliche Buchungen bei Ausübung

Zum Zeitpunkt der Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung kann der Arbeitgeber, laut Konzeption von IFRS 2 und IAS 12, in der Steuererklärung einen entsprechenden Abzug vornehmen. Dieser reduziert den steuerbaren Gewinn und führt folglich zu einem laufenden Steuervorteil. Gleichzeitig sind die über die Vorperioden aufgebauten latenten Steuerguthaben aufzulösen. In der Summe gleichen sich der aus der Auflösung der latenten Steuerguthaben resultierende Aufwand und der laufende Steuervorteil aus,⁷¹ so dass im IFRS-Abschluss netto ein Effekt von Null resultieren sollte. Dabei ist sicherzustellen, dass sowohl die laufenden als auch die latenten Steuerbuchungen korrekt auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital aufgeteilt werden.

3.3 Offene Fragen in IFRS 2/IAS 12

Auch wenn die Vorschriften von IAS 12.68A bis 12.68C durch das Fallbeispiel 5 im Anhang B sowie die BC 311 – 329 von IFRS 2 weiter präzisiert werden,⁷² fehlen konkrete und verbindliche Hinweise für diverse praxisrelevante Situationen.⁷³ Nachfolgend wird auf einzelne of-

fene Fragen eingegangen, die in der verfügbaren Fachliteratur teilweise angesprochen werden.

3.3.1 Massgebender Steuersatz/Effekt aus Konzernverrechnungen

3.3.1.1 Verfügbare Hinweise in IFRS und der Literatur

IFRS 2 und IAS 12 gehen mit Bezug auf Steuerfolgen implizit davon aus, dass es sich bei der «Arbeitgeberunternehmung» um ein einziges Steuersubjekt handelt. In Abweichung zu den Vorschriften von IFRS 2.43A bis IFRS 2.43D wird faktisch übersehen, dass im Konzern aufgrund der Weiterbelastung von IFRS 2-Kosten unterschiedlichste Steuerfolgen eintreten können.

PWC⁷⁴ vertritt in ihrem IFRS-Praxishandbuch die Meinung, dass bei einer Weiterverrechnung der Kosten der Steuerabzug bei der Tochtergesellschaft nur dann nach den Vorgaben von IAS 12.68A bis 12.68C zu berücksichtigen ist, falls er unmittelbar und kausal an die anteilsbasierte Vergütung geknüpft ist.⁷⁵ Sofern die Weiterverrechnung aber in Form einer allgemeinen Kostenverrechnung erfolgt und der Steuerabzug bei der Tochtergesellschaft nicht direkt von anteilsbasierten Vergütungen abhängt, sei der ganze Steuervorteil in der Erfolgsrechnung der Tochtergesellschaft zu verbuchen.

Weiter wird begründet, dass ein latentes Steuerguthaben nur dann zum Steuersatz der Tochtergesellschaft bilanziert werden solle, falls zwischen der Konzernmutter und der Tochtergesellschaft eine verbindliche Vereinbarung für die Inrechnungstellung der entsprechenden Kosten bestehe.⁷⁶ Sofern die Weiterverrechnung jedoch vom Gutdünken der Konzernmutter abhängt, sei keine Aktivierung eines latenten Steuerguthabens bei der Tochter gerechtfertigt.

3.3.1.2 Höhe der latenten Steuern bei Konzernverrechnungen

Bei Konzernverrechnungen resultiert der massgebende Steuerabzug in der Regel bei der Tochtergesellschaft, falls deren lokales Steuerrecht einen Abzug zulässt. Folglich ist ein latentes Steuerguthaben mit dem Tochtersteuersatz zu berechnen, und für die Höhe des Steuerabzugs ist in der Regel auf die massgebende erwartete Kostenverrechnung abzustellen.⁷⁷ Sofern diese dem inneren Wert der Mitarbeiterbeteiligung bei Ausübung

70 Die BC zu IFRS 2 sowie die publizierten IASB Updates erwähnen diese Methode zumindest nicht.

71 Es wird dabei angenommen, dass «eine logische Sekunde» vor Ausübung eine Neubewertung des latenten Steuerguthabens erfolgt ist.

72 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die BC von IAS 12 keine weiteren Hinweise zu anteilsbasierten Vergütungen enthalten.

73 Damit wird ebenfalls der auf Grundprinzipien aufgebaute (englisch: «principles based») Ansatz von IFRS zum Ausdruck gebracht.

74 Die Praxishandbücher von E&Y sowie KPMG und die übrige Fachliteratur äussern sich nicht zu dieser Frage.

75 Vgl. PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13114.

76 Vgl. PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13115.

77 Sofern der Verrechnungsbetrag als Basis für den steuerlich abzugsfähigen Aufwand bei der Tochtergesellschaft dient.

entspricht, sollte die Steuerberechnung verhältnismässig einfach sein. Komplexere Folgen können sich aber ergeben, wenn die Kostenverrechnung und der steuerlich abzugsfähige Aufwand vom inneren Wert abweichen.

Gleichzeitig ist aber zu beachten, dass die Konzernmutter durch die Weiterverrechnung mutmasslich steuerbaren Ertrag realisiert. Falls diesem kein steuerlich abzugsfähiger Aufwand entgegensteht, resultiert bei der Konzernmutter netto eine Steuerbelastung. Dieser ist durch die Bildung einer latenten Steuerverbindlichkeit Rechnung zu tragen. In Analogie zum Wortlaut in IAS 12.68B muss eine steuerbare temporäre Differenz vorliegen,⁷⁸ die nach IAS 12.15 zu einer latenten Steuerverbindlichkeit führt.

Folglich resultiert aus konsolidierter Sicht einzig ein Steuervorteil in Höhe der Steuersatzdifferenz zwischen der Mutter- und der Tochtergesellschaft. Weit schwieriger wird die Berechnung des konsolidierten Steuereffekts, falls sich der steuerlich abzugsfähige Aufwand bei der Tochtergesellschaft und der steuerbare Ertrag bei der Konzernmutter betragsmässig unterscheiden.⁷⁹

Die Weiterverrechnung von IFRS 2-Kosten innerhalb des Konzernverbands kann dazu führen, dass die entsprechenden Steuerberechnungen eine Komplexität erreichen, welche die üblichen Problemstellungen des Tax Accountings bei weitem übertrifft. Es ist in einer solchen Situation entscheidend, dass die zuständigen Tax Accountants über ein umfassendes Verständnis der Funktionsweise der entsprechenden Mitarbeiterbeteiligungspläne verfügen. Gleichzeitig müssen sie alle Steuerfolgen bei den involvierten Gesellschaften kennen, dies sowohl in betragsmässiger als auch in zeitlicher Hinsicht. Zudem ist es notwendig, das übrige Tax Accounting nicht aus den Augen zu verlieren. Falls beispielsweise nur ein Teil aller latenten Steuerguthaben aktiviert werden kann und die Einzelgesellschaft über unterschiedlichste latente Steueraktiven verfügt (die teilweise ausserhalb der Erfolgsrechnung verbucht wurden), sind bei der Aktivierung mögliche Konkurrenzverhältnisse zwischen Erfolgsrechnung und Eigenkapital zu klären.⁸⁰

3.3.1.3 Aufteilung der Steuereffekte auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital

Grundsätzlich ist der Meinung von PWC beizupflichten, dass zwischen dem Steuerabzug bei der Tochtergesellschaft und dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm ein

nachvollziehbarer Zusammenhang bestehen muss, damit die Steuerfolgen nach IAS 12.68C auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital aufgeteilt werden können.

An diese Beziehung sollten jedoch nicht allzu hohe Erfordernisse gestellt werden. Bei einer Excess Tax Deduction besteht ansonsten vielmehr das Risiko, dass ein Konzern bemüht sein könnte, möglichst den ganzen Steuervorteil in der Erfolgsrechnung zu verbuchen, um so den effektiven Konzernsteuersatz zu reduzieren. Es muss in der Praxis vermieden werden, dass mit Kostenverrechnungen die Aufteilung der Steuereffekte auf Erfolgsrechnung und Eigenkapital bewusst gesteuert wird. Ansonsten besteht das Risiko, dass die konsolidierten Abschlüsse der verschiedenen Konzerne mit Blick auf anteilsbasierte Vergütungen nicht mehr vergleichbar sind.

3.3.2 Konsolidierte Betrachtung von verschiedenen Eigenkapital-Plänen?

In der Praxis wird häufig die Frage gestellt, ob die steuerlichen Folgen auf konsolidierter Basis, unter Umständen über mehrere verschiedene Mitarbeiterbeteiligungspläne gesamthaft, oder auf einer «Option-per-Option Basis» zu bestimmen sind. Weder IAS 12 noch IFRS 2 äussern sich explizit zu dieser Frage.

Laut aktueller Praxis gilt die überwiegende Meinung, dass eine konsolidierte Betrachtung über mehrere Pläne zu unsachgerechten Ergebnissen führen kann.⁸¹ Wie im Beispiel 13.206.5 von PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, dargestellt, führt eine konsolidierte Beurteilung unter Umständen zu einer Verrechnung von «Shortfalls» eines Mitarbeiterbeteiligungsplans mit überschüssenden Steuerabzügen eines zweiten Plans. Dadurch wird beim zweiten Plan ein zu geringer Steuervorteil im Eigenkapital verbucht und so der effektive Konzernsteuersatz unsachgerecht reduziert.

Die Tax Accounting-Spezialisten empfehlen in der Regel eine Beurteilung auf Planbasis.⁸² Diese ist aber in besonderen Situationen weiter aufzuteilen. Beispielhaft können hierzu die folgenden Sachverhalte aufgeführt werden:

- Ein bestimmter Mitarbeiterbeteiligungsplan gilt für mehrere Gesellschaften einer Gruppe, wobei alle Gesellschaften im selben Land ansässig sind. Bei einzelnen Gesellschaften scheitert die Bilanzierung eines latenten Steuerguthabens aber an den Aktivierungsvoraussetzungen von IAS 12.27 ff.
- Die Mitarbeiter einer bestimmten Gesellschaft sind in unterschiedlichen Staaten steuerpflichtig, so dass

78 Dies obwohl weder in der IFRS- noch in einer möglichen steuerlichen Bilanz zwingend eine Verbindlichkeit gezeigt wird.

79 Dieser Effekt kann bspw. dann entstehen, wenn die Konzernmuttergesellschaft eigene Aktien an die Tochtergesellschaft veräussert, damit diese ihren Verpflichtungen gegenüber den Mitarbeitern nachkommen kann.

80 Vgl. ECKERT, Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS, 209.

81 So z.B. E&Y, International GAAP® 2013, 2081, oder PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 3109.

82 E&Y, International GAAP® 2013, 2081, sowie PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13109.

der Arbeitgeber nicht für alle Mitarbeiterbeteiligungen einen Abzug geltend machen kann.

3.3.3 Optionen werden nach Vesting nicht ausgeübt

Es ist regelmässig festzustellen, dass Optionen nach Vesting aufgrund unterschiedlichster Gründe nicht ausgeübt werden und der Arbeitgeber nicht in den Genuss eines Steuerabzugs gelangt. Der wohl häufigste Fall ist eine negative Aktienkursentwicklung nach Vesting. Mitarbeiter, welche die rechtzeitige Ausübung verpassen, verfügen plötzlich nur noch über Optionen, die einen negativen Ausübungswert haben («out of the money» sind).

Wie in Ziffer 2.2.6 bereits erläutert wurde, erfolgt nach Vesting keine Korrektur des Personalaufwandes mehr. Sofern die Gesellschaft zum Zeitpunkt des Vestings jedoch über latente Steuerguthaben verfügt, sind diese auch nach Vesting über den Steueraufwand auszubuchen, falls für die entsprechenden Mitarbeiterbeteiligungen kein Steuerabzug mehr wahrscheinlich ist und der entsprechende Steuervorteil ursprünglich in der Erfolgsrechnung berücksichtigt wurde (sog. «Backwards Tracing» nach IAS 12.61A).⁸³ Folglich führen die Bestimmungen von IFRS 2 und IAS 12 nach Vesting zu einer unterschiedlichen Handhabung auf der «Vorsteuer-Ebene» und beim Steueraufwand. Implizit kann dies dem Wortlaut von IAS 12.68B und IAS 12.69C entnommen werden, der betreffend Steuerabzug in zeitlicher Hinsicht keine Unterscheidung vornimmt.

Eine Unternehmung kann sich nach Vesting mithin in der unschönen Situation wiederfinden, dass wesentliche latente Steuerguthaben aus anteilsbasierten Vergütungen erfolgswirksam abzuschreiben sind, ohne dass diesem Aufwand ein entsprechender laufender Steuervorteil gegenübersteht. Dies führt unter Umständen zu einer massiven Erhöhung des effektiven Steuersatzes der laufenden Periode.

3.3.4 Steuerlicher Abzug vor Ausübung der Mitarbeiterbeteiligungen

3.3.4.1 Eingeschränkte Hinweise und Vorschriften in IFRS 2/IAS 12

In Ziffer 3.2.1 wurde bereits auf die grundsätzliche Annahme in IFRS 2 und IAS 12 hingewiesen, dass der Arbeitgeber einen allfälligen Steuerabzug zum Zeitpunkt der Ausübung erhält. Aus diesem Grund sind Vorschriften und weiterführende Hinweise zu einem möglichen früheren Steuerabzug und die resultierenden Folgen für

das Tax Accounting auf die Aussagen in BC 314 von IFRS 2 beschränkt. Auch die Fachliteratur befasst sich nur am Rande mit der Möglichkeit eines zeitlich früheren Steuerabzugs, der aber insbesondere für Schweizer Unternehmen von höchster Relevanz sein kann.

In der Praxis sind sehr wohl Fälle denkbar, bei denen der Arbeitgeber zu einem früheren Zeitpunkt einen Abzug in der Steuererklärung geltend machen kann:

- Sofern in der Schweiz eine Gesellschaft im handelsrechtlichen Abschluss eine Rückstellung für zukünftige Mittelabflüsse aus Share-based Payments bildet, ist diese in der Regel zum Zeitpunkt der Passivierung steuerlich abzugsfähig (vgl. die weiterführenden Hinweise in Ziffer 5.1.2).
- Es ist in multinationalen Konzernen üblich, Kosten für anteilsbasierte Vergütungen von der Muttergesellschaft an die jeweiligen lokalen Arbeitgebergesellschaften weiter zu verrechnen. Sofern auf lokaler Ebene der Steuerabzug einzig an die Rechnung der Muttergesellschaft anknüpft und der Zeitpunkt der Einkommensversteuerung durch den Mitarbeiter unmassgebend ist, resultiert mit der jährlichen Weiterverrechnung der Kosten ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand.
- Einzelne Staaten gewähren den Mitarbeitern das Recht, den Zeitpunkt der Einkommensversteuerung selbst zu wählen. Das Steuerrecht der USA räumt beispielsweise im Internal Revenue Code (IRC) §83(b) die Möglichkeit ein, bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen die Mitarbeiterbeteiligungen bereits bei Zuteilung zu versteuern. In diesem Fall darf auch der Arbeitgeber bereits bei Grant einen steuerlichen Abzug vornehmen.

3.3.4.2 Steuerbare temporäre Differenz

Der Steuerabzug bei Grant führt zu einer sofortigen Reduktion der laufenden Steuerbelastung. Da der Personalaufwand nach IFRS 2 weiterhin pro rata temporis über die Vesting-Periode zu verteilen ist, resultiert – wie in BC 314 von IFRS 2 korrekterweise bestätigt – eine steuerbare temporäre Differenz, die zu einer latenten Steuerverbindlichkeit führt.⁸⁴ Diese ist über die Laufzeit des Vestings und parallel mit der Verbuchung des Personalaufwandes in der Erfolgsrechnung aufzulösen. Nach Ab-

⁸³ Latente Steuern, die über das Eigenkapital erfasst wurden, sind dabei wieder über das Eigenkapital auszubuchen.

⁸⁴ Keine technische Basis findet sich in IAS 12 für den Vorschlag von KPMG, zum Zeitpunkt des Grants den gesamten Steuerabzug im Eigenkapital zu erfassen und anschliessend über die Vesting-Periode in den Steueraufwand umzubuchen. Ebenfalls fragwürdig ist m. E. die Brutto-Darstellung von latenten Steuerguthaben und latenten Steuerverpflichtungen bis zum Ende der Vesting-Periode. Vgl. KPMG, Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, 635.

lauf der Vesting-Periode darf die Bilanz keine latenten Steuerbestände aus anteilsbasierten Vergütungen mehr ausweisen.

Die Passivierung einer latenten Steuerverbindlichkeit bei Grant neutralisiert einerseits den laufenden Steuervorteil, so dass in der logischen Sekunde der Zuteilung netto ein Steueraufwand/-ertrag von Null resultiert. Andererseits stellt die nachfolgende Auflösung der latenten Steuerverbindlichkeit sicher, dass dem IFRS 2-Personalaufwand ein entsprechender latenter Steuerertrag entgegensteht und so ein sachgerechtes Verhältnis zwischen Vorsteuerergebnis und Steueraufwand resultiert.

Bei einer sog. «Upfront Tax Deduction» stellt sich regelmäßig die Frage nach der Höhe des entsprechenden Steuerabzugs beim Arbeitgeberunternehmen. Diese kann sich beispielweise am inneren Wert zum Zeitpunkt der Zuteilung orientieren oder formelmässig einen steuerlich massgebenden Wert festlegen. Dadurch besteht auch hier die Möglichkeit, dass der Steuerabzug über dem erwarteten kumulierten Personalaufwand liegt und nach IAS 12.68C ein Teil des Steuervorteils im Eigenkapital zu verbuchen ist. Dies hat zur Folge,

- dass der laufende Steuerertrag, der auf den erwarteten kumulierten Personalaufwand entfällt, in der Erfolgsrechnung zu verbuchen ist, und
- der laufende Steuerertrag, der auf die Excess Tax Deduction entfällt, direkt im Eigenkapital erfasst werden muss.

PWC geht in ihrem Zahlenbeispiel⁸⁵ davon aus, dass auch der laufende Steuervorteil aus der Excess Tax Deduction durch eine latente Steuerverbindlichkeit zu kompensieren ist,⁸⁶ welche anschliessend erfolgsneutral über die Vesting-Periode aufgelöst wird. Als Begründung dient der Hinweis, dass zwischen dem erfolgswirksamen Steuereffekt und dem erfolgsneutralen Teil ein einheitliches Vorgehen bestehen sollte.

M. E. ist im konkreten Einzelfall auch ein abweichendes Vorgehen möglich, bei dem der überschüssige laufende Steuervorteil nicht durch eine latente Steuerverbindlichkeit im Eigenkapital kompensiert wird. Begründet wird dieser Ansatz mit der Überlegung, dass die Excess Tax Deduction vom Arbeitgeber – abhängig von der gesetzlichen Grundlage – unwiderruflich in Anspruch genommen werden konnte und nicht mehr von der zukünftigen Aktienkursentwicklung abhängt. Aus diesem Grund widerspricht es dem Fair Value-Gedanken von IFRS, eine latente Steuerverbindlichkeit zu zeigen, die nie zu einer laufenden Steuerschuld werden kann. Laut diesem Vor-

gehen ist die ursprüngliche latente Steuerverbindlichkeit folglich auf den erwarteten kumulierten Personalaufwand, multipliziert mit dem massgebenden Steuersatz, begrenzt, und der Steuervorteil aus der Excess Tax Deduction wird unmittelbar und definitiv im Eigenkapital verbucht.

