
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. iur. Alberto Lissi/
David Ryser

Zu den Gestehungskosten im Recht der direkten Bundessteuer
Ausgewählte Aspekte

Thomas Kollruss, MBA

**Rechtsvergleichende Analyse der steuerlichen Einordnung und Behandlung
einer US-amerikanischen LLC durch die Schweiz und Deutschland**

Dr. Raoul Stocker

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)
Abriss und mögliche Auswirkungen auf die schweizerische Steuerrechtspraxis

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

**Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen
den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG**
Anmerkungen zum Bundesgerichtsentscheid 2C_340/2011 vom 1.2.2012

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

Gesetzgebungs-Agenda 2013/4

2013/4

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität
St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
Telefax: +41 (0)71 224 26 70
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch
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-Abonne-
mente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag; Einzelhefte:
CHF 106. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwert-
steuer 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 Urheberrechts-
gesetz 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

2013/4

Inhalt

	Artikel	
Dr. iur. Alberto Lissi/ David Ryser	Zu den Gestehungskosten im Recht der direkten Bundessteuer Ausgewählte Aspekte	269
Thomas Kollruss, MBA	Rechtsvergleichende Analyse der steuerlichen Einordnung und Behandlung einer US-amerikanischen LLC durch die Schweiz und Deutschland	284
	Gesetzgebungs-Forum	
Dr. Raoul Stocker	Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Abriss und mögliche Auswirkungen auf die schweizerische Steuerrechtspraxis	302
	Aus der Rechtsprechung	
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG Anmerkungen zum Bundesgerichtsentscheid 2C_340/2011 vom 1.2.2012	314
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2013/4	328

Zu den Gestehungskosten im Recht der direkten Bundessteuer

Ausgewählte Aspekte

Dr. iur. Alberto Lissi/David Ryser



Alberto Lissi, Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner bei Tax Partner AG, Zürich



David Ryser, Fürsprecher, dipl. Steuerexperte, Partner bei Tax Partner AG, Zürich

Inhalt

1 Einleitung	270	4.3.2 Sanierungen.	274
1.1 Thematik und Problemstellung	270	4.3.3 Verdeckte Kapitaleinlagen.	275
1.2 Abgrenzungen	270	4.3.4 Leistungen der Grossmuttergesellschaft	276
2 Einführung	270	4.3.5 Leistungen der Schwestergesellschaft	277
2.1 Geschichtlicher Hintergrund	270	4.3.6 Erhöhung der Gestehungskosten nicht qualifizierender Beteiligungen	277
2.2 Gesetzliche Grundlagen	271	4.4 Aufwertungen	278
2.3 Verwaltungsanweisungen	271	4.4.1 Allgemeines.	278
3 Begriff und Definition	272	4.4.2 Aufwertungen gemäss Art. 670 OR	278
3.1 Einleitung	272	5 Reduktion der Gestehungskosten	279
3.2 Verwaltungs- und Gerichtspraxis	272	5.1 Übersicht	279
3.3 Materialien und Doktrin	272	5.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung	279
3.4 Kritische Würdigung	273	5.2.1 Allgemeines.	279
4 Erhöhung der Gestehungskosten	273	5.2.2 Sonderfragen	280
4.1 Übersicht	273	5.2.2.1 Abschreibungen auf Beteiligungen, welche den entsprechenden Beteiligungsertrag überschreiten	280
4.2 Erhöhung der Gestehungskosten durch Erwerb	273	5.2.2.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung, welche nicht als Beteiligungserträge besteuert werden.	281
4.2.1 Allgemeines.	273	5.2.2.3 Abschreibung von nach Art. 670 OR aufgewerteten Beteiligungen	281
4.2.2 Sonderfragen	273	5.2.2.4 Reduktion der Gestehungskosten bei aufgeteilten Gestehungs- und Beteiligungswerten	281
4.2.2.1 Einzelermittlung contra durchschnittliche Ermittlung der Gestehungskosten.	273	5.2.2.5 Reduktion von Gestehungskosten nicht quali- fizierender Beteiligungen	282
4.2.2.2 Über- und unterpreislicher Beteiligungserwerb.	273	5.3 Reduktion der Gestehungskosten durch Verkauf	282
4.3 Erhöhung der Gestehungskosten durch Leistungen an die Gesellschaft	274	6 Ergebnisse und Ausblick	282
4.3.1 Allgemeines.	274	Literatur.	283
		Rechtsquellen.	283
		Praxisanweisungen	283
		Materialien	283

1 Einleitung

1.1 Thematik und Problemstellung

Obwohl der Begriff der Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen seit der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform 1997 im StHG und DBG gesetzlich festgehalten ist, hat sich in den letzten 15 Jahren erstaunlich wenig Gerichtspraxis dazu ergeben. Diese Tatsache mag auch damit zusammenhängen, dass die ESTV in mehreren Kreisschreiben ausführliche Weisungen dazu herausgegeben und den Begriff der Gestehungskosten damit massgeblich selbst entwickelt hat. Diese Weisungen waren mangels gesetzlicher Definition des Begriffs für die Behörden und die Steuerpraktiker auch dringend nötig und ergeben – bis auf wenige Ausnahmen – aus Sicht der Autoren auch systemgerechte Ergebnisse. Allerdings ist es nicht untypisch, dass gewisse steuerrechtliche Aspekte auch Modeströmungen unterworfen sind, und es ist nicht zu verkennen, dass der Begriff der Gestehungskosten bis vor einigen Jahren kein wichtiges Thema für die Behörden und Steuerpraktiker darstellte. Der Fokus lag vielmehr auf dem Umstrukturierungsrecht und weiteren gesetzlichen Neuentwicklungen.

Die Umsetzung der Unternehmenssteuerreform 2009 und die damit verbundene Reduktion der für den Beteiligungsabzug anwendbaren Schwellenwerte zwang die ESTV, die Kreisschreiben anzupassen, und führte damit zu einer neuen Überprüfung der bisherigen Weisungen. Entsprechend lässt sich seit einigen Jahren feststellen, dass sich auch die für die Steuerveranlagungen zuständigen kantonalen Steuerbehörden wesentlich intensiver als früher mit dem Begriff der Gestehungskosten und den damit zusammenhängenden Fragen auseinandersetzen. Ein Resultat dieser Beschäftigung sind einzelne gerichtliche Entscheide. Zeit also, sich dem Thema wieder näher zu widmen.

1.2 Abgrenzungen

Dieser Beitrag beschränkt sich darauf, den Begriff der Gestehungskosten zu beleuchten, systematisch einzuordnen und die Handlungen zu untersuchen, welche zu einer Erhöhung oder Reduktion derselben führen. Bewusst ausgeklammert bleibt in diesem Beitrag der Einfluss von Umstrukturierungen auf die Gestehungskosten.

2 Einführung

2.1 Geschichtlicher Hintergrund

Der historische Hintergrund und der politische Prozess, der zu den heute geltenden gesetzlichen Grundlagen führte, sind für die Auslegung des Begriffs der Geste-

hungskosten wesentlich. Die Entstehungsgeschichte kann ohne weiteres als gesetzgeberische «Zangengeburt» bezeichnet werden.

Die erste Vernehmlassungsvorlage des Bundesrates zur Unternehmenssteuerreform 1997 enthielt die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne,¹ was aber insbesondere von den Kantonen abgelehnt wurde. Um ihren Kooperationswillen zu unterstreichen, schlugen die Kantone im Gegenzug mehrheitlich die Einführung eines Holdingprivilegs auch für die direkte Bundessteuer vor.²

Anstatt dem Antrag der Kantone zu folgen, forderte der Bundesrat im Rahmen der Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997 die direkte Freistellung der Beteiligungserträge und Beteiligungserträge.³ Diese etwas überraschende Wendung wurde mit systematischen Überlegungen sowie Fragen der rationelleren Umsetzung begründet.⁴

Im Nachhinein erweist sich der Verzicht auf die Einführung eines Holdingprivilegs für die direkte Bundessteuer als weitsichtig. Derartige Steuerprivilegierungskonzepte gelten heute international als problematisch. Gleiches gilt für den Vorschlag des Bundesrates zur Einführung einer konsequenten direkten Freistellung der Beteiligungserträge im Sinne einer Spartenrechnung. Beides – sowohl die Abschaffung der kantonalen Holdingprivilegien wie auch die Einführung eines neuen und einheitlichen Konzepts für die Freistellung von Beteiligungserträgen – steht heute im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zur Diskussion und wird vermutlich in den kommenden 5 Jahren umgesetzt werden.