Ein abweichendes Vorgehen ist jedoch notwendig, falls der überschüssige Steuervorteil bei Grant nicht unwiderruflich erworben wird und von zukünftigen Entwicklungen abhängt (bspw. zukünftige Verwirkungen oder nachträgliche Änderung des Aktienkurses). In diesem Fall ist es sachgerecht, auf der Excess Tax Deduction eine latente Steuerverbindlichkeit über das Eigenkapital zu bilden und diese in den Folgeperioden anzupassen.

3.3.4.3 Reduktion des Personalaufwandes aufgrund von Verwirkungen

Keine Literaturhinweise und weiterführenden Angaben finden sich zum eher seltenen, aber trotzdem denkbaren Fall, dass sich die Anzahl der ausübenden Mitarbeiterbeteiligungen aufgrund von zusätzlichen Verwirkungen während der Vesting-Periode vermindert und der Personalaufwand nach IFRS 2.20 entsprechend reduziert werden muss. Gleichzeitig soll angenommen werden, dass der bereits in Anspruch genommene Steuerabzug des Arbeitgebers nachträglich nicht mehr zu korrigieren ist.⁸⁷

Aufgrund des definitiven Steuerabzugs bei Zuteilung sind der gesamte (laufende) Steuervorteil sowie die Aufteilung auf die erfolgswirksamen und erfolgsneutralen Komponenten bekannt. Gleichzeitig begrenzt der Wortlaut von IAS 12.68C aber den über die Erfolgsrechnung zu buchenden Steuervorteil auf den kumulierten Personalaufwand. Hat diese Bestimmung nun zur Folge, dass der Steuerabzug, der auf die «nicht-gevesteten» Mitarbeiterbeteiligungen entfällt, nachträglich vollständig ins Eigenkapital umgebucht werden muss?

Sofern primär auf den Ausdruck «cumulative remuneration expense» in IAS 12.68C abgestellt wird, kann die angesprochene Umbuchung bejaht werden. Für die «nicht-gevesteten» Mitarbeiterbeteiligungen liegt effektiv kein Personalaufwand vor, so dass auch kein Steuervorteil über die Erfolgsrechnung berücksichtigt werden kann.

Andererseits wird in den Materialien sowie der massgebenden Literatur zu IFRS 2 und IAS 12 darauf hingewiesen, dass Aktienkursentwicklungen üblicherweise zu einem «Equity Item» führen, dessen Steuereffekt im

85 PWC, Manual of Accounting: IFRS 2012, 13114.

86 Welche ebenfalls über das Eigenkapital zu buchen ist.

87 Weil der Mitarbeiter bspw. das Einkommen bereits versteuert hat und das alleinige Steuerrisiko aufgrund möglicher Verwirkungen oder nachteiliger Aktienkursentwicklungen trägt.

Eigenkapital zu verbuchen ist.⁸⁸ Sofern das Vesting jedoch aus anderen Gründen nicht zustande kommt,⁸⁹ ist es fraglich, ob überhaupt ein Steuereffekt vorliegt, dessen Basis in einer Eigenkapital-Transaktion liegt. Die Ursache eines Verzichts auf eine zugeteilte, aber noch nicht unwiderruflich erworbene Mitarbeiterbeteiligung liegt üblicherweise in der fehlenden Bereitschaft, weiterhin die vorausgesetzte Arbeitsleistung zu erbringen, und nicht bei den Eigenmitteln des Arbeitgebers. Aus diesem Grund liegt meines Erachtens in diesem Fall keine Eigenkapital-Transaktion vor. Folglich sollte auch keine nachträgliche Umbuchung des Steuervorteils ins Eigenkapital vorgenommen werden.

Weiter sprechen auch praktische Gründe gegen eine spätere Umbuchung des Steuereffekts. Die Anforderungen an die notwendigen Aufzeichnungen und Unterlagen würden wesentlich zunehmen und die Komplexität des Tax Accountings, je nach Einzelfall, substantiell erhöhen.

3.3.5 Steuerfolgen bei Cash Settlement

In IFRS 2 und IAS 12 werden die Steuerfolgen aus anteilsbasierten Vergütungen mit Cash Settlement nicht explizit angesprochen. Sofern bei Überweisung des Barausgleichs an den Mitarbeiter für die Unternehmung ein steuerlicher Abzug resultiert, liegt gemäss der allgemeinen Definition von IAS 12.24 iVm IAS 12.08 eine abzugsfähige temporäre Differenz vor, die grundsätzlich zu einem latenten Steuerguthaben führt.⁹⁰ Dieses ist vollständig über den Steueraufwand zu buchen.

Obwohl die Verbindlichkeit nach IFRS 2.30 stets zum Fair Value zu bilanzieren ist, kann sich der steuerlich abzugsfähige Aufwand von der IFRS-Basis unterscheiden. In diesem Fall kann für die Bemessung des latenten Steuerguthabens einzig auf den künftigen Steuerabzug abgestellt werden.⁹¹

Sofern der steuerlich abzugsfähige Aufwand zu einem früheren Zeitpunkt geltend gemacht werden kann, ist für den Ausweis der laufenden und latenten Steuern auf die allgemeinen Vorschriften von IAS 12 zu verweisen.

88 Nach IAS 12.61A ist es dabei unerheblich, ob der Steuereffekt in derselben Periode wie die Vorsteuer-Buchung resultiert.

89 Weil der Mitarbeiter bspw. das Unternehmen aufgrund persönlicher Gründe verlässt.

90 Vorbehaltlich der Aktivierungsvoraussetzungen von IAS 12.27 f.

91 Dies folgt direkt aus dem Wortlaut von IAS 12.08: «The tax base of a liability is its carrying amount, less any amount that will be deductible for tax purposes in respect of that liability in future periods.» Für das bei KPMG, Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, 635, angesprochene Bewertungswahlrecht liegt m. E. in IAS 12 keine Basis vor.

4 Die massgebenden Bestimmungen von US GAAP – ASC 718

4.1 Die Entwicklung der massgebenden Bestimmungen seit 1972

Im Gegensatz zu IFRS kennt US GAAP bereits seit längerer Zeit Bestimmungen für die Rechnungslegung mit Bezug auf anteilsbasierte Vergütungen. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass anteilsbasierte Vergütungen in den USA seit vielen Jahren relativ verbreitet sind. Nachfolgend sollen kurz die Entwicklung der massgebenden Vorschriften dargestellt und anschliessend die wesentlichen Differenzen zu IFRS beim Tax Accounting aufgezeigt werden.

4.1.1 APB 25

Die ersten Bestimmungen unter US GAAP gehen auf die sog. Accounting Principle Board (APB) Richtlinie 25 zurück, welche im Jahre 1972 in Kraft gesetzt wurde.⁹² Laut APB 25 musste, wie später unter IFRS 2, Personalaufwand in der Erfolgsrechnung verbucht werden. Jedoch basierte die Höhe des Personalaufwandes auf dem inneren Wert der Mitarbeiterbeteiligung (in den USA häufig eine Option) bei Zuteilung.⁹³ Da der Ausübungspreis von Optionen in aller Regel mindestens dem Aktienkurs bei Zuteilung entsprach, resultierte üblicherweise ein innerer Wert von Null. Folglich war in den meisten Fällen in der Erfolgsrechnung auch kein Personalaufwand zu verbuchen.⁹⁴

4.1.2 SFAS 123

Mit der Inkraftsetzung der Statement of Financial Accounting Standards Richtlinie 123 (SFAS 123) versuchte das FASB ab Juni 1993, die Fair Value-Bewertung von anteilsbasierten Vergütungsformen ins US GAAP-Regelwerk einzuführen, um eine sachgerechtere Darstellung der entsprechenden Personalkosten zu ermöglichen.

Aufgrund massiver Opposition von Seiten der Industrie und Politik war dem Projekt jedoch kein Erfolg beschieden.⁹⁵ Insbesondere Gesellschaften aus dem Technologie-sektor, die ihre Mitarbeiter in substantiellem Ausmass mit Aktienoptionen entschädigten, wollten die zwingende Anwendung des Fair Value-Modells verhindern.

Als Kompromiss enthielt SFAS 123 die Wahlmöglichkeit, entweder weiterhin APB 25 anzuwenden oder neu die Mitarbeiterbeteiligungen bei Zuteilung zu bewerten und

92 Vgl. RISI, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 336.

93 Vgl. APOSTOLOU/CRUMBLY, Accounting for Stock Options, 1.

94 So auch APOSTOLOU/CRUMBLY, Accounting for Stock Options, 1.

95 Vgl. VATER, Stock Options: Bewertung, steuerrechtliche Aspekte und Rechnungslegung sowie Alternativen, 112.

den resultierenden Personalaufwand über die Vesting-Periode zu verteilen. Bei der Anwendung der APB 25-Methode war nun immerhin die Veröffentlichung eines «Proforma Income Statements» im Anhang vorgeschrieben.⁹⁶

4.1.3 SFAS 123 (R)

Aufgrund der diversen Buchhaltungsskandale und dem Platzen der Dotcom-Blase hatte sich ab Anfang dieses Jahrtausends auch in den USA die Erkenntnis durchgesetzt, dass die Anwendung von APB 25 die Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit von Jahresrechnungen behinderte und insbesondere die für Investoren massgebenden «Earnings per Share» verfälschte.⁹⁷ Diese Erkenntnis führte zum Erlass einer überarbeiteten SFAS 123, welche ab dem 1.1.2005 zwingend anzuwenden war.

Nach SFAS 123 (R) waren anteilsbasierte Vergütungen bei Zuteilung zu bewerten und der resultierende Personalaufwand über die Vesting-Periode zu verteilen. Im Rahmen der Neugliederung und Systematisierung von US GAAP im Jahre 2009⁹⁸ wurde SFAS 123 (R) durch ASC 718 ersetzt, ohne jedoch die materiellen Vorschriften zu verändern.

4.2 Wesentliche nicht-steuerliche Unterschiede zu IFRS 2

SFAS 123 (R) bzw. ASC 718 steht konzeptionell mit IFRS 2 weitgehend im Einklang, wobei bei Einzelfragen Unterschiede auftreten können. Das FASB hat die wesentlichen Unterschiede in einem Frage- und Antwortdokument zusammengefasst:⁹⁹

- Bei Mitarbeiterbeteiligungsplänen mit einem sog. «Graded Vesting»-System ist nach IFRS 2 jede Tranche separat zu bewerten und der Personalaufwand für jede Tranche separat über die individuelle Vesting-Periode zu verteilen. Unter US GAAP besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen dem IFRS-Ansatz sowie einer linearen Verteilung des gesamten Personalaufwandes.
- IFRS 2 enthält schärfere Kriterien zur Bestimmung, ob ein Aktienerwerbsplan für Mitarbeiter als Entgelt für erbrachte Arbeitsleistungen zu qualifizieren ist. Dies kann unter US GAAP unter Umständen zu einem tieferen Personalaufwand führen.
- IFRS 2 schreibt die Verwendung der Methode des modifizierten Gewährungszeitpunkts («modified grant date method») für anteilsbasierte Vergütungen mit Personen oder Unternehmen vor, die nicht Mit-

arbeiter des berichtenden Unternehmens sind. Unter US GAAP ist auf den früheren der folgenden Zeitpunkte abzustellen:

- (1) dem Datum, an dem eine Leistungsverpflichtung der Gegenseite zur Erdieneung der Eigenkapitalinstrumente abgegeben wurde, und
 - (2) dem Zeitpunkt, an dem die Leistung der Gegenseite vollständig erbracht worden ist.
- Nach IFRS 2 müssen börsenkotierte und nicht-kotierte Unternehmen zwingend dieselben Bewertungsmethoden anwenden.

Die wesentlichsten Differenzen zwischen IFRS und US GAAP bestehen im Bereich der Ertragssteuern, wie nachstehend dargestellt wird. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Rechnungslegung für anteilsbasierte Vergütungen unter IFRS zu einem volatileren und tendenziell höheren effektiven Steuersatz als unter US GAAP führt, obwohl ASC 718 und ASC 740 eine identische Methodik wie IFRS 2 und IAS 12 verfolgen.

Bei diversen Einzelfragen sind wesentliche Unterschiede festzustellen, die unter Umständen einen substantiellen Einfluss auf den Steueraufwand und die Steuerbestände in der Bilanz haben können. Bei den Bestimmungen von ASC 718 und ASC 740 ist ausserdem stets zu berücksichtigen, dass diese das US-Steuerrecht im Fokus haben und nicht, wie IFRS, auf globaler Basis Anwendung finden sollen.

4.3 Die Berücksichtigung von laufenden und latenten Ertragssteuern nach Accounting Standards Codification (ASC) 718 und ASC 740

4.3.1 Wesentliche Differenzen zu IFRS

4.3.1.1 Abzugsfähige vs. nicht-abzugsfähige Mitarbeiterbeteiligungen

ASC 718-740-25-2 iVm ASC 718-740-05-4 legt fest, dass einzig für Mitarbeiterbeteiligungen, bei denen beim Arbeitgeber laut nationalem Steuerrecht grundsätzlich ein Steuerabzug resultiert, latente Steuerguthaben berücksichtigt werden dürfen.

Der Hintergrund dieser Bestimmung wird mit Blick auf das US-amerikanische Steuerrecht deutlich. Dieses unterscheidet im Grundsatz zwischen sog. Qualified¹⁰⁰ und

96 Vgl. Risi, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 337.

97 Vgl. APOSTOLOU/CRUMBLY, Accounting for Stock Options, 2.

98 Sog. Accounting Standard Codification (ASC).

99 DELOITTE, IASPlus zu IFRS 2 – Anteilsbasierte Vergütung, 7.

100 Unter «qualifizierenden» Instrumenten versteht man insbesondere die sog. Incentive Stock Options (ISOs); vgl. auch VATER, Steuerliche Konsequenzen der Ausgabe von Mitarbeiteroptionen auf Unternehmensebene – Eine internationale Analyse unter Einbezug des Schweizer, des deutschen und des US-amerikanischen Steuerrechts, 98 und 100.

Non-Qualified Stock Option Plans (NQSO).¹⁰¹ Während NQSOs beim Mitarbeiter zum Zeitpunkt der Ausübung nach IRC §83 in der Differenz zwischen Verkehrswert und Ausübungspreis zu steuerbarem Einkommen führen,¹⁰² unterliegen Incentive Stock Options (ISOs), welche Qualified Stock Options entsprechen, einer privilegierten Besteuerung.¹⁰³ Sofern alle Bedingungen von IRC §422 erfüllt sind,¹⁰⁴ realisiert der Mitarbeiter bei Ausübung von ISOs kein steuerbares Einkommen.

Betreffend die steuerliche Abzugsfähigkeit auf Unternehmensebene kennt das US-Steuerrecht ein strenges «Matching Principle». Das Unternehmen darf nach IRC §162 iVm IRC §421 (a) nur dann einen steuerlichen Abzug vornehmen, wenn der Mitarbeiter bei Ausübung der Einkommensbesteuerung unterliegt. Folglich führen ISOs zu keiner Reduktion des steuerbaren Gewinns, während das Unternehmen bei NQSOs in der Steuererklärung einen entsprechenden Abzug vornehmen darf.

Laut der Vorgabe von ASC 718-740-05-4 dürfen amerikanische Unternehmen folglich einzig bei Abgabe von NQSOs latente Steuern berücksichtigen, währenddem bei ISOs nach ASC 718-740-25-3 keine steuerlich abzugsfähige temporäre Differenz resultiert.¹⁰⁵

Bei ISOs besteht jedoch die Möglichkeit, dass diese nachträglich ihre privilegierte Besteuerung verlieren¹⁰⁶ (sog. «Disqualifying Disposition») und beim Mitarbeiter Einkommenssteuerfolgen auslösen. In diesem Fall darf der Arbeitgeber die entsprechenden Kosten aufgrund des strengen Matching Principles beim steuerbaren Gewinn in Abzug bringen. Nach ASC 718-740-25-3 müssen die resultierenden Steuerfolgen zwingend und vollständig im Zeitpunkt der «Disqualifying Disposition» verbucht werden und beeinflussen als sog. «Discrete Item» den Steueraufwand der entsprechenden Berichtsperiode.

Auch wenn der Arbeitgeber über eine Historie von «Disqualifying Dispositions» verfügt und es wahrscheinlich ist, dass ein Teil der noch ausstehenden ISOs inskünftig

ebenfalls zu einem steuerlichen Abzug führt, verbietet ASC 718-740-25-3 die Bilanzierung eines latenten Steuerguthabens.

4.3.1.2 Keine «Mark-to-Market»-Bewertung des erwarteten Steuerabzugs

Ein wesentlicher Unterschied zu IAS 12/IFRS 2 besteht in der Vorgabe von ASC 718-740-25-2, für die Bestimmung der massgebenden steuerlich abzugsfähigen temporären Differenz einzig auf die Höhe des kumulierten Personalaufwandes abzustellen, die Entwicklung des Aktienkurses bis zum Exercise aber ausser Acht zu lassen. Bis zur Ausübung der entsprechenden Mitarbeiterbeteiligungen geht US GAAP folglich davon aus, dass der zukünftige Steuerabzug beim Arbeitgeber dem Marktwert der Mitarbeiterbeteiligung bei Zuteilung entspricht. Der innere Wert eines Mitarbeiterbeteiligungsinstruments ist folglich bis zum Zeitpunkt der Ausübung bzw. des Verfalls für die Berechnung der latenten Steuern belanglos.

Im Vergleich zu IFRS führt die Bestimmung von ASC 718-740-25-2 zu einem deutlich einfacheren Tax Accounting für anteilsbasierte Vergütungen, indem keine Aufteilung der latenten Steueraktiven zwischen Erfolgsrechnung und Eigenkapital notwendig ist. Durch die Vorgabe, dass für die steuerliche Abzugsfähigkeit bis zum Zeitpunkt der Ausübung einzig auf den kumulierten Personalaufwand abzustellen ist, müssen alle latenten Steuerguthaben über die Erfolgsrechnung gebildet werden.