Diese steuersystematisch sinnvollen Vorschläge des Bundesrates in der Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997 erwiesen sich allerdings zur damaligen Zeit als politisch – noch – nicht durchsetzbar. Bereits die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates ging mit den bundesrätlichen Anträgen nicht einig und schwenkte auf eine Verbesserung des bestehenden Konzepts des Beteiligungsabzuges ein.⁵ Diese Vorschläge wurden im Grundsatz von den Räten übernommen und stellen die heutigen Rechtsgrundlagen dar. Der dargestellte gesetzgeberische Werdegang und die gewählte Methodik der Ausdehnung des Konzeptes des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne anstatt der direkten Freistellung von Beteiligungserträgen führte – naturge-

1 Publiziert in ST Spezial, Sonderausgabe Nr. 4, 11.1996, 22 ff.

2 Botschaft UStR I, 1180.

3 Botschaft UStR I, 1185 ff.

4 Botschaft UStR I, 1186.

5 Amtl. Bulletin NR, 29.4.1997, 771 (Eugen David).

mäss – zu Komplikationen und Verwerfungen, auf die im Weiteren einzugehen ist.

Das Resultat dieses Gesetzgebungsprozesses und der Wille des Gesetzgebers – soweit überhaupt aus den Materialien erkennbar – kann vereinfacht wie folgt zusammengefasst werden:

- Der Beteiligungsabzug wurde auf Kapitalgewinne von qualifizierenden Beteiligungen ausgedehnt (ursprünglich, ab 1998, Quote von 20 %; ab 2011 Quote von 10 %), allerdings lediglich auf die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Erlös.
- Ausgenommen vom Beteiligungsabzug sind Aufwertungsgewinne auf qualifizierenden Beteiligungen. Dabei soll es keine Rolle spielen, ob es sich um Aufwertungen bis zu den oder über die Gestehungskosten hinaus handelt.⁶
- Abschreibungen auf qualifizierenden Beteiligungen sind steuerlich absetzbar, soweit sie nicht im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen stehen. Allerdings können diese Abschreibungen – sobald nicht mehr gerechtfertigt – bis zu den Gestehungskosten steuerlich wieder zurückgenommen werden.
- Einführung einer Missbrauchsnorm für Transaktionen im Konzern.

Im Ergebnis wollte das Parlament am bisherigen Konzept des Beteiligungsabzuges festhalten und es auf bestimmte Kapitalgewinne auf qualifizierenden Beteiligungen ausdehnen. Ebenfalls wollte es bewusst die steuerliche Wirksamkeit von Abschreibungen auf qualifizierenden Beteiligungen beibehalten.⁷ Im Gegenzug sollten Aufwertungen steuerlich erfasst werden. Allerdings sollten durch diese neuen Vorteile keine Missbrauchsmöglichkeiten entstehen, weshalb die «Zwangsaufwertung» in Art. 62 Abs. 4 DBG und die Konzernumgehungsnorm in Art. 70 Abs. 5 DBG eingeführt wurden.

Sodann lässt sich ohne Weiteres festhalten, dass das Parlament nicht wollte, dass durch die neuen gesetzlichen Vorschriften neue Mehrfachbelastungen entstehen, die sich nicht schon aus dem bisherigen System des Beteiligungsabzuges ergaben. Zwar gibt es dazu in den Materialien keine eindeutigen Aussagen. Eine Annahme, dass der Gesetzgeber neue Doppelbelastungen, die durch diese eindeutig wirtschaftsfreundliche Gesetzesreform entstehen könnten, bewusst in Kauf genommen hätte, ist aber klar abzulehnen.

Diese Analyse der vom Gesetzgeber für die Gesetzesreform definierten Ziele ist für das Verständnis des Begriffs der Gestehungskosten von wesentlicher Bedeutung.

2.2 Gesetzliche Grundlagen

Der Begriff der Gestehungskosten wird im DBG lediglich in 2 Artikeln erwähnt:

- Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG hält fest, dass Kapitalgewinne bei der Berechnung der Ermässigung berücksichtigt werden, «soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt».
- In Art. 62 Abs. 4 DBG wird festgehalten, dass Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, welche die Voraussetzungen nach Art. 70 Abs. 4 Bst. b DGB erfüllen, dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Im Wesentlichen werden diese Bestimmungen in Art. 28 Abs. 1^{bis} und 1^{ter} StHG wiederholt, wobei die Kantone laut dem StHG frei sind, den Beteiligungsabzug auf qualifizierende Beteiligungen auszudehnen. Entsprechend sind Art. 28 Abs. 1^{bis} und 1^{ter} StHG nicht direkt auf das kantonale Recht anwendbar. Allerdings wurde im StHG darauf verzichtet (in Abweichung von Art. 70 Abs. 2 DBG), Aufwertungsgewinne generell als nicht für den Beteiligungsabzug qualifizierend zu definieren. Die Kantone sind in diesem Punkt frei, andere Konzeptionen vorzusehen. So hält z. B. der Kanton Zürich in § 72a Abs. 3 StG ZH ausdrücklich fest, dass «Gestehungskosten nach einer Aufwertung gemäß Art. 670 OR um den dem Beteiligungsabzug unterliegenden Betrag der Aufwertung erhöht und um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt werden, soweit diese eine Kürzung der Ermässigung gemäss § 72 Abs. 3 [StG ZH] zur Folge hatten».

2.3 Verwaltungsanweisungen

Mangels Legaldefinition des Begriffs der Gestehungskosten und aufgrund der Knappheit der gesetzlichen Bestimmungen hat die ESTV in umfangreichen Verwaltungsanweisungen und Beispielen ein Verständnis für die Bedeutung und Entwicklung der Gestehungskosten (Erhöhung und Herabsetzung) im Zusammenhang mit dem Beteiligungsabzug entwickelt. Insbesondere die Kreisreiben über den Beteiligungsabzug⁸, die Umstrukturierungen⁹ sowie die Sanierungen¹⁰ befassen sich mit den entsprechenden Themen.

6 Art. 70 Abs. 2 DBG.

7 Amtl. Bulletin NR, 29.4.1997, 771 (Eugen David).

8 Vgl. KS 9 Beteiligungserträge und KS 27 Beteiligungsabzug.

9 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen.

10 Vgl. KS 32 Sanierung.

3 Begriff und Definition

3.1 Einleitung

Wie bereits erwähnt, fehlt eine Legaldefinition des Begriffs der Gestehungskosten. Nachfolgend sollen die in der Praxis und Doktrin entwickelten Konzeptionen und Definitionen zu diesem Begriff dargelegt und kritisch gewürdigt werden.

3.2 Verwaltungs- und Gerichtspraxis

In den unter Abschn. 2.3 erwähnten Kreisschreiben hat die ESTV ein recht kohärentes Bild davon entwickelt, wie sich der Begriff der Gestehungskosten auswirkt. Einzig die in KS 9 Beteiligungserträge und KS 27 Beteiligungsabzug wiederholt geäußerte Meinung, dass sich die Gestehungskosten bei Aufwertungen von qualifizierten Beteiligungen erhöhen sollen (hierzu mehr weiter unten), fällt aus dem sonst sorgfältig und über Jahre entwickelten Konzept heraus. Die ESTV versucht in ihren Verwaltungsanweisungen nicht, die fehlende Legaldefinition zu ersetzen. Sie verzichtet auf eine Definition des Begriffs der Gestehungskosten und beschränkt sich auf detaillierte Darstellungen und Fallbeispiele. Allerdings wird aus den Ausführungen und Beispielen der ESTV klar, dass sie die Gestehungskosten als ein rein steuersystematisches und funktionales Konzept versteht. Auf eine mögliche wirtschaftliche Auslegung des Begriffs wird in den Verwaltungsanweisungen entsprechend nicht eingegangen. In der Einschätzungspraxis sind – soweit den Autoren bekannt – keine Meinungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden festzustellen, die von derjenigen der ESTV abweichen.

Aus der Gerichtspraxis ist ein interessanter Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 27.10.2011 zu erwähnen.¹¹ Das Gericht hat in diesem Fall entschieden, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens einer Mutter- an ihre Tochtergesellschaft eine Erhöhung der Gestehungskosten auf der Beteiligung der Tochtergesellschaft zur Folge hat, obwohl die Zinslosigkeit des Darlehens zuvor zu keinen Gewinnaufrechnungen bei der Muttergesellschaft geführt hatte.

3.3 Materialien und Doktrin

Die öffentlich zugänglichen Materialien geben keine Hinweise für die Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten. Lediglich in den nichtöffentlichen Beratungen der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates wurde kurz – und wenig hilfreich – behauptet, die Begriffe seien im Handels- und Steuerrecht geläufig und repräsentierten die Anschaffungs- und Her-

stellungskosten einer Beteiligung.¹² Entsprechend lassen sich daraus keine eindeutigen Schlüsse ziehen.

Lehre und Doktrin zeigen zur Frage der Definition und Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten ein uneinheitliches Bild. Alle Autoren sind sich allerdings einig, dass der im DBG verwendete Begriff der Gestehungskosten nicht mit dem in Art. 655 OR verwendeten Begriff der «Anschaffungskosten» zu vergleichen oder gar deckungsgleich und dass der Begriff im Wesentlichen aus der Sicht der investierenden Gesellschaft zu betrachten ist.¹³

Bei der Definition des Begriffs im Zusammenhang mit dem Beteiligungsabzug bleibt GRETER ambivalent. Einerseits wird der Begriff durchaus wirtschaftlich verstanden (auch mit Hinweisen auf die in den französischen und italienischen Gesetzestexten verwendeten Formulierungen); gleichzeitig hält GRETER allerdings ausdrücklich fest, was im konkreten Fall als Gestehungskosten zu gelten habe, sei unter funktionalen Aspekten zu entscheiden.¹⁴ Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Aspekte entwickelt GRETER eine Definition, gemäss welcher die Gestehungskosten entsprechen:¹⁵

«der Gesamtheit aller Güter und Leistungen, die von der Beteiligungsgesellschaft anlässlich des Erwerbs der Beteiligung und während der Besitzdauer eingesetzt werden, soweit sie im Verwendungszeitpunkt hinsichtlich des Werts der Beteiligung einen zukünftigen Nutzen erwarten lassen und während der Besitzdauer nicht durch Desinvestitionen wieder reduziert werden».

Diese Definition erweist sich für die praktische Anwendung des Begriffs allerdings als wenig hilfreich und wird auch von GRETER nicht weiterentwickelt.

REICH folgt im Gegensatz zu GRETER einer ausschliesslich funktionalen Definition der Gestehungskosten.¹⁶ Auch TADDEI¹⁷ übernimmt die gleiche Konzeption, während sich GLAUSER ausschliesslich einem betriebswirtschaftlichen Konzept verschreibt.¹⁸

12 Dazu GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 194.

13 Vgl. bspw. GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 197 f.; DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, Art. 28 StHG N 84.

14 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 199.

15 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 199.

16 REICH, Art. 61 DBG N 155.

17 TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 117, 137.

18 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 218 ff.

11 VGr SZ 27.10.2011, StE 2012 B 72.22 Nr. 16.

3.4 Kritische Würdigung

Dem Begriff der Gestehungskosten genauere materielle Konturen zu geben, erscheint äusserst komplex. Wie dargelegt führt eine betriebswirtschaftlich orientierte Auslegung des Begriffs kaum zu dienlichen Ergebnissen. Vielmehr hat – im Sinne der Praxis der ESTV – der steuersystematische Charakter der Gestehungskosten in den Mittelpunkt zu rücken. Die Gestehungskosten haben funktional gesehen eine Scharnierfunktion zwischen dem – im Sinne des Massgeblichkeitsprinzips – handelsrechtlichen Buchwert und der Steuerfreiheit des Kapitalgewinns in der Beteiligungsgesellschaft. Dieser Ansatz hat zur Folge, dass der Gestehungskostenbegriff aus der Perspektive der Beteiligungsgesellschaft auszuliegen ist. Aus der Funktion der Gestehungskosten ist zugleich abzuleiten, dass Erhöhungen oder Reduktionen der Gestehungskosten grundsätzlich eine Anpassung des Gewinnsteuerwertes der relevanten Beteiligung voraussetzen, die es aus steuersystematischer Sicht auszugleichen gilt. Anpassungen der Gestehungskosten sind im Allgemeinen mit einem Abgang oder Zugang eines bei der Beteiligungsgesellschaft gewinnsteuerlich erfassten Vermögenswertes verbunden, welcher zugleich den Gewinnsteuerwert der jeweiligen Beteiligungen – im Sinne eines Aktivtausches – tangiert.

4 Erhöhung der Gestehungskosten

4.1 Übersicht

Die Gestehungskosten erhöhen sich sowohl durch Leistungen an den Veräusserer der Beteiligung im Zeitpunkt des Erwerbs als auch durch Leistungen des Beteiligungsinhabers an die Gesellschaft während der Haltezeit. Auf diese 2 Konstellationen wird nachfolgend eingegangen.

4.2 Erhöhung der Gestehungskosten durch Erwerb

4.2.1 Allgemeines

Die Gestehungskosten nehmen im Zeitpunkt des Erwerbs einer Beteiligung im Umfang des Entgelts an den Veräusserer zu. Die Gestehungskosten entsprechen grundsätzlich dem Kaufpreis der Beteiligung bzw. der Leistung, die für den Erwerb der Beteiligung an den Veräusserer erbracht werden musste. Aus systematischer Sicht ergeben sich dabei keine Bedenken, entsprechen doch die Gestehungskosten dem Gewinnsteuerwert der erworbenen Beteiligung.

Erfasst sind damit nicht nur Kosten für den Erwerb der *Beteiligungsrechte* selbst, sondern auch bspw. für den Erwerb von Bezugsrechten zur Erhöhung der eigenen

Beteiligungsquote im Rahmen einer Kapitalerhöhung oder für den Erwerb von Optionen.

Als *Leistungen* kommen Barleistungen und Naturalleistungen in Frage. Die Erbringung einer Naturalleistung führt zu einer Realisierung allfälliger stiller Reserven der leistenden Gesellschaft, so dass die Gestehungskosten – wie der Steuerwert der erworbenen Beteiligung – dem Verkehrswert der erbrachten Naturalleistung entsprechen.

4.2.2 Sonderfragen

4.2.2.1 Einzelermittlung contra durchschnittliche Ermittlung der Gestehungskosten

Für Zwecke der Feststellung der Gestehungskosten ist jede Beteiligung einzeln zu betrachten.¹⁹

Nach der Praxis der ESTV können die Gestehungskosten pro Beteiligung zudem durchschnittlich oder pro Zukauf oder Kapitalerhöhung separat geführt werden.²⁰

Diesem Ansatz der ESTV ist zuzustimmen. Bei den Gestehungskosten geht es aus systematischer Sicht nicht um die Frage der Einlagen in eine erworbene Kapitalgesellschaft. Es geht auch nicht um die Frage, was die Kapitalgesellschaft von ihren Beteiligungen erhält, was eine konsolidierte – einheitliche, gesellschaftsbezogene – Betrachtungsweise aufdrängen würde. Bei den Gestehungskosten steht vielmehr die Perspektive der Beteiligungsgesellschaft im Vordergrund. Wie dargelegt wurde, üben die Gestehungskosten eine Scharnierfunktion zwischen dem handelsrechtlichen Buchwert und der Steuerfreiheit des Kapitalgewinns in der Beteiligungsgesellschaft aus.

4.2.2.2 Über- und unterpreislicher Beteiligungserwerb

Besonderheiten ergeben sich bei entgeltlichen Beteiligungsübertragungen im Konzernverhältnis. Konkret stellt sich die Frage der Handhabung eines überpreislichen oder unterpreislichen Beteiligungserwerbs, welcher nicht zum für die Gewinnsteuer massgebenden Steuerwert erfolgt und folglich nicht in den Genuss des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gelangt.²¹

Liegt der Erwerbspreis, den eine Tochtergesellschaft bspw. an ihre Muttergesellschaft leistet, über oder unter dem Verkehrswert der Beteiligung, so liegt eine geldwerte Leistung oder eine verdeckte Kapitaleinlage vor. Entsprechen die Gestehungskosten grundsätzlich dennoch

¹⁹ LOCHER, Art. 70 DBG N 46.