Anlässlich des Entwurfs von IFRS 2 war diese Differenz zwischen US GAAP und IFRS ein wesentlicher Punkt in den Diskussionen zwischen IASB und FASB. Ergänzend wurde auch in der Vernehmlassung zu SFAS 123 (R) vom FASB die Frage gestellt, ob US GAAP den «Remeasurement-Ansatz» von IFRS 2 übernehmen sollte. Laut BC 222 von SFAS 123 (R) bevorzugten denn auch einzelne Anwender die Methodik von IFRS 2. Das FASB bestätigte in BC 222 von SFAS 123 (R), dass ein Abstellen auf den aktuellen Aktienkurs und inneren Wert konzeptionell mit SFAS 109 im Einklang gestanden wäre. Aus Praktikabilitätsgründen wurde jedoch entschieden, die unter SFAS 123 bereits seit rund 10 Jahren angewandte Methodik beizubehalten. Im Übrigen hatte der Verzicht auf einen Methodenwechsel ebenfalls den Vorteil, dass keine zusätzlichen Vorschriften für Situationen sinkender Aktienkurse notwendig waren (vgl. auch die Erläuterungen in Abschn. 4.3.1.3).

Konzeptionell und mit Blick auf die von IFRS und US GAAP angestrebte marktorientierte Bewertung von Bilanzpositionen zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) ist die Methodik von IFRS 2 deutlich vorzuziehen. Der Ansatz von ASC 718/ASC 740 führt aufgrund von Aktienkursveränderungen faktisch immer zu latenten Steuern

101 Darunter fallen primär die sog. Non-Statutory bzw. Non-Qualified Stock Options (NQSOs).

102 Vgl. PETER, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, 67 ff.

103 Vgl. VATER, Steuerliche Konsequenzen der Ausgabe von Mitarbeiteroptionen auf Unternehmensebene – Eine internationale Analyse unter Einbezug des Schweizer, des deutschen und des US-amerikanischen Steuerrechts, 100.

104 Vgl. PETER, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, 36 ff.

105 Vgl. PWC, Guide to Accounting for Income Taxes 2012, 18-9, sowie E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 740, C-56.

106 Beim Verkauf der über ISOs bezogenen Aktien vor Ablauf der gesetzlich vorgegebenen Sperrfrist. Vgl. auch PETER, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, 68.

erguthaben, die entweder zu hoch oder zu tief ausgewiesen werden. IAS 12/IFRS 2 mag einzig entgegengehalten werden, dass das Abstellen auf den aktuellen Aktienkurs und inneren Wert und die Fiktion, dass diese Werte bis zur Ausübung gleich bleiben, ebenfalls eine kritische und sachlich nicht zwingend korrekte Annahme darstellt.¹⁰⁷

Das Praktikabilitätsargument vom FASB kann bspw. mit Hinweis auf die komplexen Berechnungen zum APIC-Pool-Konzept in Frage gestellt werden (vgl. die Hinweise in Abschn. 4.3.1.4). Dieses kann je nach Situation eine Komplexität erreichen, welches die Fair Value-Bewertung der latenten Steueraktiven bei anteilsbasierten Vergütungen bei Weitem übertrifft.

Eine Excess Tax Deduction, welche den laufenden Steueraufwand reduziert, ist unter US GAAP folglich erst im Zeitpunkt der Ausübung zu erfassen. Diese ist nach ASC 718-740-45-2, in Analogie zu IFRS, ebenfalls im Eigenkapital zu verbuchen (sog. Additional Paid-in Capital [APIC]).

4.3.1.3 Berücksichtigung einer Wertberichtigung auf latenten Steueraktiven

In direktem Zusammenhang mit der Fair Value-Bewertung von latenten Steuerguthaben steht die Frage, wie mit sog. «Shortfalls» umzugehen ist. Ein Unternehmen kann an einem bestimmten Bilanzstichtag über ausstehende Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente verfügen, die grundsätzlich beim Arbeitgeber zu einem Steuerabzug führen, jedoch aufgrund einer enttäuschenden Aktienkursentwicklung «out-of-the-money» sind. In diesem Fall muss beurteilt werden, ob ein latentes Steueraktivism einzubuchen bzw. durch eine Wertberichtigung zu reduzieren ist.

Im Gegensatz zu IAS 12 kennt ASC 740 bei der Aktivierung von latenten Steueraktiven ein 2-stufiges Vorgehen.¹⁰⁸ In einem ersten Schritt werden alle möglichen latenten Steuerguthaben bilanziert und in einem zweiten Schritt einer Werthaltigkeitsbeurteilung unterzogen. Sofern notwendig, ist eine Wertberichtigung («Valuation Allowance») zu buchen.

Nach ASC 718-740-30-2 müssen latente Steuerguthaben auch dann angesetzt werden, falls Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente unter Wasser sind und mutmasslich nicht ausgeübt werden (und folglich beim Arbeitgeber

nicht zu einem Steuerabzug führen).¹⁰⁹ Gleichzeitig ist es auch verboten, eine Wertberichtigung zu buchen, falls das Unternehmen grundsätzlich profitabel arbeitet und nach ASC 740-10-30-5(e) kein Anlass für eine «Valuation Allowance» besteht. Die latenten Steuerguthaben aus anteilsbasierten Vergütungen dürfen erst dann aufgelöst werden, wenn die entsprechenden Instrumente unwiderruflich verfallen sind und nicht mehr ausgeübt werden können.

Diese Vorschrift steht in deutlichem Widerspruch zu IFRS, welche die Höhe des latenten Steuerguthabens nach IAS 12.68B begrenzt. Unter US GAAP besteht die Möglichkeit, bei sinkenden Aktienkursen und einem fehlenden positiven inneren Wert während mehreren Jahren latente Steuerguthaben in der Bilanz darzustellen, die ökonomisch über keinen Wert verfügen. Die Praxis empfiehlt immerhin, das Risiko einer möglichen Auflösung des latenten Steuerguthabens ohne kompensierenden laufenden Steuervorteil nach ASC 275-10 im Anhang offenzulegen.¹¹⁰

4.3.1.4 APIC-Pool und buchhalterische Handhabung von «Shortfalls»

4.3.1.4.1 Grundsatz

Eine weitere zentrale Differenz zu IAS 2/IFRS 2 stellt das APIC-Pool-Konzept von ASC 718/ASC 740 dar. Dieses ist in Situationen relevant, in denen der Steuerabzug beim Arbeitgeber unter dem kumulierten Personalaufwand liegt (sog. «Shortfall»). In einer solchen Konstellation resultiert unter IFRS netto ein Ertragssteueraufwand, indem die erfolgswirksame Auflösung des latenten Steueraktivums nicht, oder zumindest nicht vollständig, durch einen laufenden Steuervorteil ausgeglichen wird.¹¹¹

Unter US GAAP besteht demgegenüber die Möglichkeit, einen Shortfall erfolgsneutral mit überschüssenden Steuervorteilen aus Vorperioden zu verrechnen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Die Möglichkeit des APIC-Pools reduziert – im Vergleich zu IFRS – unter Umständen deutlich die Volatilität des effektiven Steuersatzes. Folglich begrüssen die Anwender von US GAAP denn auch das Konzept des APIC-Pools.

107 Insbesondere dann, wenn der Aktienkurs eines Unternehmens historisch eine hohe Volatilität aufweist.

108 Vgl. BURKHARDT, Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuern nach IFRS und US GAAP: Unterschiede, Gemeinsamkeiten, Perspektiven, 138.

109 Vgl. E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 289, sowie PWC, Guide to Accounting for Income Taxes 2012, 18-46.

110 Vgl. E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 289, sowie PWC, Guide to Accounting for Income Taxes 2012, 18-46.

111 Es wird an dieser Stelle angenommen, dass eine Korrektur des latenten Steuerguthabens nicht bereits in einer Vorperiode notwendig war.

4.3.1.4.2 Basis für den APIC-Pool

ASC 718-740-30-5 weist darauf hin, dass der Steuerabzug für den Arbeitgeber unter dem kumulierten Personalaufwand liegen kann. Weiter bestimmt diese Richtlinie für damit zusammenhängende Abschreibungen von latenten Steuerguthaben Folgendes:

- Zuerst sind Abschreibungen von latenten Steuerguthaben mit Guthaben in APIC zu verrechnen, deren Basis in überschüssenden Steuerabzügen früherer Mitarbeiterbeteiligungspläne liegt. Diese Steuerabzüge sind zeitlich jedoch limitiert, indem einzig Pläne qualifizieren, die in den Geschäftsjahren beginnend nach dem 15. Dezember 1994 gewährt wurden. Zudem ist es notwendig, dass diese Mitarbeiterbeteiligungspläne in den entsprechenden Jahresrechnungen nach der Fair Value-Methode von SFAS 123 und nicht nach APB 25 bilanziert wurden.
- Die Auflösung des latenten Steuerguthabens ohne korrespondierenden laufenden Steuerabzug soll erst dann als latenter Steueraufwand erfasst werden, nachdem alle APIC-Steuerguthaben verrechnet wurden.

Das Konzept des APIC-Pools macht es notwendig, alle überschüssenden Steuerabzüge im Detail und systemmässig zu erfassen, um jederzeit den aktuellen APIC-Pool-Bestand zu kennen.¹¹² Ansonsten besteht das Risiko, Shortfalls im Steueraufwand zu erfassen, obwohl noch genügend Guthaben im APIC-Pool vorliegen.

Da erst mit Inkrafttreten von SFAS 123 (R) ein für alle US GAAP-Anwender konsistentes und verbindliches Regelwerk geschaffen wurde, enthält ASC 718 detaillierte, jedoch äusserst komplexe Übergangsbestimmungen, wie der historische Pool von Windfall Benefits zu bestimmen ist.¹¹³ Aufgrund zahlreicher Spezialfragen muss an dieser Stelle auf die entsprechende Fachliteratur verwiesen werden. Weitere praxisrelevante Punkte, die mit Bezug auf den APIC-Pool auftreten können, sind die sachgerechte Handhabung von Unternehmensakquisitionen und -veräusserungen oder die Abspaltung von Unternehmensteilen.¹¹⁴

4.3.1.4.3 Überschüssender Steuerabzug in Verlustsituation

Es ist in der Praxis nicht unüblich, dass sich ein Unternehmen in einer steuerlichen Verlustsituation befindet und gleichzeitig in der Steuererklärung einen Steuerabzug aus anteilsbasierten Vergütungen geltend machen kann. Sofern dieser Steuerabzug den kumulierten Personalaufwand übersteigt, führt die Excess Tax Deduction einzig zu einer Erhöhung des steuerlichen Verlustvortrages, reduziert in der Ausübungsperiode jedoch keine laufende Steuerzahlung.

In einer solchen Situation verbietet der Wortlaut von ASC 718-740-25-10 die Berücksichtigung eines entsprechenden Steuervorteils in APIC. Es ist folglich untersagt, ein entsprechendes latentes Steuerguthaben, welches auf den zusätzlichen steuerlichen Verlustvortrag entfällt, über APIC in der Bilanz des Arbeitgeberunternehmens zu erfassen. Derjenige Teil des Verlustvortrages, der auf den kumulierten Personalaufwand entfällt, darf demgegenüber als latentes Steuerguthaben aktiviert werden.¹¹⁵

Der Vorteil aus dem zusätzlichen Steuerabzug darf jedoch in einer späteren Berichtsperiode in APIC erfasst werden, sobald das Unternehmen alle übrigen Verlustvorträge verrechnen konnte und der zusätzliche Steuerabzug aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm – über die Nutzung des Verlustvortrages – zur Cash-Flow-wirksamen Reduktion einer laufenden Steuerzahlung führt.

Die Bestimmung von ASC 718-740-25-10 stellt wesentlich gesteigerte Anforderungen an das intertemporale Tax Accounting und führt zum Ergebnis, dass der Verlustvortrag, auf dem ein latentes Steuerguthaben gebildet wird, vom gesamten Verlustvortrag laut Steuererklärung abweicht.¹¹⁶ Es ist mithin notwendig, die verfügbaren Verlustvorträge doppelt nachzuführen – einerseits als Gesamtbestand laut Steuererklärung und andererseits als Basis für das in der US GAAP-Bilanz zu aktivierende latente Steuerguthaben. Basierend auf einem «with-or-without»-Ansatz nach ASC 740-20 muss laufend analysiert werden, ob und wann der Verlustvortrag aus der Excess Tax Deduction realisiert wird und der Steuereffekt im APIC berücksichtigt werden kann.

Die sog. «Resource Group» zu SFAS 123 (R)¹¹⁷ hat bei der Einführung des überarbeiteten Standards ebenfalls festgestellt, dass die Vorschrift von ASC 718-740-25-10 zu einer nicht gewünschten Komplexität und höchst-

112 Vgl. PWC, Guide to Accounting for Income Taxes 2012, 18-18, und E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 292.

113 Vgl. PWC, Guide to Accounting for Income Taxes 2012, 18-18 ff., und E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 292 ff.

114 Aufteilung des APIC-Pools auf die verschiedenen Unternehmensbereiche, vgl. E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 294.

115 Vorbehaltlich einer möglichen Wertberichtigung.

116 Vgl. PWC, Guide to Accounting for Income Taxes 2012, 18-45.

117 Bei der «Resource Group» handelte es sich um eine Expertengruppe aus Wirtschaftsprüfern, Beratern, Finanzspezialisten sowie Vertretern des FASB, welche Umsetzungsfragen zu SFAS 123 (R) bearbeitete.

ten Anforderungen an die notwendigen Aufzeichnungen und Unterlagen führt.¹¹⁸ Die korrekte Handhabung der Vorschrift wird weiter erschwert, wenn indirekte Effekte, wie bspw. der Einfluss von anteilsbasierten Vergütungen auf die Höhe von Steuergutschriften aus Forschung & Entwicklung, mitberücksichtigt werden. Aus diesem Grund hat die Resource Group am 13. September 2005 beschlossen, den US GAAP-Anwendern im Sinne einer «Accounting Policy Election» zwei unterschiedliche Alternativen anzubieten:

1. «With-or-without» nach ASC 740-20, welche in der Praxis üblicherweise angewandt wird. In diesem Fall ist für die Handhabung indirekter Effekte vom Unternehmen eine zusätzliche Bilanzierungspraxis verbindlich festzulegen.
2. «Follow the tax law», gemäss welcher streng dem Wortlaut des Gesetzes gefolgt wird. Dies kann unter Umständen dazu führen, dass zuerst Excess Tax Deductions verrechnet werden, bevor auf Verlustvorträge zurückgegriffen wird.¹¹⁹ In der Praxis hat sich diese Methode nicht durchgesetzt.

4.3.2 Einfluss von IAS 12/IFRS 2 und ASC 718/ASC 740 auf den effektiven Steuersatz

Bei der Gegenüberstellung von IFRS und US GAAP wird relativ rasch deutlich, dass das fehlende «Mark-to-Market»-Konzept und die Verfügbarkeit des APIC-Pools unter US GAAP zu einem weniger volatilen und bei «Shortfalls» tieferen effektiven Steuersatz für ein Unternehmen führen sollten.

Die Volatilität des Steuersatzes wird unter US GAAP jedoch durch die Berücksichtigung ausserordentlicher Steuerabzüge gesteigert. Da diese zwingend als «Discrete Items» in der Periode des Abzugs zu berücksichtigen sind, führen ungleichmässige ausserordentliche Steuerabzüge unmittelbar zu einem volatileren effektiven Steuersatz. Unter IFRS besteht demgegenüber die Möglichkeit, bei Vorliegen verlässlicher Informationen die erwarteten ausserordentlichen Steuerabzüge in die Berechnung der latenten Steuern einfliessen zu lassen. Damit kann der Effekt allenfalls über mehrere Perioden geglättet werden.

118 Vgl. E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 296.

119 Vgl. E&Y, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011), 297.

5 Tax Accounting für Share-based Payments unter Berücksichtigung des Schweizer Steuerrechts

Die Konzeption des Schweizer Unternehmenssteuerrechts führt dazu, dass die Vorschriften von IFRS sowie US GAAP zu anteilsbasierten Vergütungen nicht unbezogen für das Tax Accounting Schweizer Unternehmen übernommen werden können. Im Vergleich mit den Steuerregimes anderer Staaten können die notwendigen Berechnungen und Buchungen in der Schweiz, abhängig von der konkreten Situation, eine weit höhere Komplexität erreichen. Nachstehend soll auf einzelne spezifische Sachfragen für die Schweiz eingegangen werden.

5.1 Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten

5.1.1 Massgeblichkeit der Handelsbilanz

Die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung bildet nach Art. 57 iVm Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG¹²⁰ die Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung (sog. Massgeblichkeitsprinzip).¹²¹ Von der handelsrechtskonform erstellten Jahresrechnung darf nur bei Erfüllung der im Gesetz abschliessend erwähnten Voraussetzungen abgewichen werden.¹²² Daraus folgt, dass Kosten für anteilsbasierte Vergütungen nur dann steuerlich in Abzug gebracht werden dürfen, falls das Unternehmen einen entsprechenden Aufwand handelsrechtlich erfasst.

Deshalb ist in der Schweiz die steuerliche Abzugsfähigkeit vollständig von der einkommenssteuerlichen Behandlung auf der Ebene des Mitarbeiters abgekoppelt.¹²³ Es ist nicht unüblich, dass der Schweizer Mitarbeiter Einkommenssteuern auf anteilsbasierten Vergütungen entrichtet, ohne dass sein Arbeitgeber einen steuerlich wirksamen Abzug vornehmen darf.

Ein Schweizer Unternehmen kann die notwendigen Aktien für die Erfüllung einer Verpflichtung aus einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm über folgende Wege beschaffen:¹²⁴

1. Rückkauf eigener Aktien über den Markt;
2. bedingte Kapitalerhöhung;¹²⁵

120 Sowie analoger Bestimmungen in Art. 24 Abs. 1 StHG und den kantonalen Steuergesetzen.

121 WIDLER/ANLIKER, Beschaffung eigener Aktien für Mitarbeiterbeteiligungspläne, 543.

122 Vorbehaltlich des Tatbestandes einer Steuerumgehung.

123 Vgl. Risi, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 444.

124 Vgl. VATER, Steuerliche Konsequenzen der Ausgabe von Mitarbeiteroptionen auf Unternehmensebene – Eine internationale Analyse unter Einbezug des Schweizer, des deutschen und des US-amerikanischen Steuerrechts, 88, und HWP, 488.

125 Das HWP, 488, erwähnt ergänzend ebenfalls die genehmigte oder ordentliche Kapitalerhöhung.

3. vollständiger Erwerb eines Optionsprogramms aus den Händen Dritter.¹²⁶

Die Ertragssteuerfolgen dieser Beschaffungsarten können sich wesentlich unterscheiden. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die bedingte Kapitalerhöhung kaum möglich ist, sofern es sich beim Schweizer Arbeitgeber um die Tochtergesellschaft eines multinationalen Konzerns handelt, da in diesen Fällen die Mitarbeiter regelmässig Anspruch auf Aktien der börsenkotierten Muttergesellschaft haben. Dies kann jedoch dazu führen, dass der Schweizer Tochtergesellschaft die resultierenden Kosten von der Konzernmutter in Rechnung gestellt werden und so ein handelsrechtlicher Aufwand resultiert.