²⁰ KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1. Dies hat bspw. auch für Beteiligungszunahmen infolge von Fusionen zu gelten.

²¹ Wie eingangs festgehalten, werden Umstrukturierungen von der vorliegenden Arbeit nicht abgedeckt.

dem aufgebrachten – zu hohen oder zu tiefen – Kaufpreis? Aus rein betriebswirtschaftlicher Perspektive – welche von den Autoren abgelehnt wird – wäre dies grundsätzlich zu bejahen, hat doch die erwerbende Gesellschaft gerade diese Mittel für den Erwerb der Gesellschaft investiert. Eine derartige Lösung greift jedoch zu kurz.

Das nachfolgende Zahlenbeispiel soll die Situation veranschaulichen, bei welcher die entgeltliche Beteiligungsübertragung von der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft über dem Verkehrswert erfolgt (Kauf über dem Verkehrswert):

Verkehrswert der Beteiligung	100
Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der zu übertragenden Beteiligung (bei der Muttergesellschaft)	70
Kaufpreis (in bar) für die Beteiligung	150

Obwohl die Tochtergesellschaft 150 zahlt, darf sie die Beteiligung maximal zum Verkehrswert von 100 verbuchen. Die Differenz von 50 zwischen dem Verkehrswert und dem Kaufpreis gilt als verdeckte Gewinnausschüttung. Die Gestehungskosten der Beteiligung betragen ebenfalls 100, hat doch die Tochtergesellschaft bloss diesen Betrag für den Erwerb der Beteiligung aufgebracht, während 50 eine geldwerte Leistung darstellen.

Ähnliche Überlegungen ergeben sich im Zusammenhang mit unterpreislichen Übertragungen von Beteiligungen von der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft, sofern diese – bspw. weil der Kaufpreis unter dem Gewinnsteuerwert liegt – nicht als Umstrukturierungssachverhalt qualifiziert.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass aus steuersystematischen Gründen selbst im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs Abweichungen vom Grundsatz bestehen, dass die Gestehungskosten dem bezahlten Erwerbspreis entsprechen. Diese Abweichungen beruhen sowohl auf dem Konzept der Gestehungskosten als auch auf der dogmatischen Einbettung von unter- und überpreislichen Leistungen im Konzern.

4.3 Erhöhung der Gestehungskosten durch Leistungen an die Gesellschaft

4.3.1 Allgemeines

Kapitaleinlagen der Beteiligungsgesellschaft in die Tochtergesellschaft lösen gemäss Art. 60 Bst. a DBG – sowohl im Zeitpunkt der Gründung als auch während des Haltens derselben – keine Gewinnsteuerfolgen bei der Tochtergesellschaft aus. Als solche führen sie jedoch zur Erhöhung der Gestehungskosten. Dies gilt unbestritten bei Kapitaleinlagen zum Verkehrswert, d. h. bei Einlagen

von Vermögenswerten, auf welchen keine stillen Reserven verhaftet sind.²² Die Erhöhung der Gestehungskosten erfolgt diesfalls im Umfang des Verkehrswertes der Kapitaleinlage.

Nachfolgend soll anhand besonderer Fallkonstellationen geprüft werden, inwiefern Abweichungen von diesem allgemeinen Grundsatz geboten sind.

4.3.2 Sanierungen

Die ESTV hat mit dem KS 32 Sanierung ihre Praxis zu den Gestehungskosten präzisiert. Die ESTV unterscheidet bei Sanierungsleistungen (inklusive Forderungsverzichten)²³ der Gesellschafter zwischen echten Sanierungserträgen, welche bei der sanierungsbedürftigen Gesellschaft gewinnsteuerwirksam sind, und unechten Sanierungsgewinnen, welche als Zuschüsse gewinnsteuerneutral sind. Bei Ersteren, welche auf Ebene der Beteiligungsgesellschaft steuerwirksam abgeschrieben werden können, schliesst die ESTV eine Erhöhung der Gestehungskosten aus. Die zweite Kategorie von Sanierungsleistungen führt zu einer Erhöhung der Gestehungskosten, und zwar unabhängig von einem allfälligen Abschreibungsbedarf der Beteiligung.²⁴

Ohne an dieser Stelle auf die umstrittene Frage einzugehen, ob bspw. Forderungsverzichte des Aktionärs überhaupt als echte Sanierungsgewinne gelten sollen, ist festzuhalten, dass es zutreffend ist, darauf abzustellen, ob die Leistung der Beteiligungsgesellschaft gewinnsteuerlich als Kapitaleinlage iSv Art. 60 Bst. a DBG qualifiziert.²⁵ Handelt die leistende Person in ihrer Funktion als Beteiligungsinhaberin, führt dies im Sinne der vorangehenden Ausführungen zu einer Erhöhung der Gestehungskosten. Der im Zusammenhang mit sanierungsbedürftigen Gesellschaften resultierende Abschreibungsbedarf ist gewinnsteuerlich anzuerkennen. Dem steht aus systematischer Sicht nichts entgegen. Wie noch gezeigt werden soll, haben Abschreibungen keine Auswirkungen auf die Gestehungskosten. Vielmehr werden diese bei einer zukünftigen gewinnbringenden Beteiligungsveräusserung «wiedereingebracht» bzw. steuerlich erfasst.²⁶

22 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1, wonach offene Kapitaleinlagen gemäss Art. 60 Bst. a DBG zu einer Erhöhung der Gestehungskosten führen.

23 Dazu zählt die ESTV Kapitaleinlagen nach Art. 60 Bst. a DBG sowie – unter bestimmten Voraussetzungen und in Anlehnung an die Bundesgerichtspraxis – Forderungsverzichte (vgl. KS 32 Sanierung, Ziff. 3.1 Bst. b, c).

24 KS 32 Sanierung, Ziff. 4.1.1.2 Bst. a.

25 So auch DELL'ANNA/RIEDER, Kapitalgewinne auf Beteiligungen bei Sanierungen, 650.

26 Vgl. nachfolgend Abschn. 5.2.2.1.

4.3.3 Verdeckte Kapitaleinlagen

Eine Kapitaleinlage gilt als verdeckt, wenn sie in der handelsrechtlichen Bilanz der empfangenden Gesellschaft nicht offengelegt bzw. verbucht wird. Anders als offene Kapitaleinlagen treten verdeckte Kapitaleinlagen in der handelsrechtlichen Buchhaltung der empfangenden Gesellschaft nicht in Erscheinung.²⁷ Die verdeckte Kapitaleinlage wird auch als das symmetrische Gegenstück der verdeckten Gewinnausschüttung gesehen. Vorausgesetzt werden ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, welches seinen Grund im Beteiligungsverhältnis hat, sowie die Erkennbarkeit für die Gesellschaftsorgane.²⁸

Nach der Praxis der ESTV führt die verdeckte Kapitaleinlage einer Muttergesellschaft in eine Tochtergesellschaft zur Besteuerung der stillen Reserven bei der Muttergesellschaft, sofern nicht ein Umstrukturierungstatbestand nach Art 61 DBG greift.²⁹ Die als Gewinn besteuerte verdeckte Kapitaleinlage führt zur Erhöhung der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft.³⁰

Diese Praxis ist in der Lehre umstritten. Insbesondere REICH³¹ und GLAUSER³² sehen in diesem Vorgang keinen Realisationstatbestand. Dazu fehle eine gesetzliche Grundlage. Insbesondere sei ein *e contrario*-Schluss aus Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG – wonach die Übertragung zum Gewinnsteuerwert von Betrieben, Teilbetrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft steuerneutral möglich ist – nicht statthaft.³³ Auch Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG – wie dies die ESTV zu behaupten scheint³⁴ – diene nicht als Rechtsgrundlage der Besteuerung, sei doch diese Norm bloss für geldwerte Leistungen bzw. Gewinnvorwegnahmen und nicht auf verdeckte Kapitaleinlagen anwendbar.³⁵

Für Zwecke der Ermittlung der Gestehungskosten ist von Bedeutung, dass die Lehre den Verlust an Besteuerungssubstrat bei der Muttergesellschaft infolge Verneinung

der Realisation stiller Reserven teilweise durch eine funktionale Interpretation des Begriffs der Gestehungskosten zu vermeiden versucht. Die steuerliche Verknüpfung der stillen Reserven wird durch Erhöhung der Gestehungskosten bis zum Verkehrswert der verdeckten Kapitaleinlage erreicht, da dadurch die stillen Reserven auf den eingebrachten Vermögenswerten im Zeitpunkt der Veräusserung der Beteiligung an der empfangenden Gesellschaft besteuert werden.³⁶ Weiter geht GLAUSER, wenn er neben der Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft bei Veräusserung des eingelegten Vermögenswertes durch die Tochtergesellschaft – in sinngemässer Anwendung von Art. 61 Abs. 2 DBG – eine Nachbesteuerung auf Ebene der einlegenden Gesellschaft fordert.³⁷

Die mit der Erhöhung der Gestehungskosten einhergehende Verdoppelung der stillen Reserven (auf Ebene der leistenden Gesellschaft durch Erhöhung der Gestehungskosten sowie – im Grundsatz – auf Ebene der empfangenden Gesellschaft) wird in der Lehre zum Teil in Kauf genommen und teilweise durch eine mögliche gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der im Rahmen der verdeckten Kapitaleinlage eingebrachten stillen Reserven auf Ebene der empfangenden Gesellschaft vermieden.³⁸

Gegen das Konzept der Erhöhung der Gestehungskosten hat sich ALTORFER mit der Begründung ausgesprochen, dass damit wieder die dreifache Besteuerung eingeführt werde.³⁹ Auch HÖHN/WALDBURGER betrachten die Erhöhung der Gestehungskosten als nicht angezeigt: Die aus der steuerneutralen verdeckten Kapitaleinlage resultierende mögliche Besteuerungslücke soll – ausser in Fällen von Steuerumgehung – in Kauf genommen werden.⁴⁰

Die Autoren dieses Beitrages teilen die Auffassung, dass eine verdeckte Kapitaleinlage – mangels gesetzlicher

27 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 12.

28 Vgl. bspw. GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 191 f. mit Hinweisen.

29 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.2 sowie 4.4.1.2.1; vgl. bereits KS 9 Beteiligungserträge, Ziff. 2.5.3 vor Inkrafttreten der mit dem Fusionsgesetz geänderten Umstrukturierungsbestimmungen.

30 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1 sowie KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.1.

31 REICH, Art. 61 DBG N 154.

32 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 194 ff., 248 ff., 263 ff. mit Hinweisen.

33 REICH, Art. 61 DBG N 154.

34 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.1.

35 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 253 ff. Siehe auch BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 257.

36 Vgl. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 234; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 261; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 254; REICH, Art. 61 DBG N 155; TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 137 ff. mit ausführlicher Begründung.

37 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 270 ff.

38 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 284 ff.; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 255; TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 170 ff. Auch BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 26 f., sprechen sich für eine steuerneutrale Aufdeckung der stillen Reserven auf verdeckt eingelegten Vermögenswerten aus, jedoch – aus Gründen der Wertekongruenz – nur sofern dieselbe auf Ebene der leistenden Gesellschaft besteuert wurden (unklar bleibt, ob eine Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung an der empfangenden Gesellschaft aus systematischer Perspektive als besteuert gilt).

39 ALTORFER, Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen, 177.

40 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht (Bd. 2), 609 ff.

Grundlage – zu keiner Besteuerung auf Ebene der leistenden Gesellschaft führt. Es ist zudem nicht einzusehen, weshalb die verdeckte Kapitaleinlage einer Beteiligung nach Ansicht der ESTV keine Realisation der darauf behafteten stillen Reserven auslöst,⁴¹ während sie dies bei sonstigen Vermögenswerten bejaht und sich (nur in diesen Fällen) auf Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG beruft.⁴² Steuersystematisch kann die steuerliche Verknüpfung der stillen Reserven auf Ebene der leistenden Gesellschaft durch eine entsprechende Erhöhung der Gestehungskosten gesichert werden.⁴³ Die blosser Erhöhung der Gestehungskosten – wie von REICH vorgeschlagen – führt allerdings zu einer Verdoppelung der potentiellen Steuerbelastung, welche vom Gesetzgeber bei Einführung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinnen gerade nicht beabsichtigt wurde. Eine Kombination der Erhöhung der Gestehungskosten mit der Möglichkeit der steuerneutralen Aufwertung der eingebrachten stillen Reserven auf Ebene der Tochtergesellschaft entspricht eher dem gesetzgeberischen Willen. Dass bei dieser Lösung die Gestehungskosten steuersystematisch mehr als eine reine Scharnierfunktion zwischen dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung und dem steuerfreien Kapitalgewinn übernehmen,⁴⁴ ist unter Berücksichtigung des Legalitätsprinzips und der Steuersystematik wohl in Kauf zu nehmen.⁴⁵

4.3.4 Leistungen der Grossmuttergesellschaft

Obwohl es die Aufgabe der Gesellschafter ist, die Gesellschaft mit Kapital auszustatten, kommt es in Konzernverhältnissen gelegentlich vor, dass eine Grossmuttergesellschaft Einlagen direkt in eine Enkelgesellschaft

tätigt und dabei die dazwischenstehende Muttergesellschaft übergeht.

Auf Ebene der leistenden Grossmuttergesellschaft bereitet die buch- und gestehungskostenmässige Erfassung dieser Zuschüsse kaum Mühe. Die Grossmuttergesellschaft erhöht den Buchwert der Beteiligung in der Muttergesellschaft und die entsprechenden Gestehungskosten im Umfang der Einlage. Komplexer ist die Lage bei der zwischenstehenden Muttergesellschaft, sofern die Einlage handelsrechtlich in ihren Büchern nicht nachvollzogen wird. Bleiben in diesem Fall die Gestehungskosten der Enkelin-Beteiligung unverändert oder erhöhen sie sich im Umfang der durch die Grossmuttergesellschaft getätigten Einlage? In der Praxis der kantonalen Verwaltungen besteht – soweit ersichtlich – keine einheitliche Antwort zu dieser Frage.

Die publizierte Verwaltungsanweisung der ESTV nimmt zu dieser Fallkonstellation nur indirekt Stellung. Aufschlussreich ist das zum Umstrukturierungsrecht veröffentlichte Beispiel einer steuerneutralen Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens von einer Grossmuttergesellschaft in eine Enkelgesellschaft.⁴⁶ Gemäss ESTV führt eine Verletzung der 5-jährigen Sperrfrist nach Art. 61 Abs. 2 DBG zu einer Erhöhung der Gestehungskosten und des Gewinnsteuerwertes der Beteiligung an der Zwischengesellschaft. Zudem können auf Ebene der Zwischengesellschaft der Gewinnsteuerwert sowie die Gestehungskosten der Beteiligung an der Enkelgesellschaft entsprechend erhöht werden. Aus diesem Beispiel ist abzuleiten, dass in der Konzeption der ESTV nur im Falle einer Erhöhung der Gewinnsteuerwerte eine Investition vorliegt, welche zu einer Erhöhung der Gestehungskosten führt.⁴⁷

Dieses Ergebnis ist indirekt auch dem KS 27 Beteiligungsabzug zu entnehmen. Wie dargelegt geht die ESTV davon aus, dass die Gestehungskosten durch offene oder als Gewinn besteuerte Kapitaleinlagen erhöht werden.⁴⁸ Im hier zu analysierenden Sachverhalt handelt es sich aus Sicht der Zwischengesellschaft nicht um eine offene Kapitaleinlage. Sie legt gerade keine bei ihr buchmässig aktivierte Vermögenswerte in die Enkelgesellschaft ein. Es liegt jedoch auch keine besteuerte Kapitaleinlage vor. Der zu analysierende Grossmutterzuschuss wird bei der Muttergesellschaft gewinnsteuerlich gar nicht erfasst. Damit lässt auch das KS 27 Beteiligungsabzug kaum Raum für eine Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung an der Enkelgesellschaft, sofern gleichzeitig

41 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.2.2.1.