5.1.1.1 Kauf der Aktien

Schweizer Aktiengesellschaften ist es nach Art. 659 OR erlaubt, eigene Beteiligungsrechte bis zu einer vorgegebenen maximalen Quote von 10 %, bzw. bei Vorliegen von Vinkulierungsbestimmungen von 20 %, zu erwerben und zu halten. Das Schweizer Steuerrecht übernimmt in Art. 4a VStG und KS 5 die obligationenrechtlichen Vorschriften und gestattet ebenfalls das Halten eigener Aktien.¹²⁷

Es ist in Lehre und Praxis unbestritten, dass bei der Aktienbereitstellung mittels vorgängigem Erwerb eigener Aktien bei der Arbeitgebergesellschaft Lohnaufwand entsteht, welcher der Differenz zwischen Erwerbs- und Ausübungspreis entspricht.¹²⁸ Dieser Lohnaufwand ist üblicherweise steuerlich abzugsfähig.

Der Arbeitgeber realisiert jedoch steuerbaren Ertrag, sofern er die eigenen Aktien zu einem früheren Zeitpunkt erworben hat¹²⁹ und der Ausübungspreis für den Mitarbeiter aufgrund einer positiven Aktienkursentwicklung über dem Gewinnsteuerwert dieser eigenen Aktien liegt.¹³⁰

5.1.1.2 Bedingte Kapitalerhöhung

In der Praxis wurde in der Vergangenheit eine teilweise kontroverse Diskussion geführt, ob auch bei der Aktienbereitstellung mittels bedingter Kapitalerhöhung ein

steuerlich abzugsfähiger Aufwand möglich sein soll.¹³¹ Befürworter dieser These führten dabei die Überlegungen und Ansätze von IFRS 2 und ASC 718 als unterstützendes Argument ins Feld.¹³²

In Lehre und Praxis wird aber weitgehend anerkannt, dass die Bereitstellung der notwendigen Mitarbeiteraktien mittels einfacher bedingter Kapitalerhöhung in der handelsrechtlichen Jahresrechnung zu keinem Aufwand führt und deshalb bei Einhaltung des Massgeblichkeitsprinzips kein steuerlicher Abzug möglich ist. Es ist in der Literatur unbestritten, dass die wirtschaftlichen Kosten bei einer bedingten Kapitalerhöhung in Form eines Verwässerungseffekts eintreten. Laut Auffassung des Fiskus sind diese Kosten aber den derzeitigen Aktionären und nicht der Unternehmung zuzurechnen.¹³³

Ein handelsrechtlicher Aufwand kann aber, wie bspw. von RISI und SCHMID aufgezeigt,¹³⁴ über den Rückgriff auf spezielle Strukturierungsvarianten erzielt werden. Mögliche Beispiele sind der Einsatz einer Mitarbeiterstiftung oder eines Mitarbeitertrusts für die Abgabe der notwendigen Aktien und die Administration des Mitarbeiterbeteiligungsplans.¹³⁵ Alternativ kann in Konzernstrukturen ein Teil des notwendigen Kapitals durch die Arbeitgebergesellschaft liberiert werden.¹³⁶

5.1.1.3 Internationale Verrechnung von Kosten aus anteilsbasierten Vergütungen

In Konzernstrukturen ist es recht üblich, dass den lokalen Arbeitgebergesellschaften die Kosten aus anteilsbasierten Vergütungen von der Konzernmutter in Rechnung gestellt werden.

Da die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (insb. Optionen) in der Vergangenheit sowohl auf Stufe des Mitarbeiters als auch des Arbeitgebers zu zahlreichen internationalen Abgrenzungsfragen führte, beauftragte die

126 Dieses Modell wird gemäss VATER, Stock Options: Bewertung, steuerrechtliche Aspekte und Rechnungslegung sowie Alternativen, 77, nur selten verwendet.

127 Laut KS 5, Ziff. 4.1, wird davon ausgegangen, dass der Erwerb eigener Aktien zwecks Erfüllung einer Verpflichtung aus einem Mitarbeiterbeteiligungsplan nicht zu einer Teilliquidation führt (KS 5 Ziff. 2.2 mit ergänzenden Präzisierungen).

128 Vgl. WIDLER/ANLIKER, Beschaffung eigener Aktien für Mitarbeiterbeteiligungspläne, 542.

129 Unter der Annahme, dass die Haltedauer der eigenen Aktien nicht zu einer steuerlichen Teilliquidation geführt hat.

130 Vgl. auch VATER, Stock Options: Bewertung, steuerrechtliche Aspekte und Rechnungslegung sowie Alternativen, 75.

131 Vgl. WIDLER/ANLIKER, Beschaffung eigener Aktien für Mitarbeiterbeteiligungspläne – Steuerliche Abzugsfähigkeit der Beschaffungskosten; RISI/SCHMID, Mitarbeiterbeteiligungen – Steuerliche Abzugsfähigkeit bei bedingtem Kapital; WIDLER/ANLIKER, Mitarbeiterbeteiligungen mittels bedingtem Kapital.

132 Vgl. WIDLER/ANLIKER, Beschaffung eigener Aktien für Mitarbeiterbeteiligungspläne, 545.

133 Vgl. VATER, Steuerliche Konsequenzen der Ausgabe von Mitarbeiteroptionen auf Unternehmensebene – Eine internationale Analyse unter Einbezug des Schweizer, des deutschen und des US-amerikanischen Steuerrechts, 89.

134 Vgl. RISI/SCHMID, Mitarbeiterbeteiligungen – Steuerliche Abzugsfähigkeit bei bedingtem Kapital, 605, sowie RISI, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 446.

135 Beim Einsatz eines Trusts ist jedoch zu klären, wem dieser steuerlich zugerechnet werden muss. Vgl. dazu das KS Trustbesteuerung der SSK, welches auch von der ESTV übernommen wurde.

136 Vgl. Abb. 3 in RISI/SCHMID, Mitarbeiterbeteiligungen – Steuerliche Abzugsfähigkeit bei bedingtem Kapital, 606.

OECD Anfang des letzten Jahrtausends Arbeitsgruppen, um das Thema im internationalen Kontext zu analysieren und gegebenenfalls Empfehlungen zu formulieren. Die Arbeiten der OECD führten zwischen September 2004 und Januar 2006 zur Publikation von 3 verschiedenen Berichten.¹³⁷

Aus Transfer Pricing-Sicht ist wesentlich, dass die OECD die Weiterverrechnung von Mitarbeiteroptionskosten an die lokalen Arbeitgebergesellschaften als sachgerecht erachtet, auch wenn die Anerkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit laut Auffassung der OECD letztlich eine Entscheidung des nationalen Gesetzgebers darstellt.¹³⁸

Die Schweiz hat sich innerhalb der OECD verpflichtet, die Empfehlungen der OECD zum Transfer Pricing zu übernehmen. Gleichzeitig kennt das Schweizer Steuerrecht keine Gesetzesbestimmung, welche die Weiterverrechnung von Mitarbeiterbeteiligungskosten verneint, sofern diese Kosten dem Drittvergleich entsprechen.¹³⁹ Aus diesen Gründen muss eine Verrechnung von Mitarbeiterbeteiligungskosten an Schweizer Konzerngesellschaften als zulässig erachtet und von den zuständigen Steuerbehörden als steuerlich abzugsfähiger Aufwand anerkannt werden.

In Einzelfällen wurde von den Schweizer Steuerbehörden jedoch die Meinung vertreten, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit in der Schweiz nur dann gewährt werden soll, wenn die ausländische Muttergesellschaft die eigenen Aktien am Markt erwirbt und nicht durch eine Kapitalerhöhung liberiert. Damit wird das Schweizer Handels- und Steuerrecht auf eine ausländische Gesellschaft ausgedehnt und ein Aufwand im Ausland und die Grundlage für eine Kostenverrechnung im Konzern verneint, wenn im Ausland eine formelle Kapitalerhöhung vorliegt. Für diese Meinung fehlt es m. E. klarerweise an einer gesetzlichen Grundlage, und eine solche Praxis ist abzulehnen.¹⁴⁰

5.1.2 Steuerliche Abzugsfähigkeit einer handelsrechtlichen Rückstellung für Mitarbeiterbeteiligungen

Wie in den vorangehenden Abschnitten gezeigt wurde, kann für Schweizer Unternehmen über verschiedenste Ansätze ein handelsrechtlicher Aufwand für Mitarbeiterbeteiligungen erzielt werden. Die einzige Ausnahme stellt die bedingte Kapitalerhöhung ohne Rückgriff auf spezielle Strukturierungsvarianten dar. Damit ist jedoch noch nicht geklärt, zu welchem Zeitpunkt der Aufwand steuermindernd geltend gemacht werden kann. Wie in Abschn. 1.3 erläutert wurde, ist in zeitlicher Hinsicht zwischen Zuteilung, Vesting und Ausübung zu unterscheiden.

Aufgrund des dem Schweizer Buchführungsrecht innewohnenden Vorsichtsprinzips wird regelmässig die Meinung vertreten, dass für den zukünftigen Mittelabfluss aufgrund der Erfüllung einer Verpflichtung aus einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm frühzeitig eine Rückstellung zu bilden ist.¹⁴¹ Laut dieser Auffassung ist eine Rückstellung ab dem Zeitpunkt der Zuteilung notwendig. Die Höhe der Rückstellung muss gemäss einer Auffassung in der Literatur, wie unter IFRS und US GAAP, die erwartete Erfüllung von Vesting-Klauseln mitberücksichtigen und deshalb laufend aktualisiert werden, um den erwarteten zukünftigen Mittelabfluss korrekt darzustellen.¹⁴² Die Verwirkung von Mitarbeiterbeteiligungen sowie ein sinkender Aktienkurs führen regelmässig zu einer Abnahme des notwendigen Rückstellungsbetrages.

Die Rückstellungsbildung folgt dabei üblicherweise nicht dem «Pro-rata-Gedanken» von IFRS und US GAAP. Es wird vielmehr bereits bei Zuteilung eine vollständige Rückstellung gebildet, welche auf der Anzahl der erwarteten, unwiderruflich erworbenen und später ausgeübten Mitarbeiterbeteiligungen basiert. In der Literatur wird aber teilweise und mit Verweis auf IFRS und US GAAP die Frage aufgeworfen, ob die Rückstellungsbildung pro rata temporis über die Vesting-Periode erfolgen sollte.¹⁴³

Der steuerlich abzugsfähige Aufwand entsteht dabei bereits mit der Rückstellungsbildung. Die erfolgswirksame Reduktion der Rückstellung aufgrund einer Neubewertung hat zur Folge, dass steuerbarer Ertrag realisiert wird.

137 Vgl. OECD, Employee Stock Option Plans: Impact on Transfer Pricing, und OECD, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, die beide am 3.9.2004 publiziert wurden, sowie OECD, The Taxation of Employee Stock Options, vom 4.1.2006.

138 Vgl. OECD, Employee Stock Option Plans: Impact on Transfer Pricing, Ziff. 132, sowie RISI/NIEDERBACHER-PUCHEGGER, Mitarbeiteroptionen und Verrechnungspreis-Aspekte von Optionsprogrammen, 15 f.

139 Eine Transfer Pricing-Korrektur würde sich formell auf Art. 58 Abs. 1 DBG stützen; vgl. auch STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 390.

140 Soweit ersichtlich wurde diese Frage bis anhin nie durch Gerichtsinstanzen beurteilt.

141 So z. B. STERCHI/LOCHER, Mitarbeiteroptionen im Lichte der Aktienkursschwankungen, 1068, sowie VATER, Steuerliche Konsequenzen der Ausgabe von Mitarbeiteroptionen auf Unternehmensebene – Eine internationale Analyse unter Einbezug des Schweizer, des deutschen und des US-amerikanischen Steuerrechts, 90.

142 Vgl. RISI, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 449.

143 Vgl. VATER, Stock Options: Bewertung, steuerrechtliche Aspekte und Rechnungslegung sowie Alternativen, 75 f.

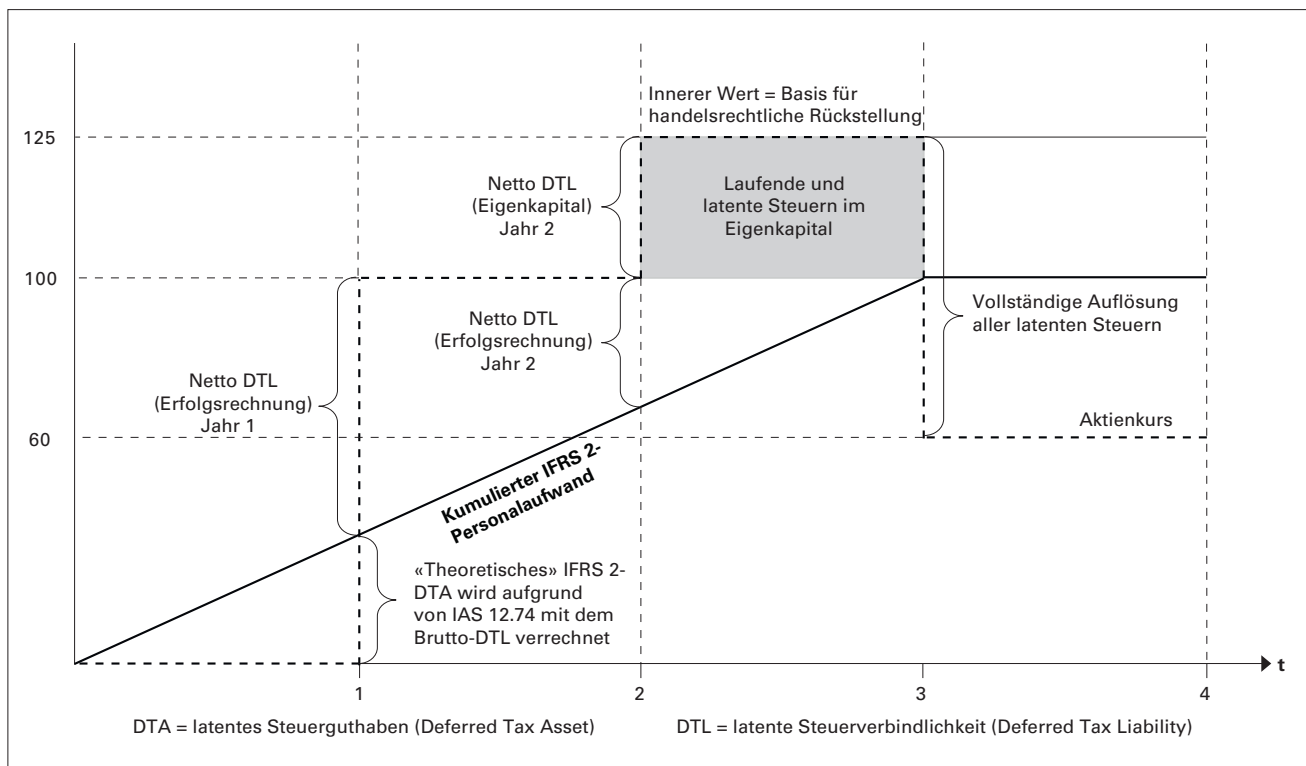
Die vorstehenden Ausführungen gehen davon aus, dass das Arbeitgeberunternehmen vorerst über keine eigenen Aktien verfügt und diese erst bei Ausübung durch den Mitarbeiter beschafft. Der Arbeitgeber kann sich aber auch durch den frühzeitigen Erwerb der notwendigen Aktien absichern. In einem solchen Fall wird sich der Rückstellungsbedarf vollständig erübrigen oder zumindest wesentlich reduzieren. Eine Rückstellung ist nur in dem Ausmass notwendig, welcher dem zukünftigen Abschreibungsbedarf, d. h. der Differenz zwischen dem handelsrechtlichen Buchwert der eigenen Aktien und dem tieferen Ausübungspreis, entspricht.

5.2 Implikationen für das Tax Accounting nach IFRS und US GAAP

Für die bessere Verständlichkeit sollen die steuerlichen Implikationen nachstehend anhand beiliegender Abbildung erläutert werden. Vereinfachend wird in diesem Modell von folgenden Voraussetzungen ausgegangen:

- Der Marktwert der zugeteilten Mitarbeiterbeteiligungen und der IFRS 2-Personalaufwand betragen Fr. 100.–.

- Dieser Personalaufwand ist über eine Vesting-Periode von 3 Jahren zu verteilen. Der jährliche Personalaufwand beläuft sich deshalb auf Fr. 33.–. Während der Vesting-Periode verwirken die Angestellten keine Mitarbeiterbeteiligungen.
- Die Mitarbeiterbeteiligungen werden am Ende des 4. Jahres ausgeübt.
- Basierend auf dem inneren Wert der Mitarbeiterbeteiligungen wird im handelsrechtlichen Abschluss eine steuerlich abzugsfähige Rückstellung gebildet. Diese wird bei Ausübung der Mitarbeiterbeteiligungen verwendet, um den Erwerb der notwendigen Aktien auf dem Markt zu finanzieren. Am Ende des 1. Jahres entspricht die Rückstellung genau dem über die Vesting-Periode zu verteilenden Personalaufwand (Fr. 100.–). Aufgrund eines steigenden Aktienkurses erhöht sich die Rückstellung per Ende des 2. Jahres auf Fr. 125.– und sinkt im 3. Jahr aufgrund eines tieferen Aktienwerts auf Fr. 60.–. Im 4. Jahr erfolgt keine weitere Änderung des Aktienkurses, so dass die Mitarbeiterbeteiligungen zu einem inneren Wert von Fr. 60.– ausgeübt werden.
- Der massgebende Steuersatz ist 20 %.



5.2.1 Zeitpunkt des steuerlichen Abzugs

Durch die handelsrechtliche Rückstellungsbildung erzielen Schweizer Unternehmen regelmässig einen laufenden Steuervorteil, der zeitlich vor der Verbuchung des entsprechenden IFRS 2-Personalaufwandes realisiert wird.

Insofern sehen sich Schweizer Unternehmen mit den in Abschn. 3.3.4 aufgeführten Fragestellungen konfrontiert.

Da die Rückstellung einzig im handelsrechtlichen und damit auch steuerlichen Abschluss ausgewiesen wird, liegt eine steuerbare temporäre Differenz vor, die zu ei-

ner latenten Steuerverbindlichkeit führt. Diese stimmt konzeptionell mit der in Abschn. 3.3.4.2 erwähnten temporären Differenz überein. Aufgrund der nach IAS 12.74 vorgeschriebenen Nettodarstellung von latenten Steuern ist die latente Steuerverbindlichkeit mit dem latenten Steuerguthaben aus der IFRS 2-Kalkulation zu verrechnen. Andernfalls resultiert eine unzulässige Bilanzverlängerung.

Da die handelsrechtliche und steuerliche Rückstellung aber an jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten ist, handelt es sich nicht um einen definitiven Steuerabzug. Folglich wird sich auch die latente Steuerverbindlichkeit bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung verändern. Eine Reduktion der handelsrechtlichen Rückstellung führt üblicherweise zu laufendem Steueraufwand. Dieser wird im IFRS-Abschluss durch die Reduktion der latenten Steuerverbindlichkeit kompensiert, so dass netto ein IFRS-Steuerertrag von Null resultiert.