42 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.1. Siehe auch GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, 269 f.

43 Nicht zu folgen ist der Ansicht von GLAUSER, wenn er sich für eine Nachbesteuerung nach Art. 61 Abs. 2 DBG im Sinne einer kodifizierten Steuerumgehung äussert (GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, 270 ff.), da diese Norm als zeitlich beschränktes Korrektiv zur steuerneutralen Reorganisation dient. Eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs dieser Norm im Sinne eines kodifizierten und objektivierten Steuerumgehungsvorbehalts auf sämtliche verdeckten Kapitaleinlagen ist aufgrund des Legalitätsprinzips zu verwerfen.

44 Vgl. dazu Abschn. 3.4 vorstehend.

45 Hingegen ist der unter Abschn. 3.2 erwähnte Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 27.10.2011 kritisch zu hinterfragen. Das Gericht nimmt eine Erhöhung der Gestehungskosten nicht deshalb vor, um eine Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der Beteiligung steuersystematisch auszugleichen. Vielmehr wendet das Gericht den Gestehungskostenbegriff so an, dass dadurch zuvor bei der Muttergesellschaft nicht vorgenommene Aufrechnungen bei der späteren Veräusserung der Beteiligung steuerlich nachgeholt werden können. Eine derartige Ausdehnung des Gestehungskostenbegriffes erscheint in diesem Zusammenhang als nicht geboten.

46 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Anhang I, Bsp. 15.

47 So auch TADDEI, *Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften*, 251 f.

48 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1.

keine entsprechende Anpassung des Gewinnsteuerwertes derselben erfolgt.

Die Autoren schliessen sich diesem Ergebnis an. Wie dargelegt wurde, steht dem funktionalen Begriff der Gestehungskosten eine Entnahme anlässlich einer Vermögensumschichtung zu Grunde. Mit anderen Worten kann nur dann von einer Erhöhung der Gestehungskosten die Rede sein, wenn die Beteiligungsgesellschaft einen steuerlich erfassten Vermögensgegenstand in die Tochtergesellschaft einlegt und sie dies buchmässig durch einen Aktivtausch nachvollzieht. Nur in diesem Fall bedarf es einer Anpassung der Gestehungskosten, um eine steuerwirksame definitive Abschreibung der Beteiligung in der Tochtergesellschaft zu vermeiden. In der analysierten Fallkonstellation würde die Erhöhung der Gestehungskosten der durch die Muttergesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte – ohne gleichzeitige Erhöhung des Gewinnsteuerwertes – zu einer potentiellen zukünftigen Kapitalgewinnbesteuerung führen, welche der Gesetzgeber gerade vermeiden wollte.

4.3.5 Leistungen der Schwestergesellschaft

Ähnliche Fragestellungen stellen sich im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen zwischen zwei Schwestergesellschaften. Ist auf Ebene der gemeinsamen Muttergesellschaften eine Anpassung der Gestehungskosten an den Beteiligungen in den 2 Tochtergesellschaften vorzunehmen?

Aus rein betriebswirtschaftlicher Perspektive wäre bei einer derartigen Leistung, deren «causa» grundsätzlich in den beiden Beteiligungsverhältnissen der gemeinsamen Muttergesellschaft liegt, eine Reduktion der Gestehungskosten der einen Beteiligung mit gleichzeitiger Erhöhung der Gestehungskosten der anderen Beteiligung angezeigt.

Nach der Praxis der ESTV führt eine geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften nur insoweit zu einer Anpassung der Gestehungskosten, als die Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abgeschrieben werden muss. Die Gestehungskosten dieser Beteiligung sind im Umfang der Abschreibung herabzusetzen und die Gestehungskosten – sowie die Gewinnsteuerwerte – der Beteiligung der empfangenden Gesellschaft im gleichen Ausmass zu erhöhen.⁴⁹

Dieser Praxis ist zuzustimmen. Durch Anwendung der sog. modifizierten Dreieckstheorie⁵⁰ fehlt es auf Ebene der gemeinsamen Muttergesellschaft an der Einlage – im

Sinne eines Aktivtausches – eines steuerlich erfassten Vermögensgegenstandes in die Tochtergesellschaft. Eine Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung der empfangenden Gesellschaft scheidet folglich aus, soweit im Umfang der Abschreibung der Beteiligung der leistenden Gesellschaft die gemeinsame Muttergesellschaft gewinnsteuerlich keinen – steuerlich sofort wieder einzulegenden – Beteiligungsertrag aus dieser Beteiligung erzielt. Dass sich in dieser Fallkonstellation die Gestehungskosten an der leistenden Gesellschaft nicht reduzieren, ist aus Gründen der Symmetrie bzw. der Vermeidung von Unterbesteuerungen konsequent.

4.3.6 Erhöhung der Gestehungskosten nicht qualifizierender Beteiligungen

Besonders komplex sind die Fragen, inwiefern Gestehungskosten bei nicht qualifizierenden Beteiligungen bestehen und nachzuführen sind und wie sich das Zusammenspiel mit Systemwechselfällen darstellt, d. h. mit solchen Konstellationen, bei denen die von der Beteiligungsgesellschaft gehaltene Beteiligungsquote von unter auf mindestens 10 % steigt.

Wie ist aus Sicht der Gestehungskosten vorzugehen, wenn eine Gesellschaft ein Beteiligungspaket von 5 % hält, welches zu 100 erworben und anschliessend auf 50 abgeschrieben wurde, und diese Position zu einem späteren Zeitpunkt durch Zukauf einer weiteren Quote von 5 % zu einem Verkehrswert von 100 aufstockt?

Bekanntlich geht die ESTV im Falle eines Beteiligungstausches, bei dem eine nicht qualifizierende Beteiligung auf eine qualifizierende Beteiligung übertragen wird, von einer Realisation der stillen Reserven auf den übertragenen Beteiligungsrechten «infolge Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf dem latenten Kapitalgewinn» aus.⁵¹ Es stellt sich damit die Frage, ob in der vorliegend zu prüfenden Konstellation «per analogiam» ebenfalls eine steuersystematische Realisation anzunehmen ist und die stillen Reserven von 50 steuerlich zu erfassen sind, so dass die Gestehungskosten gestützt darauf (erst) ab Erreichen der 10 %-Quote auf 200 festzusetzen sind. Aus Sicht der Autoren ist dies zu verneinen, fehlt doch für eine derartige steuersystematische Abrechnung eine entsprechende gesetzliche Grundlage.

Weiter stellt sich die Frage, ob die durch den Systemwechsel entstandene potentielle Besteuerungslücke durch eine steuerwirksame Aufwertung nach Art. 62 Abs. 4 DBG gefüllt werden kann, was wiederum dazu führen würde, dass die Gestehungskosten ab Erreichen der

49 Vgl. KS 32 Sanierung, Ziff. 4.1.1.2 Bst. b.

50 Vgl. dazu REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 636 ff. mit Verweisen.

51 KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.2.2.6.

10 %-Quote auf 200 festzusetzen wären.⁵² Die Möglichkeit einer derartigen Zwangsaufwertung scheint der Ansicht der ESTV zu entsprechen.⁵³ Dagegen ist einzuwenden, dass der Wortlaut von Art. 62 Abs. 4 DBG klar und eindeutig ist: Wiedereingebracht werden können bloss Abschreibungen, welche auf qualifizierenden Beteiligungen vorgenommen wurden. Zudem wurde die Regelung in Art. 62 Abs. 4 DBG als steuerliche Korrektornorm (in Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips) konzipiert, um mögliche Missbräuche in der Anwendung des Beteiligungsabzugs zu vermeiden.⁵⁴ Dieser Charakter einer Missbrauchsbestimmung dürfte ebenfalls zu einer restriktiven Auslegung der Norm führen. Dies bedeutet, dass eine Zwangsaufwertung, gestützt auf Art. 62 Abs. 4 DBG, im geschilderten Sachverhalt zu verneinen ist. Diese Lösung führt aus steuersystematischen Überlegungen zu keiner Besteuerungslücke. Das potentiell steuerbare Substrat von 50 bleibt dem Fiskus erhalten, da die entsprechende Abschreibung bei der Veräusserung der Beteiligung steuerlich erfasst wird.⁵⁵ Die hier skizzierte Lösung impliziert, dass die Gestehungskosten von Beteiligungsrechten schon vor Erreichen der 10 %-Schwelle festzuhalten und grundsätzlich unverändert für die Periode nach Erreichung der 10 %-Beteiligungsquote weiterzuführen sind.