5.2.2 Höhe des steuerlichen Abzugs

Die Höhe der handelsrechtlichen Rückstellung (und damit des steuerlichen Abzugs) hängt davon ab, wie die notwendigen Mitarbeiteraktien beschafft werden. Sofern beim Arbeitgeberunternehmen der Weg einer bedingten Kapitalerhöhung gewählt wird, resultiert kein steuerlich abzugsfähiger Aufwand. Folglich ist keine handelsrechtliche Rückstellung zu bilden. Gleichzeitig darf aber auch kein latentes Steuerguthaben aus der IFRS 2-Berechnung bilanziert werden, da nie ein Abzug in der Steuererklärung geltend gemacht werden kann. Mithin führt der IFRS 2-Personalaufwand zu einer permanenten Differenz, und das Tax Accounting für anteilsbasierte Vergütungen ist faktisch nicht notwendig. Falls auf bereits vorhandene eigene Aktien zurückgegriffen wird, ist laufend der künftige Abzug zu berechnen. Dieser entspricht der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert der eigenen Aktien und dem tieferen Ausübungspreis.

Im vorliegenden Beispiel beläuft sich der steuerlich abzugsfähige Aufwand im 1. Jahr auf Fr. 100.– (Bildung der Rückstellung im statutarischen Abschluss) und der IFRS 2-Personalaufwand auf Fr. 33.–. Folglich ist im IFRS-Abschluss auf der temporären Differenz von Fr. 66.– eine latente Steuerverbindlichkeit zum Satz von 20 % zu passivieren (Fr. 13.30). Dies entspricht der latenten Steuerverbindlichkeit auf der Rückstellung von brutto Fr. 20.–, abzüglich einem latenten Steuerguthaben von Fr. 6.70 aus der IFRS 2-Steuerberechnung (Nettodarstellung nach IAS 12.74). Am Ende des 2. Jahres ist die latente Steuerverbindlichkeit auf der Differenz zwischen dem erhöhten handelsrechtlichen Rückstellungsbeitrag (Fr. 125.–) und dem kumulierten IFRS 2-Personalaufwand (Fr. 67.–) zu berechnen und beläuft sich beim Satz von 20 % auf Fr. 11.60.

Am Ende des 3. Jahres kann im IFRS-Abschluss die gesamte latente Steuerverbindlichkeit aufgelöst werden. Gleichzeitig darf auch kein latentes Steuerguthaben bilanziert werden, da der laufende Steuerabzug über die handelsrechtliche Rückstellungsbildung bereits «konsumiert» wurde. Die Reduktion der handelsrechtlichen Rückstellung um Fr. 65.– führt zu einer laufenden Steuerzahlung von Fr. 13.–. Die restliche handelsrechtliche Rückstellung wird am Ende des 4. Jahres bei Ausübung für den Erwerb der notwendigen Mitarbeiteraktien gebraucht.

5.2.3 Steuereffekt im Eigenkapital

Sofern die im handelsrechtlichen Abschluss gebildete Rückstellung über dem gesamten IFRS 2-Personalaufwand liegt, muss nach IFRS der überschüssende Teil der laufenden und latenten Steuereffekte im Eigenkapital verbucht werden.

Per Ende des 1. Jahres entspricht die handelsrechtliche Rückstellung genau dem über die Vesting-Periode abzugrenzenden Personalaufwand. Folglich sind die gesamte latente Steuerverbindlichkeit und der laufende Steuervorteil in der IFRS-Erfolgsrechnung zu erfassen (latenter Steueraufwand von Fr. 13.30 und laufender Steuerertrag von Fr. 20.–). Netto resultiert im IFRS-Abschluss ein Steuerertrag von Fr. 6.70 und entspricht damit genau 20 % des IFRS 2-Personalaufwandes von Fr. 33.30.

Im 2. Jahr ist zu berücksichtigen, dass Fr. 25.– der gesamten handelsrechtlichen Rückstellung von Fr. 125.– auf eine Excess Tax Deduction entfallen. Folglich sind der laufende Steuervorteil von Fr. 5.– sowie eine latente Steuerverbindlichkeit von ebenfalls Fr. 5.– im IFRS-Eigenkapital zu erfassen. Das latente Steuerpassivum reduziert sich von Fr. 13.30 auf Fr. 11.70, wobei der latente Steuerertrag aufgrund der erwähnten Eigenkapitalbuchung Fr. 6.60 beträgt. Der gesamte IFRS-Steuerertrag beträgt wiederum Fr. 6.60 und entspricht damit 20 % des IFRS 2-Personalaufwandes von Fr. 33.30.

Im 3. Jahr kann die handelsrechtliche Rückstellung auf Fr. 60.– reduziert werden. Vom gesamten laufenden Steueraufwand von Fr. 13.– sind nach IAS 12.61A (b) Fr. 5.– direkt im IFRS-Eigenkapital und Fr. 8.– in der IFRS-Erfolgsrechnung zu erfassen. Bei den latenten Steuern ist ein Ertrag von Fr. 5.– ebenfalls direkt ins IFRS-Eigenkapital zu buchen. Die restlichen Fr. 6.70 reduzieren den latenten Steueraufwand. Netto resultiert ein IFRS-Steueraufwand von Fr. 1.30. Die Differenz zum erwarteten Steuervorteil von Fr. 6.70 beträgt Fr. 8.– und entspricht damit genau 20 % der Differenz in Höhe von Fr. 40.– zwischen dem kumulierten Personalaufwand (Fr. 100.–) und dem steuerlich wirksamen Abzug (Fr. 60.–). Die Fr. 8.– haben ihre Ursache vollständig in der Nicht-Ab-

zugsfähigkeit eines Teils des IFRS 2-Personalaufwandes aufgrund einer nachteiligen Aktienkursentwicklung.

Eine weit kompliziertere Berechnung ist notwendig, falls in einer Konzernstruktur mehrere unterschiedliche Gesellschaften als separate Steuersubjekte zu berücksichtigen sind. Komplexitätssteigernd wirkt zudem eine mögliche Abweichung zwischen innerem Wert der Mitarbeiterbeteiligung und steuerlichem Abzug. Dies ist dann möglich, wenn eine Gesellschaft, bzw. die Konzernmutter, bereits bei Grant über eigene Aktien für die Abgabe an die Mitarbeiter verfügt und zusätzliche Konzernverrechnungen mit zu berücksichtigen sind.

6 Zusammenfassung

Sowohl US GAAP als auch IFRS gehen in den massgebenden Rechnungslegungsstandards davon aus, dass ein Unternehmen aus der Gewährung von Mitarbeiterbeteiligungen einen steuerlichen Vorteil realisiert. Dieser resultiert, abhängig vom lokalen Steuerrecht, üblicherweise bei Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung durch den Arbeitnehmer. Aufgrund der zeitlichen Differenz zwischen dem IFRS 2-Personalaufwand und dem Steuerabzug entsteht eine steuerlich abzugsfähige temporäre Differenz, die zu einem latenten Steuerguthaben führt. Je nach Situation kann dessen Berechnung mit diversen Schwierigkeiten verbunden sein.

Während IFRS nahezu konsequent einem Fair Value-Grundsatz folgt, führen die Bestimmungen von US GAAP in fast allen Fällen zu latenten Steuerbeständen aus anteilsbasierten Vergütungen, die objektiv zu hoch oder zu tief sind. Aus diesem Grund ist es für einen Bilanzleser notwendig, die entsprechenden Bilanzierungsvorgaben zu kennen, um mögliche Abweichungen zu erkennen. Demgegenüber hat US GAAP den Vorteil, dass die Steuerberechnungen in vielen Fällen einfacher sind, da der innere Wert von Mitarbeiterbeteiligungen bis zur Ausübung unmassgebend ist. Weiter hat US GAAP den Vorzug, dass Steuereffekte aus anteilsbasierten Vergütungen zu einer geringeren Volatilität des Steuersatzes führen sollten, da insbesondere «Shortfalls» häufig erfolgsneutral im Eigenkapital aufgefangen werden können.

Die Komplexität der notwendigen Berechnungen hängt auch bei anteilsbasierten Vergütungen von den massgebenden Steuergesetzen der involvierten Staaten ab. Sofern die Vergütungen per se zu keinem Steuerabzug führen, erübrigen sich allfällige Kalkulationen. Schwierige Berechnungen sind regelmässig in Konzernstrukturen notwendig, falls die Kosten für Mitarbeiterbeteiligungen an die entsprechenden Arbeitgebergesellschaften weiterverrechnet werden.

In der Schweiz hängen die Steuerfolgen primär davon ab, wie die notwendigen Mitarbeiteraktien bereitgestellt werden. Sofern der Weg über eine Kapitalerhöhung gewählt wird, fehlt häufig der handelsrechtlich massgebende Aufwand, der für einen Steuerabzug notwendig ist. Über geeignete Strukturierungsvarianten kann aber auch bei einer Kapitalerhöhung ein Steuerabzug herbeigeführt werden. Komplexitätssteigernd wirkt in der Schweiz die Tatsache, dass der Steuerabzug zeitlich häufig vor der Verbuchung des Personalaufwands nach IFRS oder US GAAP resultiert. Aus diesem Grund können die Vorgaben der entsprechenden Rechnungslegungsstandards und die Beispiele in den verschiedenen Praxishandbüchern nicht direkt für Schweizer Verhältnisse übernommen werden.

Literatur

- APOSTOLOU NICHOLAS G./CRUMBLEY LARRY D., Accounting for Stock Options. Update on the Continuing Conflict, The CPA Journal, August 2005 Issue, www.nysscpa.org/printversions/cpaj/2005/805/p30.htm
- BERTSCHINGER PETER/SCHWARZ CHRISTOPH/HALLAUER PHILIPP/WALLIMANN REGULA, Optionen und Aktien für Mitarbeiter und Lieferanten – share-based payment. Fragen der Verbuchung und Rechnungslegung, ST 2001, 1085
- BERTSCHINGER PETER/SEIBOLD-MEIER ROSMARIE, IFRS. Strukturierte Übersicht mit Fallbeispielen, Zürich 2009
- BURKHARDT HENRIETTE, Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuern nach IFRS und US GAAP: Unterschiede, Gemeinsamkeiten, Perspektiven, Diss. Augsburg 2008
- DELOITTE, IASPlus zu IFRS 2 – Anteilsbasierte Vergütung, <http://www.iasplus.com/de/standards/standard39/#SFAS123>
- DICK WOLFGANG/MISSONIER-PIERA FRANCK, Financial Reporting under IFRS: A Topic Based Approach, Chichester 2010
- ECKERT RALF, Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS. Einführung und Analyse mit Fokus auf die Bilanzierung von latenten Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen, FStR 2009, 196
- E&Y, ERNST & YOUNG (Hrsg.), International GAAP® 2013, London 2013
- E&Y, ERNST & YOUNG LLP, Financial reporting developments – Income Taxes (Revised October 2011)

- Financial reporting developments – Share-based payment (Revised October 2011)
 - HILDEBRANDT MICHAEL W., Switzerland, in: International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXVb: International tax aspects of deferred remuneration, The Hague/London/Boston 2000, 745
 - HWP, Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhänderkammer (Hrsg.), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) – Bd. 1, 2. A., Zürich 2009
 - KPMG, KPMG (Hrsg.), Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards 2011/12, London 2012
 - KPMG, KPMG LLP, Accounting for Income Taxes: An Analysis of FASB Statement 109 (ASC Topic 740), 2nd ed., September 2007
 - KRÖNER MICHAEL/BENZEL UTE, in: Wolfgang Kessler/Michael Kröner/Stefan Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht National – International, 2. A., München 2008
 - MEYER MARCO/LOITZ RÜDIGER/LINDER ROBERT/ZERWAS PETER, Latente Steuern. Bewertung, Bilanzierung, Beratung, 2. A., Wiesbaden 2010
 - OHLUND ERIC/GWERDER RUTH, Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf aktienbasierte Vergütungen. Behandlungen nach IFRS 2, ST 2009, 830
 - OECD, Organisation For Economic Co-Operation and Development (OECD), Employee Stock Option Plans: Impact on Transfer Pricing, www.oecd.org/dataoecd/35/37/33700408.pdf
 - Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, <http://www.oecd.org/dataoecd/39/51/2069892.pdf>
 - The Taxation of Employee Stock Options, OECD Publishing 2006
 - PETER NATALIE, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz. Restricted Stock – Stock Options – Stock Purchase Plans – Stock Appreciation Rights – Phantom Stock, Diss. Zürich, Entlebuch 2001
 - PETERSEN KARL/BANSBACH FLORIAN/DORNBACH EIKE/KLS, Accounting & Valuation GmbH, IFRS-Praxishandbuch. Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 6. A., München 2011
 - PWC, PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP, IFRS adoption by country, 2011, http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/assets/ifrs_country_adoption.pdf
 - PWC, PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP (Hrsg.), Manual of Accounting: IFRS 2012, Haywards Heath (UK) 2011
 - PWC, PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP – National Professional Services Group (Hrsg.), Guide to Accounting for Income Taxes 2012
 - RISI ANDREAS, Mitarbeiteroptionen und -aktien. Bewertung – Rechnungslegung – Besteuerung, Diss. Zürich 1999
 - RISI ANDREAS/NIEDERBACHER-PUCHEGGER INGRID, Mitarbeiteroptionen und Verrechnungspreis-Aspekte von Optionsprogrammen. Neue OECD-Berichte zum grenzüberschreitenden Verhältnis, FStR 2005, 4
 - RISI ANDREAS/SCHMID REMO, Mitarbeiterbeteiligungen – Steuerliche Abzugsfähigkeit bei bedingtem Kapital. Entgegnungen zum Artikel von Widler/Anliker im ST 06/8, ST 2006, 603
 - STERCHI MICHAEL/LOCHER RENÉ, Mitarbeiteroptionen im Lichte der Aktienkursschwankungen. Steuerliche Schranken für Repricing, ST 2001, 1067
 - STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis, ST 2009, 386
 - VATER HENDRIK J., Stock Options: Bewertung, steuerrechtliche Aspekte und Rechnungslegung sowie Alternativen, Diss. St.Gallen, Bamberg 2004
 - Steuerliche Konsequenzen der Ausgabe von Mitarbeiteroptionen auf Unternehmensebene – Eine internationale Analyse unter Einbezug des Schweizer, des deutschen und des US-amerikanischen Steuerrechts, in: Michael Beusch/ISIS (Hrsg.), Steuerrecht 2006. Best of zsis, Zürich u. a. 2006, 87
 - WIDLER ANTON/ANLIKER ALEXANDER, Beschaffung eigener Aktien für Mitarbeiterbeteiligungspläne. Steuerliche Abzugsfähigkeit der Beschaffungskosten, ST 2006, 542
 - Mitarbeiterbeteiligungen mittels bedingtem Kapital. Duplik auf den Artikel Risi/Schmid, ST 2006, 900
- ## Gesetze
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
 - IRC, The Internal Revenue Code of 1986, enacted on October 22, 1986
 - OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

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

Praxisanweisungen

KS Nr. 5, KS Nr. 5 der ESTV – Unternehmenssteuerreform 1997 – Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte (vom 19.8.1999)

KS Trustbesteuerung, KS Nr. 30 der SSK – Besteuerung von Trusts (vom 22.8.2007), zugleich KS Nr. 20 der ESTV – Besteuerung von Trusts (vom 22.8.2007)

Rechnungslegungsstandards

ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (APB), APB Opinion No. 25: Accounting for Stock Issued to Employees

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB), Statement of Financial Accounting Standards No. 109: Accounting for Income Taxes (Originaltext vom Februar 1992)

– Statement of Financial Accounting Standards No. 123: Accounting for Stock-Based Compensation (Originaltext vom Oktober 1995)

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB), Statement of Financial Accounting Standards No. 123: Accounting for Stock-Based Compensation (revised 2004) (Text vom Dezember 2004)

– ASC 718: Compensation – Stock Compensation
– ASC 740: Income Taxes

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB), IAS 12: Income Taxes

– IAS 19: Employee Benefits
– IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
– IFRS 2: Share-based Payment inkl. Basis for Conclusions sowie Implementation Guidance

– IFRIC Update März 2011, <http://media.ifrs.org/IFRICUpdateMar11.pdf>

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB), Exposure Draft – ED 2 Share-based Payment, November 2002

– Basis for Conclusions on Exposure Draft – ED 2 Share-based Payment, November 2002

– Draft Implementation Guidance on Exposure Draft – ED 2 Share-based Payment, November 2002

– IASB Update May 2003, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/7BC55784-5FB5-4B29-BC94-222E576B10A5/0/may03.pdf

– IASB Update June 2003, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/C133F799-E2CD-4AC8-ADB6-038B9BA58BD9/0/jun03.pdf

– IASB Update July 2003, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/C343C5B3-A4C2-4F60-A2F0-34CAB277151F/0/jul03.pdf

– IASB Update September 2003, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/4A6430BE-8B83-489C-9976-996FB4E-5A9E4/0/sep03.pdf

– IASB Update October 2003, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/6CAEE9E5-8166-4003-8296-A6C73C6DC30F/0/oct03.pdf

– IASB Update November 2003, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/1A4F36F2-EBE1-4887-9867-4280EEB2E23F/0/nov03.pdf

– IASB Update December 2003, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/A5C88527-8467-41D6-B825-9B1249089458/0/dec03.pdf

– IASB Update September 2004, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/4E43ADA3-EFFF-4A6B-BFF9-D8849C19BDF6/0/sep04.pdf

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC), G4+1 Position Paper: Accounting for Share-based Payment, www.standardsetter.de/drsc/docs/G4plus1_sharebasedpayment.pdf

Materialienverzeichnis

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE (IFRIC), IFRIC Update September 2010, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/0DCF3D11-0231-409C-AAC3-09BBCFA1C93A/0/IFRICUpdateSEPT10.pdf

– IFRIC Update November 2010, <http://media.iasb.org/IFRICUpdateNov10.pdf>

Gesetzgebungs-Agenda 2013/3

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

Inhalt

1 Bund	254	2 Kantone	260
1.1 Besteuerung nach dem Aufwand	254	2.1 Basel-Landschaft	260
1.2 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer	254	2.2 Basel-Stadt	260
1.3 Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte	254	2.3 Bern	261
1.4 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungszuzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen	255	2.4 Genf	262
1.5 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung	255	2.5 Glarus	262
1.6 Begrenzung des Fahrkostenabzugs	255	2.6 Graubünden	262
1.7 Vereinfachung der Mehrwertsteuer mit 2-Satz-Modell	256	2.7 Jura	262
1.8 Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen	256	2.8 Luzern	263
1.9 Anpassung des Verjährungsrechts für Steuerstrafen im Bereich der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch	257	2.9 Nidwalden	263
1.10 Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellem Zweck	257	2.10 Obwalden	263
1.11 Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts	257	2.11 Schaffhausen	264
1.12 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes	258	2.12 Solothurn	264
1.13 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe	258	2.13 Thurgau	264
1.14 Eidg. Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer»	259	2.14 Waadt	264
1.15 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer	259	2.15 Zürich	264
1.16 In der Sommersession 2013 behandelte Motionen und Initiativen	259	3 International	265
		3.1 Überblick	265
		3.2 Frankreich	265
		3.3 Spanien	266
		3.4 OECD	266

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

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

*** Stv. Leiter bilaterale Steuerfragen, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

1 Bund

1.1 Besteuerung nach dem Aufwand

Am 28.9.2012 erliessen die eidg. Räte das BG über die Besteuerung nach dem Aufwand,¹ das verschiedene Verschärfungen und Präzisierungen enthält, um die Akzeptanz der Aufwandbesteuerung zu stärken.² Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist hat der Bundesrat das BG nunmehr mit Beschluss vom 20.2.2013 gestaffelt in Kraft gesetzt. Die entsprechenden Bestimmungen im StHG treten auf den 1.1.2014 in Kraft. Ab dem 1.1.2016 gelten die neuen Bestimmungen auch bei der direkten Bundessteuer. Das BG sieht vor, dass die Kantone ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren nach dessen Inkrafttreten anzupassen haben. Mit der vom Bundesrat beschlossenen Staffelung des Inkrafttretens wird damit ermöglicht, dass die Verschärfung der Aufwandbesteuerung für in der Schweiz domizilierte Ausländer gleichzeitig bei der direkten Bundessteuer und bei den kantonalen Steuern Anwendung findet.³

Gleichzeitig hat der Bundesrat eine Totalrevision der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer⁴ beschlossen, um diese der geänderten Gesetzgebung anzupassen. Sie tritt gleichzeitig mit den geänderten Gesetzesbestimmungen in Kraft.⁵

Nach dem Erlass des BG ist die eidg. Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)» zustande gekommen.⁶ 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.⁷

Mit Botschaft vom 26.6.2013 empfiehlt der Bundesrat den eidg. Räten Ablehnung der Initiative. Nach seiner Ansicht ist die Aufwandbesteuerung ein wichtiges standortpolitisches Instrument. Mit dem am 28.9.2012 erlassenen BG über die Besteuerung nach dem Aufwand sei ein ausgewogener Kompromiss zwischen Steuerge-

rechtigkeit und Standortattraktivität erzielt worden, der nicht bereits wieder in Frage gestellt werden sollte.⁸

1.2 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.⁹ In unveränderter Übernahme der entsprechenden Vorlage des Bundesrats¹⁰ 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.

Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist hat der Bundesrat die Novelle zum DBG mit Beschluss vom 26.4.2013 auf den 1.1.2014 in Kraft gesetzt.¹¹

1.3 Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte

Am 22.3.2013 erliessen die eidg. Räte das BG über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen.¹² Nachdem sämtliche Kantone für die natürlichen Personen die 1-jährige Gegenwartsbesteuerung kennen, sind die Bestimmungen zur 2-jährigen Vergangenheitsbemessung überflüssig geworden. Mit diesem BG werden die Gesetzestexte in DBG, StHG und VStG entsprechend bereinigt.

Das BG tritt, nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist, welche am 13.7.2013 endete, am 1.1.2014 in Kraft.

1 AS 2013, 779.

2 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/1, FStR 2013, 72 f.

3 S. Medienmitteilung des EFD (vom 20.2.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47841.

4 SR 642.123.

5 AS 2013, 787.

6 BBI 2012, 9228.

7 BBI 2011, 3553.

8 BBI 2013, 5427. S. Medienmitteilung des EFD (vom 26.6.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49418.

9 BBI 2012, 9723.

10 BBI 2012, 4769.

11 AS 2013, 1345.

12 BBI 2013, 2487.

1.4 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen

Am 12.7.2011 wurde die von der Schweizerischen Volkspartei (SVP) lancierte eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen» eingereicht. Sie ist in der Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst und verlangt die Ergänzung von Art. 129 BV mit einem neuen Abs. 4, der wie folgt lauten soll: «Eltern, die Kinder selber betreuen, muss für die Kinderbetreuung ein mindestens gleich hoher Steuerabzug gewährt werden wie Eltern, die ihre Kinder fremd betreuen lassen.»¹³ Mit Verfügung vom 30.8.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.¹⁴

Mit Botschaft vom 4.7.2012¹⁵ beantragte der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung auf Ablehnung zu unterbreiten. Nach seiner Auffassung sollte das Steuerrecht gegenüber verschiedenen Familienkonstellationen möglichst neutral sein. Mit der Annahme der Initiative würde die entsprechende, im geltenden Steuerrecht verfolgte Neutralität aufgegeben. Eltern sollten jedoch über die Gestaltung des Familienlebens frei entscheiden können und nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst werden. So sei auf den 1.1.2011 ein Kinderbetreuungsabzug eingeführt worden, da Eltern, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen, nicht das gleiche Einkommen zur Verfügung stehe. Sie müssten nämlich zuerst die Kosten für die Fremdbetreuung der Kinder bestreiten. Bei einer Annahme der Initiative würde die von der Bundesversammlung damit erst kürzlich erreichte Neutralität des Systems wieder rückgängig gemacht.¹⁶

Nach Beratung der Vorlage in der Aprilsession 2013 durch den Nationalrat und in der Sommersession 2013 durch den Ständerat empfehlen die eidg. Räte mit Bundesbeschluss vom 21.6.2013 die Volksinitiative Volk und Ständen zur Ablehnung.¹⁷ Die Volksabstimmung findet am 24.11.2013 statt.

1.5 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung

Die Botschaft des Bundesrats zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiter-

bildungskosten¹⁸ 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.

Die WAK-NR beschloss an ihrer Sitzung vom 31.1.2012, ebenfalls auf die Vorlage einzutreten, beauftragte indessen die Verwaltung, Vorschläge für eine Verbesserung der Vorlage, wo diese zu Schlechterstellungen gegenüber dem geltenden Recht führt, auszuarbeiten.¹⁹

Der Nationalrat beriet die Vorlage in der Frühjahrsession 2013 und stimmte dabei ebenfalls dem Konzept eines allgemeinen Abzugs für Aus- und Weiterbildungskosten zu, beschloss indessen in Abweichung zum Entwurf des Bundesrats und zum Beschluss des Ständerats, auf eine betragsmässige Limitierung des Abzugs zu verzichten. Ausserdem stimmte er Präzisierungen zu, die sicherstellen sollen, dass die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, unabhängig von deren Höhe keinen geldwerten Vorteil darstellen, also beim Arbeitnehmenden nicht zu steuerbarem Einkommen führen, und dass solche Kosten immer als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden können.

In der Sommersession 2013 berieten beide Räte die Vorlage im Differenzbereinigungsverfahren. Zunächst beschloss der Ständerat, an seinem Beschluss in der Sommersession 2011 integral und damit insbesondere an einer Obergrenze des Abzugs, bei der direkten Bundessteuer in der Höhe von Fr. 12 000, festzuhalten. Der Nationalrat lenkte in der Folge bei der Festlegung einer Obergrenze ein und stimmte in dieser Hinsicht dem Beschluss des Ständerats zu. Er hielt indessen an seinen Beschlüssen fest, dass die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung keinen geldwerten Vorteil darstellen, und dass solche Kosten immer als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden können. Die Vorlage geht damit erneut zurück an den Ständerat.

1.6 Begrenzung des Fahrkostenabzugs

Am 6.9.2010 wurde die Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr» eingereicht. Sie verlangt eine gesicherte Finanzierung für den öffentlichen Verkehr. Dazu will sie Gelder aus der Mineralölsteuer, die bis heute dem Strassenverkehr zukommen, zugunsten des öffentlichen Ver-

13 BBI 2010, 281.

14 BBI 2011, 6671.

15 BBI 2012, 7215.

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

17 BBI 2013, 4717.

18 BBI 2011, 2607.

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

kehrs und der Verlagerung einsetzen. Der Bundesrat lehnt diese Volksinitiative indessen ab. Nach seiner Auffassung würde sie die zukünftige Finanzierung der Strasseninfrastruktur in Frage stellen. Er stellte ihr aber mit der Botschaft vom 18.1.2012 über den Entwurf eines BB über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur einen direkten Gegenentwurf gegenüber.²⁰

Ein Bestandteil des Gegenentwurfs ist ein BG über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur.²¹ Dieses sieht u. a. im Rahmen der Berufskosten eine Begrenzung des Fahrkostenabzugs bei der direkten Bundessteuer auf höchstens Fr. 3000 für Unselbständigerwerbende vor. Die Kantone sollen neu ebenfalls einen Maximalabzug festsetzen können.

Der Ständerat stimmte in der Wintersession 2012 und der Nationalrat in der Sommersession 2013 dieser Neuregelung zu.

Die eidg. Räte hiessen am 20.6.2013 den BB über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur als direkten Gegenentwurf zur Volksinitiative gut.²² Schliesslich beschlossen sie am 21.6.2013, die Volksinitiative und den Gegenentwurf Volk und Ständen zur Abstimmung zu unterbreiten, mit der Empfehlung, die Volksinitiative abzulehnen und den Gegenentwurf anzunehmen.²³

Am 28.6.2013 hat nunmehr das Initiativkomitee die Volksinitiative zurückgezogen. Mit dem breit abgestützten Gegenvorschlag sieht es die Ziele der Initiative als erreicht.²⁴ Damit wird nur der Gegenentwurf Volk und Ständen zur Abstimmung unterbreitet.

1.7 Vereinfachung der Mehrwertsteuer mit 2-Satz-Modell

Seit dem 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhaltet.²⁵ Am 23.6.2010 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,²⁶ welche den 2. Teil der Steuerreform konkretisiert. Die ursprüngliche Vorlage des Bundesrats sah namentlich vor, die heute geltenden 3 Steuersätze durch einen Einheitssatz zu ersetzen und die Mehrheit der Steuerausnahmen abzuschaffen.

In der Wintersession 2010 trat der Nationalrat zwar auf die Vorlage ein, beschloss indessen, sie mit dem Auftrag, eine Vorlage für eine Mehrwertsteuer-Revision nach einem 2-Satz-Modell mit bestimmten Eckwerten zu unterbreiten, an den Bundesrat zurückzuweisen.²⁷ An diesem Rückweisungsbeschluss hielt der Nationalrat, nachdem der Ständerat diesen in der Frühjahrsession 2011 abgelehnt hatte, in der Wintersession 2011 fest. Damit war die Vorlage definitiv an den Bundesrat zurückgewiesen.

Mit der Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (2-Satz-Modell) vom 30.1.2013²⁸ erfüllte der Bundesrat den Auftrag des Nationalrats. Neu sollen das Gastgewerbe und die Beherbergung dem reduzierten Steuersatz unterstellt werden. Entsprechend dem Auftrag des Nationalrats sollen künftig keine Steuerausnahmen mehr für den reservierten Dienst der Post, für den Wertzeichenverkauf und die Schiedsgerichtsbarkeit gelten. Dagegen sollen die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, des Bildungswesens, der Kultur, der Sportveranstaltungen und wohltätiger Organisationen weiterhin von der Mehrwertsteuer ausgenommen bleiben.²⁹

In der Sommersession 2013 trat der Nationalrat jedoch auf die Vorlage zur Einführung des 2-Satz-Modells gar nicht ein. Stattdessen nahm er eine Motion seiner WAK an, mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, zu bestimmten Punkten Vorschläge zu einer kleinen Revision des Mehrwertsteuergesetzes zu unterbreiten.

1.8 Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen

Am 21.6.2013 erliessen die eidg. Räte eine Novelle zum Mehrwertsteuergesetz, mit welcher der bis Ende 2013 befristete MWST-Sondersatz für Beherbergungsleistungen bis Ende 2017 verlängert wird.³⁰ Diese Änderung geht auf eine parlamentarische Initiative der WAK-NR zurück.³¹ Sie tritt am 1.1.2014 in Kraft, sofern die Referendumsfrist unbenutzt abläuft. Andernfalls bestimmt der Bundesrat das Inkrafttreten.

20 BBI 2012, 1577.

21 BBI 2012, 1761.

22 BBI 2013, 4725.

23 BBI 2013, 4721.

24 S. Medienmitteilung Grüne Schweiz (vom 28.6.2013), www.gruene.ch/web/gruene/de/positionen/umwelt/verkehr/schiene/medienmitteilungen/rueckzug_oev_initiative.html.

25 SR 641.20.

26 BBI 2010, 5397.

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

28 BBI 2013, 1481.

29 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/2, FStR 2013, 158.

30 BBI 2013, 4729.

31 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/2, FStR 2013, 159.

1.9 Anpassung des Verjährungsrechts für Steuerstrafen im Bereich der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch

Der Bundesrat verabschiedete am 2.3.2012 die Botschaft zur Anpassung der BG über die direkte Bundessteuer (DBG) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) an den Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches.³² Ziel der Revision ist es, DBG und StHG transparenter und lesbarer zu machen, womit die Rechtssicherheit erhöht werden kann.

Im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches (AT StGB) wurde die Verfolgungsverjährungsordnung vor einigen Jahren revidiert. Sie gilt seit dem 1.10.2002 auf Grund der Einführungsbestimmung von Art. 333 StGB auch für das DBG und das StHG. Wer sich über die Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht ins Bild setzen will, muss somit noch heute das StGB zu Rate ziehen. Im DBG und im StHG sollen deshalb die Regeln der Verfolgungsverjährung von Steuerdelikten nachträglich an Art. 333 StGB angepasst werden.

Gleichzeitig sollen die Sanktionen der Tatbestände des Steuerbetrugs sowie der Veruntreuung von Quellensteuern den Bestimmungen des revidierten StGB angepasst werden. Zudem wird die Vollstreckungsverjährung von Bussen und Kosten aus einem Steuerstrafverfahren der Vollstreckungsverjährung der übrigen Steuerforderungen gleichgestellt. Überdies sollen Anpassungen, die auf Grund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts im Bereich der Justizorganisation notwendig geworden sind, in DBG und StHG vorgenommen werden. Schliesslich schlägt der Bundesrat in beiden Gesetzen weitere, rein formelle Bereinigungen vor.

In der Sommersession 2013 behandelte der Ständerat als Erstrat die Vorlage. Er stimmte dieser bis auf einige wenige Anpassungen, die vorwiegend redaktioneller Art sind, zu.

1.10 Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellem Zweck

Am 10.4.2013 eröffnete der Bundesrat die Vernehmlassung zu einem BG, das vorsieht, dass Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert werden, sofern sie einen Höchstbetrag nicht überschreiten. Damit sollen namentlich Vereine der Jugend- und Nachwuchsförderung entlastet werden.

Für die direkte Bundessteuer schlägt der Bundesrat vor, die Gewinne juristischer Personen künftig bis zu einer Freigrenze von Fr. 20 000 nicht zu besteuern, sofern diese

ausschliesslich und unwiderruflich ideelle Zwecke verfolgen. Für die Kantons- und Gemeindesteuern soll das kantonale Recht die Höhe der Freigrenze bestimmen.³³

Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 10.7.2013.

1.11 Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts

Am 30.5.2013 eröffnete der Bundesrat die Vernehmlassung zu einem Entwurf eines BG über die Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts. Nach seiner Ansicht weist das geltende Recht verschiedene Schwächen auf. Insbesondere gelten für die einzelnen Steuerarten stark unterschiedliche Regelungen, Untersuchungsmittel und Kompetenzen. Das führt zu Rechtsunsicherheiten für Betroffene und zu Behinderungen im Verfahren. Neu sollen die Straftatbestände inhaltlich gleich ausgestaltet werden. Dementsprechend sieht die Vorlage einheitliche Regeln für die direkte Bundessteuer, die Mehrwertsteuer, die Verrechnungssteuer, die Stempelabgaben sowie über das StHG auch für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vor. Bei der Neudefinition der Steuerstrafatbestände soll insbesondere auch die Kritik an der derzeit geltenden Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug berücksichtigt werden. Der Steuerbetrug soll neu auch bei den direkten Steuern eine qualifizierte Form der Steuerhinterziehung sein, so dass eine doppelte Bestrafung für das eine und das andere Delikt ausgeschlossen ist. Inhaltlich sollen die Straftatbestände gemäss den internationalen Standards zur Bekämpfung der Geldwäscherei übernommen werden, zu deren Umsetzung die Schweiz verpflichtet ist. Schwere Steuerdelikte gelten danach neu als Vortat zur Geldwäscherei. Für alle Verfahren des Steuerstrafrechts soll sodann ein gleichartiges Verfahrensrecht zur Anwendung kommen. Bei den indirekten Steuern ist dies bereits der Fall, während bei den direkten Steuern mit Ausnahme der Ermittlungsverfahren im Falle schwerer Steuerwiderhandlungen bei Hinterziehung die Bestimmungen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens und bei Steuerbetrug die Regeln des Strafprozessrechts zur Anwendung kommen. Neu soll dasselbe Verfahrensrecht wie für die indirekten Steuern gelten. Mit der Vereinheitlichung der Strafverfahren sollen die kantonalen Steuerbehörden bei den direkten Steuern sodann ebenfalls Zugang zu Bankinformationen erhalten. Der Zugang soll allerdings auf Steuerstrafverfahren beschränkt bleiben und zudem jeweils die Ermächtigung des Vorstehers der kantonalen Steuerverwaltung voraussetzen. Im Veranlagungsverfahren soll das Bankgeheimnis indessen weiterhin auch gegenüber den Steuerbehörden bestehen bleiben. Für Verfahren der

32 BBl 2012, 2869.

33 S. Medienmitteilung des EFD (vom 10.4.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=48440.

indirekten Steuern sollen weiterhin die ESTV und die Eidg. Zollverwaltung (EZV) und für die direkten Steuern die kantonalen Steuerbehörden zuständig bleiben. Gegenseitige Meldepflichten unter den Behörden sollen dagegen neu der Vermeidung einer Überbestrafung dienen.³⁴

Die Vernehmlassungsfrist dauert bis zum 30.9.2013.

1.12 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes

Am 1.6.2012 verabschiedete der Bundesrat den Mandatstext für den weiteren Dialog mit der EU über die Unternehmenssteuerregimes. Bund und Kantone setzten sodann im September 2012 eine gemeinsame Projektorganisation ein mit dem Ziel, das schweizerische Unternehmenssteuersystem im Spannungsfeld von Wettbewerbsfähigkeit, Finanzierung der Staatsausgaben und internationaler Akzeptanz zu reformieren.³⁵ Diese hat in der Zwischenzeit die steuer- und finanzpolitische Stossrichtung der nächsten Unternehmenssteuerreform erarbeitet. Der Bundesrat hat davon Kenntnis genommen und am 17.5.2013 das EFD beauftragt, auf dieser Grundlage die Kantone und die Wirtschaft zu konsultieren. Die Reform soll die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz stärken und den Steuerstreit mit der EU beilegen. Sie soll auch auf international akzeptierte, rechtssichere und finanzpolitisch ausgewogene Lösungen setzen. Im Gegenzug erwartet die Schweiz, dass die EU und ihre Mitgliedsländer von unilateralen Gegenmassnahmen gegen die Schweiz absehen. Im Rahmen des Dialogs soll mit der EU eine Lösung gefunden werden. Gestützt darauf und auf die Arbeiten der OECD sowie die Ergebnisse der Konsultation hat die Projektorganisation die Inhalte der Reform weiter zu konkretisieren und dem Bundesrat für einen Grundsatzentscheid vorzulegen. Danach soll eine Vernehmlassungsvorlage ausgearbeitet werden.³⁶

1.13 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe

Am 8.4.2011 hatte die Christlichdemokratische Volkspartei der Schweiz (CVP) Unterschriftenlisten zu 2 Volksinitiativen eingereicht, deren Gesetzeskonformi-

tät in der Vorprüfung durch die Bundeskanzlei mit Verfügungen vom 19.4.2011³⁷ anerkannt wurde. Mit der einen Volksinitiative will erreicht werden, dass die Kinder- und Ausbildungszulagen inskünftig steuerfrei sind, mit der andern, dass verheiratete Paare gegenüber Konkubinatpaaren sowohl steuerlich als auch bei den Sozialversicherungen nicht mehr benachteiligt werden.³⁸

Am 5.11.2012 wurden die Volksinitiativen eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass die Volksinitiativen formell zustande gekommen sind.³⁹

Am 29.5.2013 beschloss der Bundesrat, die Volksinitiative «Für Ehe und Familie – gegen die Heiratsstrafe» zur Annahme zu empfehlen, und beauftragte das EFD, in Zusammenarbeit mit EDI und EJPD eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten. Dieser Beschluss steht im Zusammenhang mit der Kenntnisnahme des Ergebnisberichts der Vernehmlassung zur Vorlage betr. die steuerliche Benachteiligung von Ehepaaren.⁴⁰ Auf Grund der überwiegend negativen Antworten in der Vernehmlassung beschloss der Bundesrat nämlich gleichentags, diese Vorlage vorläufig zu sistieren. Die Vernehmlassung hat namentlich gezeigt, dass wenig Konsens darüber besteht, wie die Beseitigung der Benachteiligung von Ehepaaren zu erfolgen hat. Insbesondere stiess der vorgeschlagene «Mehrfachtarif mit alternativer Steuerberechnung» in der Vernehmlassung auf Kritik. Strittig bleibt sodann, ob die Besteuerung individuell oder gemeinsam zu erfolgen hat und welches der möglichen Besteuerungsmodelle die gesellschaftlichen Veränderungen der letzten Jahrzehnte am besten abzubilden vermag. Sehr unterschiedliche Vorstellungen bestehen ferner in Bezug auf die Belastungsrelationen zwischen Ein- und Zweiverdienerhepaaren. Mit der Empfehlung zur Annahme der CVP-Volksinitiative will der Bundesrat eine verfassungskonforme Besteuerung, welche die verfassungswidrige Mehrbelastung von Ehepaaren beseitigen würde, erreichen. Bei einer Annahme der Initiative würde der Grundsatz der gemeinsamen Besteuerung der Ehepaare in der Verfassung festgeschrieben. Dies würde nach Ansicht des Bundesrats die Chancen wesentlich erhöhen, in der Folge einen Konsens zu finden, wie die Überbesteuerung von Ehepaaren beseitigt werden kann.

Der Bundesrat sieht indessen eine Benachteiligung von Ehepaaren nur im steuerlichen Bereich. Nach seiner Ansicht gibt es bei den Sozialversicherungen dagegen keine

34 S. Medienmitteilung des EFD (vom 30.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49039.

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

36 S. Medienmitteilung des EFD (vom 17.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=48906.

37 BBI 2011, 3799 und 3803.

38 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 156.

39 BBI 2013, 243 und 245.

40 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 310 f.

Benachteiligung von Ehepaaren, die zu korrigieren wäre. Bei einer Annahme der Initiative wären die Änderungen damit auf die Ehepaarbesteuerung zu beschränken.⁴¹

Dagegen beschloss der Bundesrat, die Volksinitiative «Familie stärken! Steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen» ohne Gegenvorschlag abzulehnen. Nach seinem Dafürhalten ist eine Freistellung dieser Zulagen zu wenig zielgerichtet und nimmt Ungleichbehandlungen in Kauf. So vermag die Initiative keine Entlastung für Familien mit Kindern, die unter dem steuerbaren Einkommensminimum liegen und deshalb keine direkte Bundessteuer bezahlen, zu bewirken. Haushalte mit höheren Einkommen würden wegen der Progression zudem betragsmässig stärker entlastet als einkommensschwache Familien. Sodann würde die Freistellung erhebliche Mindereinnahmen verursachen. Er beauftragte am 29.5.2013 das EFD, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten⁴².

1.14 Eidg. Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer»

Am 17.12.2012 wurde von der Grünliberalen Partei der Schweiz die Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer» eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass diese formell zustande gekommen ist.⁴³ Am 29.5.2013 beschloss der Bundesrat, diese Volksinitiative ohne Gegenvorschlag abzulehnen und beauftragte das EFD, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten. Der Bundesrat begrüsst zwar die Stossrichtung der Initiative, zur Erreichung der klima- und energiepolitischen Ziele ein Lenkungssystem einzusetzen. Aus seiner Sicht ist es indessen unerwünscht, dass sich die Höhe der Energieabgabe an den Mehrwertsteuereinnahmen orientiert. Auch erachtet er die Abschaffung der Mehrwertsteuer in verschiedener Hinsicht nicht als sinnvoll. Sodann müsste die Initiative zu rasch umgesetzt werden. Im Rahmen der Energiestrategie 2050 setzt der Bundesrat in einer 1. Phase zunächst auf verstärkte Fördermassnahmen. Erst in einer 2. Phase ab 2021 soll diese Förderung schrittweise durch ein Lenkungssystem mit einer Energieabgabe ersetzt werden.

Der Auftrag an das EFD geht dahin, in Zusammenarbeit mit dem EDI, dem EJPD, dem UVEK und dem WBF die Botschaft auszuarbeiten und diese dem Bundesrat spätestens bis 20.11.2013 vorzulegen. Parallel dazu führt

das EFD zusammen mit dem UVEK wie geplant die Arbeiten zur Vorbereitung der möglichen Ausgestaltung des Lenkungssystems weiter, so dass dem Bundesrat im Sommer 2014 eine Vernehmlassungsvorlage dazu unterbreitet werden kann.⁴⁴

1.15 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer

Am 16.8.2011 wurde die Unterschriftensammlung für die eidg. Volksinitiative «Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbchaftssteuerreform)» gestartet.⁴⁵ Nach dieser soll in einem neuen Art. 129a BV die Zuständigkeit des Bundes für die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer geschaffen werden. Diese wäre von den Kantonen zu veranlagern und einzuziehen. $\frac{2}{3}$ des Ertrags erhielte der Ausgleichsfonds der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), $\frac{1}{3}$ verbliebe den Kantonen.

Am 15.2.2013 wurde die Volksinitiative eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass die Volksinitiative formell zustande gekommen ist.⁴⁶

Der Steuersatz der neuen Erbschafts- und Schenkungssteuer soll 20 % betragen. Nicht besteuert würden jedoch namentlich ein einmaliger Freibetrag von Fr. 2 Mio. auf der Summe des Nachlasses und aller steuerpflichtigen Schenkungen sowie Zuwendungen an Ehegatten bzw. registrierte Partner.⁴⁷

Der Initiativtext enthält eine Regelung für das Inkrafttreten der entsprechenden Bestimmungen, zusammen mit Vorgaben für den Erlass allenfalls notwendiger Ausführungsbestimmungen. Sodann sieht er vor, dass Schenkungen rückwirkend ab dem 1.1.2012 dem Nachlass zugerechnet werden.

1.16 In der Sommersession 2013 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Anpassung des Mehrwertsteuergesetzes;⁴⁸

41 S. Medienmitteilung des EFD (vom 29.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49028.

42 S. Medienmitteilung des EFD (vom 29.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49027.

43 BBI 2013, 617.

44 S. Medienmitteilung des EFD (vom 29.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49026.

45 BBI 2011, 6459.

46 BBI 2013, 2267.

47 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FSr 2012, 69.

48 S. Abschn. 1.7.

- eine Motion betr. Eckwerte für allfällige Steuerverhandlungen mit der EU;
- eine Motion betr. Steuerattraktivität der Schweiz im Vergleich mit anderen Staaten;
- eine Motion betr. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, Beseitigung der Ungleichbehandlung;
- eine Motion betr. Besteuerung von Immobilien im Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern.

abgelehnt:

- eine Motion betr. Doppelbesteuerungsabkommen und Verstärkung der guten Unternehmensführung;
- eine Motion betr. Steuerinformationsabkommen mit Offshore-Finanzzentren;
- eine Motion betr. Deklarationspflicht von Trusts in Steuersachen;
- eine Motion betr. Unterstellung von im Offshore-Verschleierungsgeschäft tätigen Kanzleien unter das Geldwäschereigesetz;
- eine Motion betr. Stopp der Verhandlungen zur Abgeltungssteuer;
- eine Motion betr. Registrierungspflicht für Trusts und andere Offshore-Konstrukte;
- eine Motion betr. Nichtduldung von Schwarzgeld in Trusts und Stiftungen;
- eine Motion betr. Notwendigkeit einer Steuerstrafstatistik.

keine Folge gegeben:

- einer Standesinitiative betr. Wahrung der Steuerhoheit.

Der Ständerat hat:

abgelehnt:

- eine Motion betr. steuerliche Gleichbehandlung von energiesparenden Investitionen bei bestehenden Gebäuden und bei Ersatzneubauten;
- eine Motion betr. rasche Umsetzung einer Unternehmenssteuerreform III zur Kompensation von Wettbewerbsnachteilen auf Grund des starken Fränkens.

keine Folge gegeben:

- einer parlamentarischen Initiative betr. Sofortabschreibungen ohne steuerliche Aufrechnungen.

2 Kantone

2.1 Basel-Landschaft

Der Landrat hat am 25.4.2013 mit qualifizierter Mehrheit eine Änderung des Steuergesetzes beschlossen. Mit der Änderung sollen insbesondere verschiedene, auf Bundesebene bereits beschlossene und für die Kantone zwin-

gende Bestimmungen des StHG umgesetzt werden. Es ist vorgesehen, dass der Regierungsrat nach Ablauf der Referendumsfrist folgende gestaffelte Inkraftsetzungen beschliesst:

Per 1.1.2013:

- Anpassungen an Bundesrecht: Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten,⁴⁹ Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,⁵⁰ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁵¹ Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds,⁵² Bahnreform 2;⁵³
- Anpassung der Vermögensbesteuerung von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen; gemäss neuester Rechtsprechung des Bundesgerichts⁵⁴ 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.

Per 1.1.2014:

- Senkung des Tarifs für grössere Kapitalleistungen aus Vorsorge (d. h. über Fr. 500 000) mit einer Maximalbelastung von 4,5 % für die Staatssteuer, um die Standortattraktivität des Baselbiets im Vergleich zu den Nachbarkantonen zu verbessern;
- Optimierung des Rentnerinnen- und Rentnerabzugs, indem er als Sozialabzug an die Rentenentwicklung der AHV gekoppelt werden soll;
- verwaltungsorganisatorische Änderung bei der kantonalen Taxationskommission und beim Steuererlass, indem der Steuererlass in die Zuständigkeit der Taxationskommission integriert werden soll;
- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für den elektronischen Zugriff von auskunftsberechtigten Amtsstellen und Gerichten auf die Daten der kantonalen Steuerverwaltung.

Die Teilrevision kann im Internet eingesehen werden.⁵⁵

2.2 Basel-Stadt

Am 28.5.2013 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine Gesetzesvorlage für eine Teilrevision des Steuergesetzes mit folgenden Revisionspunkten unterbreitet:

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

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

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

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

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

54 BGer 2C_337/2011 (vom 1.5.2012).

55 www.baselld.ch/06-htm.317883.0.html.

- Einführung einer Freigrenze für die Besteuerung von Lotteriegewinnen und eines Abzugs der Einsatzkosten, wobei die gleichen Beträge wie bei der direkten Bundessteuer gelten sollen;⁵⁶
- Erhöhung des Alleinerzieherabzugs (Umsetzung der Motion Christine Keller);
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression (Umsetzung der Motion Peter Malama);
- Deklarationspflicht für alle Schenkungen und Erbvorbezüge;
- konkretere Regelung des Steuererlasses auf Gesetzesstufe.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵⁷ Die Änderungen sollen ab der Steuerperiode 2014 gelten.

2.3 Bern

Das Berner Stimmvolk hat am 23.9.2012 die Initiative «Faire Steuern – Für Familien»⁵⁸ 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 Aufwand⁵⁹ gleichzeitig mit den neuen Vorschriften im DBG,⁶⁰ also am 1.1.2016, in Kraft treten wird.

Der Grosse Rat hat am 26.3.2013 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Im Zentrum dieser Revision steht die Umsetzung von (überwiegend) zwingendem Bundesrecht. Daneben werden aber auch überwiesene parlamentarische Vorstösse behandelt und Bedürfnisse aus der Praxis berücksichtigt. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Delegation der Zuständigkeit zum jährlichen Ausgleich der kalten Progression vom Grossen Rat an den Regierungsrat;
- Neuregelung des besonderen Abzugs in voraussichtlichen Erlassfällen, indem ein Abzug auf null beim steuerbaren Einkommen und Vermögen nur möglich sein soll, wenn weder Eigentum noch Nutzniessung an Grundstücken vorliegt und Einkommen und Vermögen die vom Regierungsrat festgesetzten Beträge nicht überschreiten;
- Schaffung einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, wonach bei Kapitalleistungen aus Vorsorge bereits rechtskräftige Veranlagungen von Amtes wegen ergänzt werden können, wenn die kantonale Steuerverwaltung von weiteren Kapitalleistungen im gleichen Jahr Kenntnis erhält;
- Einführung der Möglichkeit, dass mit dem Einverständnis der steuerpflichtigen Person künftig die Steuerverwaltung Mitteilungen, Verfügungen und Einspracheentscheide auf elektronischem Weg eröffnen kann;
- Umsetzung von Bundesrecht: Besteuerung nach dem Aufwand,⁶¹ Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes,⁶² Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁶³ Bahnreform 2,⁶⁴ Entwurf über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.⁶⁵

Auf steuerliche Entlastungen wurde wegen der finanzpolitischen Situation weitgehend verzichtet. Steuerliche Entlastungen wurden nur für jene kleinen Bauernbetriebe vorgesehen, die als Folge der auf Bundesebene beschlossenen Agrarpolitik 2014 - 2017 zukünftig nicht mehr als landwirtschaftliche Gewerbe im Sinne des BG über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB)⁶⁶ besteuert werden können. Bei diesen Betrieben werden der Eigenmietwert und der amtliche Wert unter bestimmten Voraussetzungen angemessen reduziert.

Die Unterlagen können im Internet eingesehen werden.⁶⁷

Die Referendumsfrist dauerte bis zum 18.7.2013. Das Inkrafttreten der Teilrevision ist auf den 1.1.2014 geplant.

56 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

59 www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Besteuerung+nach+dem+Aufwand.

60 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

61 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

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

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

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

65 BBl 2012, 2869.

66 BG über das bäuerliche Bodenrecht (vom 4.10.1991), SR 211.412.11.

67 www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuer-gesetzrevision+2014.

2.4 Genf

Der Grosse Rat hat das Gesetzesprojekt 10 967⁶⁸ gutgeheissen, sodass ab dem Kalenderjahr 2013 unterschiedliche Zinssätze zugunsten des Steuerpflichtigen und zugunsten des Staates gelten. Dabei hat der Grosse Rat festgelegt, dass die Spanne zwischen den beiden Sätzen 2,5 Punkte nicht übersteigen darf.

Am 6.6.2013 hat der Grosse Rat die Volksinitiative «Keine Geschenke an Millionäre: Initiative für die Abschaffung der Pauschalsteuer» abgelehnt, sich jedoch für die Ausarbeitung eines Gegenvorschlags ausgesprochen. Das Geschäft wurde in diesem Sinne an die parlamentarische Kommission zurückgewiesen. Der Grosse Rat wird spätestens am 2.9.2014 über den Gegenvorschlag beschliessen. Der Text der Initiative sowie diverse Berichte sind im Internet einsehbar.⁶⁹

Der Grosse Rat wird sich demnächst mit dem Gesetzesprojekt 11 131 befassen. Es geht dabei um eine Anpassung an das Bundesrecht betr. der Besteuerung von Lotteriegewinnen. Die vom Staatsrat ausgearbeitete Vorlage sieht die gleichen Beträge vor wie bei der direkten Bundessteuer, und das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 vorgesehen. Die parlamentarische Kommission hat der Vorlage zugestimmt. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁷⁰

2.5 Glarus

Die Landsgemeinde hat am 5.5.2013 einer Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt, bei der es um folgende Punkte geht:

- 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,⁷¹ Steuer-

befreiung des Feuerwehrsoldats⁷² mit einem Freibetrag von Fr. 5000; Bahnreform 2;⁷³

- Änderung aufgrund eines Bundesgerichtsurteils: Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler neu mit der Einkommenssteuer statt wie bisher mit der Grundstückgewinnsteuer.⁷⁴

Die auf Bundesvorgaben basierenden Änderungen sowie die redaktionellen Anpassungen sind rückwirkend per 1.1.2013 in Kraft getreten; alle anderen Änderungen treten per 1.1.2014 in Kraft.

2.6 Graubünden

Der Grosse Rat hat in der Junisession 2013 einer Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt. Mit dieser Mini-revision wird die absolute Verjährungsfrist in der Veranlagung von heute 10 auf neu 15 Jahre verlängert. Damit kann verhindert werden, dass in Fällen, in denen aufgrund eines pendenten Straf-, Steuerstraf- oder Gerichtsverfahrens der massgebende Sachverhalt nicht feststeht, eine Veranlagungsverjährung eintritt, bevor die Veranlagung überhaupt vorgenommen werden kann. Der Bund und die anderen Kantone kennen heute schon eine absolute Veranlagungsverjährung nach 15 Jahren.

Das Inkrafttreten ist für Dezember 2013 geplant, wobei die Neuerung für alle noch nicht verjährten Fälle gilt.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁷⁵

2.7 Jura

Das Parlament beschloss am 12.12.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes, bei der es im Wesentlichen um folgende Punkte geht:

- Einführung der Möglichkeit, die Steuererklärung elektronisch einzureichen, inkl. eines sicheren elektronischen Identitätsnachweises (SuisseID);
- Einführung eines neuen Sozialabzugs für verheiratete Ehepaare und für eingetragene Partnerschaften;
- Erhöhung des Abzugs für Kinder, die sich in auswärtiger Ausbildung befinden;
- Umsetzung einer Motion, welche die Gleichstellung der Kosten der künstlichen Befruchtung mit den Krankheitskosten zum Gegenstand hat;
- Anpassung an Bundesrecht: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁷⁶ Zuwendungen an politi-

68 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 315.

69 www.ge.ch/grandconseil/moteurPdf.asp?typeObj=IN&numObj=149.