Dieser Ansatz entspricht am ehesten dem Prinzip, wonach dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Einzelermittlung sowohl der Gewinnsteuerwerte als auch der Gestehungskosten offen steht.⁵⁶ Derselbe Grundgedanke ist zudem Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG zu entnehmen. Nach dieser Norm sollen auch Teilveräusserungen, nachdem die Beteiligungsquote unter die 10 %-Grenze gefallen ist, in den Genuss des Beteiligungsabzugs gelangen (sofern der Verkehrswert der Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf mind. CHF 1 Million beträgt). Damit setzt diese Norm stillschweigend voraus, dass die Gestehungskosten auch nach Unterschreiten der 10 %-Grenze weiterzuführen sind.

Das Führen der historischen Werte in der Zeit vor Erreichen der 10%igen Beteiligungsquote, die Anwendung der allgemeinen Grundsätze zur Erhöhung der Gestehungskosten in dieser Phase und ihre Weiterführung nach Erreichen der qualifizierenden Beteiligungsquote scheinen im Ergebnis am ehesten im Einklang mit dem Legalitätsprinzip und dem funktionalen Gehalt des Gestehungskostenbegriffs zu stehen.

4.4 Aufwertungen

4.4.1 Allgemeines

Aufwertungen bis zum Anschaffungswert haben keinen Einfluss auf die Gestehungskosten.

Dies ist unter einem betriebswirtschaftlich konzipierten Gestehungskostenbegriff von vornherein einleuchtend, da bei buchmässigen Aufwertungen keine Leistungen fliessen.

Wird die steuersystematische und teleologische Funktion bei der Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten in den Vordergrund gestellt, ergibt sich kein anderes Bild. Aufwertungen bis zum Anschaffungswert sind gemäss Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG steuerbar. Dabei handelt es sich um das normative Gegenstück zur Absetzbarkeit der Abschreibungen von Beteiligungen. Da derartige Aufwertungen vorgängige steuerwirksame Abschreibungen wiedereinbringen, wäre es steuersystematisch verfehlt, wenn sie einen Einfluss auf die Gestehungskosten hätten.⁵⁷

4.4.2 Aufwertungen gemäss Art. 670 OR

Nach der Verwaltungspraxis der ESTV zum DBG führen hingegen steuerwirksame Aufwertungen gemäss Art. 670 OR zur Erhöhung der Gestehungskosten.⁵⁸ Da derartige Aufwertungen über die Anschaffungskosten hinaus handelsrechtlich nur im Sanierungsfall zulässig sind, können solche Aufwertungsgewinne meistens mit Vorjahresverlusten verrechnet werden, so dass sie nicht einer effektiven Besteuerung unterliegen.⁵⁹ Durch Erhöhung der Gestehungskosten vermeidet die ESTV, dass Vorjahresverluste mit Aufwertungsgewinnen verrechnet werden (was zu einem höheren Gewinnsteuerwert führt) und dass zu einem späteren Zeitpunkt bei Veräusserung der Beteiligung der jeweilige Jahresgewinn – soweit er nicht Kapitalgewinn aus dem Beteiligungsverkauf darstellt – in

52 Wie noch gezeigt werden soll, führen Aufwertungen nach Ansicht der ESTV zu einer Erhöhung der Gestehungskosten (vgl. Abschn. 4.4 nachfolgend).

53 Vgl. zur Ansicht der ESTV WIDMER, La réduction pour participations ('privilège holding'), 77. Auch dieser Meinung LOCHER, Art. 62 DBG N 44. Gegen eine solche Zwangsaufwertung, wenn die Abschreibung zu einem Zeitpunkt erfolgte, in dem die 10 %-Beteiligungsquote nicht erreicht war, bspw. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 62 DBG N 5, sowie KUHN/KLINGER, Art. 62 DBG N. 25.

54 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 2.1 vorstehend. Siehe auch bspw. LOCHER, Art. 62 DGB N 39.

55 Wie noch gezeigt werden soll, führen Abschreibungen grundsätzlich nicht zu einer Reduktion der Gestehungskosten (vgl. Abschn. 5.2.2.1 nachfolgend).

56 Vgl. zur Einzelermittlung der Gestehungskosten Abschn. 4.2.2.1.

57 Wie dargelegt wurde, sind die Kantone frei, anderen Konzeptionen zu folgen. Kommen – wie bspw. im Kanton Zürich – Aufwertungen in den Genuss des Beteiligungsabzugs, haben sie aus steuersystematischen Überlegungen die Erhöhung der Gestehungskosten zur Folge (vgl. Abschn. 2.2 vorstehend).

58 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1.

59 Vgl. statt vieler BRÜLISAUER/HELBING, Art. 67 DBG N 21.

den Genuss des Beteiligungsabzugs gelangt (der auf der Basis der tieferen Gestehungskosten berechnet wird). Die ESTV will damit einen – faktischen – Verlustvortrag über die gesetzlich vorgesehene Zeitlimite hinaus verhindern. Die von der ESTV praktizierte Erhöhung der Gestehungskosten ist in der Lehre zu Recht kritisiert worden, sind doch die Verlustverrechnungsthematik und die Verhinderung der möglichen Ausdehnungen der Verlustvortragsperiode bereits für sämtliche Aktiven in Art. 62 Abs. 3 DBG geregelt.⁶⁰ Aus steuersystematischer Sicht ist ferner festzuhalten, dass die von der ESTV vertretene Erhöhung der Gestehungskosten über den in dieser Arbeit zugrunde gelegten funktionalen Begriff der Gestehungskosten hinausgeht, dem die systemgerechte Überwindung der Differenzen zwischen Kapitalgewinn gemäss Steuerbilanz und steuerbefreitem Kapitalgewinn zugrunde liegt.

5 Reduktion der Gestehungskosten

5.1 Übersicht

Obwohl das Gesetz keine Hinweise darauf macht, dass Gestehungskosten auch reduziert oder herabgesetzt werden können, sind sich Doktrin und Praxis einig, dass sich Gestehungskosten in beide Richtungen entwickeln können. In diesem Zusammenhang kommt allerdings der funktionale, steuersystematische Charakter der Gestehungskosten besonders zur Geltung, wie im Folgenden noch darzustellen ist.

Im Wesentlichen können Gestehungskosten durch 2 Vorgänge reduziert werden: entweder aus Erträgen einer qualifizierenden Beteiligung oder aus der Veräusserung der entsprechenden Beteiligung.

5.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung

5.2.1 Allgemeines

Würde man von einem rein wirtschaftlichen Begriff der Gestehungskosten ausgehen, müsste die Rückführung von Investitionen des Aktionärs durch die Beteiligungsgesellschaft immer zu einer Reduktion der Gestehungskosten führen. Hätte somit eine Gesellschaft im Jahr 1 eine Kapitalerhöhung von 100 an ihre 100%ige Tochtergesellschaft geleistet und würde dieser Kapitalbetrag z. B. im Jahre 4 im Rahmen einer Kapitalherabsetzung oder einer Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven an die Muttergesellschaft zurückgeleistet, müsste diese Transaktion zu einer entsprechenden Reduktion der Ge-

stehungskosten führen, und zwar unabhängig davon, ob der Beteiligungsbuchwert bei der Muttergesellschaft durch die Kapitalherabsetzung wertberichtigt werden müsste oder nicht. In dieser Konzeption könnten somit Gestehungskosten durch Kapitalrückzahlungen unter den entsprechenden Gewinnsteuerwert der qualifizierenden Beteiligung fallen, womit in einer späteren Phase eine notwendige Wertberichtigung bis zu den tieferen Gestehungskosten steuerwirksam und ohne späteres Risiko einer Zwangsaufwertung nach Art. 62 Abs. 4 DBG vorgenommen werden könnte. Gleichzeitig ist nach den gesetzlichen Vorgaben unbestritten, dass die Kapitalrückzahlung von 100 bei der Aktionärin als Ertrag vom Beteiligungsabzug profitieren könnte, weil sie nach den anwendbaren Bestimmungen von Art. 70 DBG ohne weiteres als Beteiligungsertrag qualifiziert. Es ist offensichtlich, dass dieses Ergebnis steuersystematisch unbefriedigend ausfällt, da dadurch eine steuerliche Doppelentlastung entstehen könnte.⁶¹

Wie GRETER ausserdem zutreffend darstellt, ist es aus wirtschaftlicher Sicht schwierig festzustellen, was überhaupt als Devestitionsvorgang zu definieren ist, nachdem die Beurteilung bei der leistenden Gesellschaft eine andere sein kann als diejenige bei der erhaltenden Gesellschaft.⁶² So kann die leistende Gesellschaft die Bezahlung einer Substanzdividende als Devestition verstehen, obwohl diese aus akkumulierten Gewinnen geleistet wurde.

Noch schwieriger wird die Anwendung des Konzepts für Beteiligungen, die nicht von der aktuellen Aktionärin gegründet, sondern von einer anderen Partei erworben wurden. Bei diesen Beteiligungen repräsentieren die Gestehungskosten beim Aktionär nicht nur die geleisteten Kapitaleinlagen, sondern in der Regel auch wesentliche Goodwillanteile (also zukünftige Gewinnerwartungen), aber auch – je nach Kaufpreisberechnung – bereits erarbeitete Substanz der Beteiligungsgesellschaft. Durch den wirtschaftlichen Mischcharakter der Gestehungskosten (Kaufpreis und Einlagen) müsste die Devestition aus Sicht des Aktionärs viel weiter verstanden werden als lediglich die Rückzahlung von ursprünglichen Einlagen, was aber der Nachweis einer Devestition für alle Parteien aufwendiger machen würde, ohne das steuersystematische Ergebnis zu verbessern.⁶³

60 Vgl. statt vieler GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 215.

61 Sowohl der Kapitalrückzahlungsbetrag wie auch die mögliche spätere Wertberichtigung bis auf die nun tieferen Gestehungskosten würden zu einer definitiven Steuerentlastung führen.

62 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 206 f.

63 Bspw. Nachweis über die Zeit aller geleisteten Einlagen und Rückzahlungen oder Nachweis der Kaufpreiszusammensetzung aus gekaufter Substanz und Goodwill etc.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass eine rein wirtschaftliche Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten im Rahmen von Kapital- und Substanzrückführungen zu schwierigen Definitionsfragen und steuersystematisch unbefriedigenden Ergebnissen führen kann, die vom Gesetzgeber kaum gewollt waren.

Zielführender ist hier wiederum die Anwendung einer funktionalen Konzeption der Gestehungskosten. Danach sollen – wie bereits oben festgehalten – die Gestehungskosten die Scharnierfunktion zwischen dem ordentlichen und dem steuerfreien Bereich von qualifizierenden Beteiligungen steuersystematisch möglichst korrekt erfüllen und steuerliche Doppelbelastungen und -entlastungen – soweit sie nicht vom System des Beteiligungsabzuges bereits vorgegeben sind – vermeiden.⁶⁴

Entsprechend ist der von der ESTV verwendete Ansatz,⁶⁵ der von GRETER noch als «einfache Behelfslösung» bezeichnet wurde, steuersystematisch überzeugender. Danach sinken die Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen lediglich im Umfang der Verrechnung der vorgenommenen Abschreibung oder Wertberichtigung der Beteiligung mit dem entsprechenden Beteiligungsertrag.

Die Herabsetzung der Gestehungskosten wird bei dieser Konzeption direkt in Zusammenhang mit Art. 70 Abs. 3 DBG gebracht, wo festgehalten wird, dass «zur Berechnung des Beteiligungsabzuges lediglich Erträge aus einer Beteiligung berücksichtigt werden, soweit auf der gleichen Beteiligung zu Lasten des steuerbaren Reingewinnes keine Abschreibung vorgenommen wurde, die mit diesem Ertrag in Zusammenhang steht».

Entsprechend können sich die Gestehungskosten einer qualifizierenden Beteiligung niemals reduzieren, wenn lediglich eine Abschreibung auf der Beteiligung vorgenommen wird und nicht in der gleichen Periode ein Ertrag aus der gleichen Beteiligung erzielt wird. Fallen somit Abschreibung und Ertrag nicht in die gleiche Steuerperiode, können die Gestehungskosten nicht herabgesetzt werden, und das auch dann nicht, wenn ein wirtschaftlicher Konnex zwischen den Vorgängen dargestellt werden könnte. Diese Verzerrung ist allerdings in Kauf zu nehmen und stellt keine neuentstehende systemwidrige Doppelbelastung dar. Das Konzept des Beteiligungsabzuges, wie es vom Gesetzgeber vorgegeben wurde, hat schon immer ähnliche Verzerrungen in Kauf genommen.⁶⁶

Das von der ESTV vorgeschlagene System scheint auf den ersten Blick stimmig. Danach können Abschreibungen auf qualifizierenden Beteiligungen nur insoweit zu Gestehungskostenreduktionen führen, wie diese Abschreibungen sich nicht steuerwirksam – durch Verrechnung mit dem entsprechenden Beteiligungsertrag gegen anderen voll steuerbaren Ertrag – auswirken konnten. Mit diesem System wird eine mögliche doppelte steuerliche Entlastung vermieden.

Was bleibt, ist die von Art. 70 Abs. 3 DBG vorgegebene, schwer beweisbare Frage, inwiefern eine Abschreibung tatsächlich im Zusammenhang mit einer Dividende steht – eine Tatsache, die sowohl für den Steuerpflichtigen wie für die Steuerbehörden schwierig nachzuweisen ist. Diesbezüglich behilft sich die ESTV mit einer Vereinfachung und stellt die Vermutung auf, dass die Abschreibung auf einer qualifizierenden Beteiligung immer mit dem entsprechenden Beteiligungsertrag in Zusammenhang steht und damit für die Berechnung des Beteiligungsabzuges mit dem Beteiligungsertrag verrechnet werden muss.⁶⁷ Diese Vermutung muss sich aber in der Konsequenz auch auf die Gestehungskostenentwicklung auswirken. Anders ausgedrückt, wenn sich die Vermutung im Rahmen der Veranlagung durchsetzt und die Abschreibung tatsächlich mit dem Beteiligungsertrag verrechnet wird, müssen im Gegenzug die Gestehungskosten auf der entsprechenden Beteiligung auch zwingend im gleichen Umfang reduziert werden.

5.2.2 Sonderfragen

5.2.2.1 Abschreibungen auf Beteiligungen, welche den entsprechenden Beteiligungsertrag überschreiten

Soweit die der Beteiligungsgesellschaft zufließende Dividende die gleichzeitig und deswegen vorgenommene Abschreibung auf dem entsprechenden Beteiligungsbuchwert betragsmässig übersteigt, ergibt die oben dargestellte Systematik ein eindeutiges Ergebnis (Verrechnung der Abschreibung mit dem Beteiligungsertrag und entsprechende Reduktion der Gestehungskosten). Was aber, wenn umgekehrt die Abschreibung den Beteiligungsertrag übersteigt?

Folgt man dem vorgegebenen Konzept, können in einem solchen Fall die Gestehungskosten lediglich im Umfang reduziert werden, wie eine Verrechnung mit dem aus der gleichen Beteiligung erzielten Ertrag möglich ist. Die

64 So auch GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 207.

65 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.6.4.

66 So z. B. ergibt sich häufig dann ein besseres steuerliches Ergebnis, wenn grosse Dividenden aus der gleichen Beteiligung in einer Periode ausgeschüttet werden (anstatt mehrere in verschiedenen Perioden), oder wenn eine Dividende erst dann

ausgeschüttet wird, wenn die Fremdfinanzierung auf der Ebene der empfangenden Gesellschaft vorher zurückgeführt wurde oder vortragbare Verluste mit anderen Gewinnen zuerst verrechnet wurden, bevor eine Dividende ausgeschüttet wird, usw.

67 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.6.4.

«überschiessende» Abschreibung