70 www.ge.ch/grandconseil/moteurPdf.asp?typeObj=PL&numObj=11131.

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

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

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

74 BGE 137 I 145.

75 www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/ueberuns/aktuelles/Seiten/Teilrevision-StG4.aspx.

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

sche Parteien,⁷⁷ Kinderbetreuungskostenabzug,⁷⁸ Bahnreform 2.⁷⁹

Die Teilrevision trat am 1.1.2013 in Kraft, mit Ausnahme des neuen Sozialabzugs für verheiratete Ehepaare und eingetragene Partnerschaften, der am 1.1.2014 in Kraft treten wird.

Ausserdem verabschiedete das Parlament am 21.11.2012 ein Gesetz betr. neue innovative Unternehmen. Dieses Gesetz erlaubt es der Regierung, neuen innovativen Unternehmen mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Kanton Jura eine Sonderstellung einzuräumen. Unternehmen, welche diese Sonderstellung geniessen, profitieren von verschiedenen Vorteilen im Bereich der Steuererleichterungen und der zusätzlichen Unterstützung im Bereich der Wirtschaftsförderung. Einkünfte, welche jurassische Steuerpflichtige in solche Unternehmen investieren, werden separat und zu einem privilegierten Satz von 2 % besteuert.

Das neue Gesetz und die entsprechenden Anpassungen im Steuergesetz traten am 1.2.2013 in Kraft.

2.8 Luzern

Der Kantonsrat hat am 5.11.2012 die Volksinitiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer» behandelt und die Botschaft vom 7.2.2012 mit dem Auftrag an den Regierungsrat zurückgewiesen, in einer neuen Botschaft einen Gegenentwurf zur Initiative vorzulegen. Der Gegenentwurf soll eine Abschaffung der Liegenschaftssteuer in 4 - 5 Jahren vorsehen. Der Regierungsrat hat mit der Botschaft vom 21.5.2013 einen Gegenentwurf ausgearbeitet, der eine Abschaffung der Liegenschaftssteuer auf den 1.1.2017 vorsieht. Im Hinblick auf die Finanzlage beantragt der Regierungsrat aber, die Initiative und den Gegenentwurf abzulehnen. Der Kantonsrat wird das Geschäft voraussichtlich im Herbst 2013 beraten.

2.9 Nidwalden

Der Landrat hat am 26.6.2013 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. 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;⁸⁰

- Anpassungen an Bundesgesetze: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁸¹ Besteuerung nach dem Aufwand,⁸² Besteuerung von Lotteriegewinnen,⁸³ Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds,⁸⁴ Kinderbetreuungskostenabzug,⁸⁵ Zuwendungen an politische Parteien,⁸⁶ Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung,⁸⁷ Bahnreform 2,⁸⁸ Anpassung der Mitwirkungspflichten an das neue Rechnungslegungsrecht,⁸⁹ Anpassung der Bestimmungen über die Inventaraufnahme an das neue Erwachsenenschutz-, Personen- und Kindesrecht.⁹⁰

Die Referendumsfrist läuft bis zum 2.9.2013. Die Teilrevision kann im Internet eingesehen werden.⁹¹

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 geplant.

2.10 Obwalden

In den Jahren 1980 bis 1982 fand die letzte Gesamtrevision der Grundstückschätzungen statt. Es wurden zwar seither gewisse Anpassungen zu den Bewertungen vorgenommen; trotzdem bestehen für die Steuerpflichtigen heute Rechtsungleichheiten zwischen älteren und neueren Gebäuden sowie zwischen älteren und neueren Steuerschätzungen. Das Finanzdepartement hat deshalb im Auftrag des Regierungsrats am 28.6.2013 eine Neuregelung der Steuerschätzungen in die Vernehmlassung gegeben.

Vorgesehen ist, dass in Zukunft der Steuerwert mit einer formelmässigen Bewertung unter Mitwirkung der Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer festgesetzt wird. Der Eigenmietwert soll bei ca. 70 % der Marktmiete und der Netto-Steuerwert bei ca. 70 % des Marktwertes liegen.

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

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

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

80 BGer 2P.289/2000 (vom 8.1.2002); s. auch Art. 4 Abs. 1 StHG.

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

82 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

83 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

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

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

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

89 BG über die Änderung des Obligationenrechts (vom 23.12.2011), AS 2012, 6679.

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

91 www.nw.ch/de/politik/landratmain/politbusiness/?action=showinfo&info_id=18691.

In einem Mantelerlass «Gesetz über die Neuregelung der Steuerschätzungen» sollen die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen, darunter auch das Steuergesetz, angepasst werden.

Die Vernehmlassungsfrist dauert bis zum 18.10.2013. Die Unterlagen sind im Internet einsehbar.⁹²

2.11 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat an seiner Sitzung vom 1.7.2013 das Entlastungsprogramm für den Staatshaushalt in 2. Lesung behandelt. Dabei hat er der vom Regierungsrat vorgeschlagenen Neuregelung der Bekanntgabe von Abweichungen gegenüber der Selbstdeklaration zugestimmt.⁹³ Die Gesetzesänderung untersteht dem fakultativen Referendum.

2.12 Solothurn

Ein Initiativkomitee aus den Reihen der Schweizerischen Volkspartei hat am 27.2.2013 eine Volksinitiative mit dem Titel «Weniger Steuern für alle» mit 3171 beglaubigten Unterschriften eingereicht. Das Initiativbegehren wurde als Verfassungsinitiative in Form einer Anregung eingereicht. Es lautet wie folgt:

Der Kanton schafft die verfassungsmässigen und gesetzlichen Grundlagen für eine dauerhafte Senkung der Steuerbelastung für natürliche Personen bei der Staatssteuer. Die Entlastung erfolgt in Form eines Rabatts beim Steuerbezug auf dem steuerbaren Einkommen, welcher z. B. wie folgt ausgestaltet ist:

- Steuerbare Einkommen bis Fr. 75 000: 15 %
- Steuerbare Einkommen über Fr. 75 000:
 - Für den Anteil des steuerbaren Einkommens bis Fr. 75 000: 15 %
 - Für den Anteil des steuerbaren Einkommens von Fr. 75 001 bis Fr. 125 000: 15 % bis 10 %, linear degressiv
 - Für den Anteil des steuerbaren Einkommens über Fr. 125 000: 10 %.

Indem der Rabatt beim Bezug der Staatssteuer ansetzt, soll er für die Gemeindesteuern nicht wirksam sein, da die Gemeinden ihre Steuern auf der Grundlage der veranlagten einfachen Staatssteuer autonom beziehen.

Die Initiative wird Ertragsausfälle von rd. Fr. 75 Mio. bewirken, was über 12 % des Steuerertrags der natürlichen Personen entspricht. Der Regierungsrat muss innert 6 Monaten seit der Einreichung dem Kantonsrat Bot-

schaft und Entwurf auf Zustimmung oder Ablehnung der Volksinitiative unterbreiten.

2.13 Thurgau

Der Regierungsrat hat am 10.1.2013 eine Botschaft zur Änderung des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Im Wesentlichen geht es um vier Kernpunkte:

- Wechsel vom monistischen System bei der Grundstückgewinnsteuer zum dualistischen System;
- Anpassungen ans Bundesrecht im Zusammenhang mit Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen;⁹⁴
- Abschaffung der ergänzenden Vermögenssteuer;
- Ausdehnung der Steuerbefreiung bei Handänderungen auf alle Nachkommen.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 vorgesehen.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁹⁵

2.14 Waadt

Der Grosse Rat hat eine Änderung des Steuergesetzes gutgeheissen. Bei juristischen Personen wird der Gewinnsteuersatz ab der Steuerperiode 2014 von 9,5 % auf 9 % gesenkt und ab der Steuerperiode 2016 von 9 % auf 8,5 %. Vom Referendum wurde kein Gebrauch gemacht.

2.15 Zürich

Am 29.4.2013 hat der Kantonsrat die Volksinitiative «Steuerbonus für Dich (Kantonale Volksinitiative für eine direkte Steuererleichterung für die unteren und mittleren Einkommen)» für ungültig erklärt.⁹⁶ Inzwischen wurde dieser Beschluss des Kantonsrats beim Bundesgericht angefochten.

Am 30.4.2013 hat sodann der Regierungsrat die Vorlage betreffend Besteuerung bei gemeinsamer elterlicher Sorge zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Darin schlägt er vor, die Regelung der direkten Bundessteuer für die Zuweisung des Kinderabzugs bei nicht gemeinsam besteuerten Eltern mit gemeinsamer elterlicher Sorge auch im kantonalen Steuergesetz zu übernehmen. Damit soll zugleich einer Motion⁹⁷ Rechnung getragen werden, mit der verlangt wurde, «das Steuergesetz ... an die Möglichkeit des gemeinsamen elterlichen Sorgerechts nach einer tatsächlichen oder rechtlichen Trennung anzupassen».

94 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

95 www.steuerverwaltung.tg.ch.

96 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/2, FStR 2013, 165.

97 KR-Nr. 333/2010.

92 www.ow.ch/de/verwaltung/dienstleistungen/?dienst_id=4068.

93 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/2, FStR 2013, 164.

Im Kanton Zürich gilt bei der Besteuerung der Grundstückgewinne das sogenannte monistische System. Danach unterliegen auch Gewinne auf Grundstücken im Geschäftsvermögen der separaten Grundstückgewinnsteuer. Diese wird im Kanton Zürich ausschliesslich von den politischen Gemeinden erhoben. Mit Medienmitteilung vom 8.5.2013 teilte der Regierungsrat mit, dass eine Änderung des Steuergesetzes erfolgen soll, wonach Geschäftsverluste mit bei der Grundstückgewinnsteuer steuerbaren Grundstückgewinnen verrechnet werden können. Damit soll eine Gleichstellung der innerkantonalen Unternehmen zu jenen mit Sitz in einem anderen Kanton erreicht werden. Bei letzteren können, nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, Geschäftsverluste mit einem im Kanton erzielten Grundstückgewinn verrechnet werden.⁹⁸

Am 9.6.2013 haben die Stimmberechtigten die Kantonalen Volksinitiative «Gegen Steuergeschenke für Superreiche; für einen starken Kanton Zürich (Bonzensteuer)» deutlich verworfen. Diese Volksinitiative sah eine Erhöhung der Vermögenssteuer vor; bei Vermögen ab Fr. 3 Mio. hätte die Mehrbelastung 40 bis 50 % betragen.

3 International

3.1 Überblick

Im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen wurden im 2. Quartal 2013 Änderungsprotokolle zu den Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien und Estland paraphiert. Über den Inhalt der Protokolle wird nach der Unterzeichnung berichtet. Spanien⁹⁹ hat das innerstaatliche Genehmigungsverfahren hinsichtlich des Änderungsprotokolls vom 27.7.2011 zum Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Das Änderungsprotokoll tritt am 24.8.2013 in Kraft. Schliesslich wurde am 11.7.2013 ein neues Erbschaftssteuerabkommen mit Frankreich¹⁰⁰ unterzeichnet.

Zu dem am 14.2.2013 unterzeichneten FATCA-Abkommen haben die Schweiz und die USA am 7.6.2013 eine Verständigungsvereinbarung über die Auslegungen technischer oder administrativer Art vereinbart.

Im Bereich der internationalen Organisationen stand im 2. Quartal besonders das Projekt «Base erosion and profit shifting» (BEPS) auf der Agenda. Das von der OECD im Auftrag der G20 vorangetriebene Projekt zielt auf eine

Überprüfung der geltenden internationalen steuerlichen Zuteilungsregeln ab, um der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und der Gewinnverlagerung begegnen zu können. Am 19.7.2013 hat die OECD ihren Aktionsplan zur Umsetzung von BEPS veröffentlicht, der von den G20-Ländern am Finanzministertreffen vom 19./20.7.2013 in Moskau unterstützt wurde.¹⁰¹

3.2 Frankreich

Das geltende Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern wurde 1953 abgeschlossen. Es enthält Lösungen, welche die damals geltenden Grundsätze auf diesem Gebiet widerspiegeln. Die innerstaatliche Steuergesetzgebung von Frankreich hat sich seither hin zu einem erweiterten Besteuerungsrecht Frankreichs entwickelt. Namentlich vermeidet Frankreich seit geraumer Zeit die Doppelbesteuerung durch die Anrechnung- statt die Freistellungsmethode. Dies gilt insbesondere auch im Bereich der Erbschaftssteuern. In der Schweiz haben die Kantone demgegenüber die Besteuerung von Erbschaften in den vergangenen Jahren eingeschränkt und sehen heute für Ehegatten und Nachkommen in den meisten Fällen keine Besteuerung mehr vor.

Das neue Abkommen folgt im Wesentlichen dem Musterabkommen der OECD auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern von 1982.

Unbewegliches Vermögen kann wie bis anhin vom Belegenheitsstaat mit der Erbschaftsteuer erfasst werden. Als unbewegliches Vermögen gelten neu auch Anteile an Gesellschaften oder anderen Rechtsträgern, deren Aktiven zu mehr als 50 % aus unbeweglichem Vermögen bestehen, das in einem der Vertragsstaaten gelegen ist. Weiter gelten auch die Liegenschaften einer Familiengesellschaft anteilig als unbewegliches Vermögen des Erblassers. Dies gilt unter der Bedingung, dass der Erblasser alleine oder zusammen mit seiner Familie mehr als die Hälfte der Aktien oder Rechte an der Gesellschaft oder dem Rechtsträger hält und Liegenschaften mehr als ein Drittel des Werts der Gesellschaft oder des Rechtsträgers ausmachen.

Die Schweiz vermeidet die Doppelbesteuerung durch Freistellung und Frankreich durch Anrechnung. Die Anrechnung gilt in Frankreich unabhängig vom Wohnsitz des Erblassers auch für in Frankreich gelegene bewegliche körperliche Sachen und Immobilien. Die Einrichtung der in Frankreich belegenen Immobilien kann daher namentlich auch in Frankreich besteuert werden, wobei eine in der Schweiz erhobene Erbschaftsteuer angerechnet wird. Weiter kann Frankreich die dort

98 BGer 2C_747/2010 (vom 7.10.2011).

99 S. Abschn. 3.3.

100 S. Abschn. 3.2.

101 S. Abschn. 3.4.

wohnhaften Erben oder Vermächtnisnehmer besteuern (unter Anrechnung der Schweizer Steuern), wenn diese in den letzten 10 Jahren vor dem Tod des Erblassers 8 Jahre in Frankreich gewohnt haben. Grund dafür ist die im französischen Erbschaftssteuerrecht vorgesehene subsidiäre Besteuerung der zugewendeten Vermögenswerte bei den in Frankreich wohnhaften Erben und Vermächtnisnehmern.

3.3 Spanien

Das Änderungsprotokoll vom 27.7.2011¹⁰² tritt am 24.8.2013 in Kraft und findet ab dem 1.1.2014 Anwendung. Der Informationsaustausch nach internationalem Standard kommt gegenüber Spanien aufgrund der automatisch anwendbaren Meistbegünstigungsklausel seit dem 1.1.2010 (Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich) bzw. ab dem 1.3.2010 (Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden) zur Anwendung.

3.4 OECD

Im Zug der jüngsten Finanzkrise und dem damit einhergehenden Konsolidierungsbedarf der öffentlichen Finanzen zahlreicher Staaten hat sich vielerorts die Ansicht durchgesetzt, dass Unternehmen sich durch aggressive Steuerplanung unter Ausnutzung der bestehenden Regeln des internationalen Steuerrechts einer angemessenen Besteuerung entziehen. Das auf Betreiben von Deutschland, Frankreich und Grossbritannien initiierte Projekt BEPS ist auf Ebene der G20 auf positives Echo gestossen und wird nun von der OECD im Auftrag und unter Einbezug der G20 vorangetrieben.

Nachdem der OECD-Ministerrat an seiner Sitzung vom 29.5.2013 die Notwendigkeit anerkannt hat, BEPS anzugehen und einen umfassenden Aktionsplan zu verabschieden, hat die OECD diesen Aktionsplan am 19.7.2013 publiziert und am Treffen der G20-Finanzminister in Moskau vorgestellt. Er umfasst folgende Massnahmen:

1. Analyse der Schwierigkeiten bei der steuerlichen Erfassung der digitalen Wirtschaft unter den bestehenden internationalen Steuerregeln und Entwicklung von Lösungsalternativen;
2. Entwicklung von Instrumenten, die hybriden Gestaltungen und Arbitrage ein Ende setzen oder diese ausgleichen;
3. Entwicklung von Empfehlungen zur Ausgestaltung von Regeln über kontrollierte ausländische Gesellschaften (sog. CFC-Regeln);
4. Entwicklung von Musterlösungen zur Unterbindung der Gewinnkürzung mittels Zinsabzügen und ähnlichen Zahlungen;
5. Weiterführung der Arbeiten der OECD betreffend schädliche Steuerpraktiken, insbesondere im Bereich der Transparenz (spontaner Austausch von Rulings über Vorzugsbehandlungen) und Substanzerfordernisse;
6. Entwicklung von Bestimmungen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs zur Verwendung in Abkommen und innerstaatlichem Recht;
7. Änderung der Betriebsstättendefinition zur Bekämpfung der künstlichen Umgehung von Betriebsstätten, namentlich durch Verwendung von Kommissionärsstrukturen und der Ausnahmebestimmungen (Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen);
8. Überprüfung der Verrechnungspreisregeln auf ihre Übereinstimmung mit der Wertschöpfung, namentlich im Bereich der Immaterialgüterrechte, der Risiko- und Kapitalallokation und anderer Transaktionen, die unter Dritten nicht oder nur sehr selten vorgenommen werden;
9. Entwicklung von Methoden und Instrumenten zur Analyse der wirtschaftlichen Auswirkungen von BEPS und der Effizienz und der wirtschaftlichen Auswirkungen der ergriffenen Massnahmen;
10. Entwicklung von Empfehlungen über Regeln zur Offenlegung von aggressiver Steuerplanung durch die steuerpflichtigen Unternehmen;
11. Überprüfung der Regeln über die Verrechnungspreisdokumentation zur Verbesserung der Transparenz gegenüber den Steuerverwaltungen;
12. Entwicklung von Lösungen, die die Vermeidung der Doppelbesteuerung sicherstellen;
13. Prüfung der Möglichkeit zur Umsetzung der Massnahmen mittels eines multilateralen Instruments.

Die im Aktionsplan festgehaltenen Massnahmen werden in diversen bestehenden oder eigens für diese Zwecke geschaffenen Arbeitsgruppen der OECD behandelt und erarbeitet. Nebst den OECD-Mitgliedsstaaten sind auch sämtliche G20-Staaten zur gleichberechtigten Mitarbeit eingeladen. Die im Aktionsplan vorgesehenen Massnahmen sind überwiegend innerhalb von 1 - 2 Jahren zu erarbeiten. Es ist daher zu erwarten, dass das BEPS-Projekt in absehbarer Zeit erste konkrete Auswirkungen entfalten wird.

102 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/4, FStR 2011, 325.

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
Dr. Markus Weidmann
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:
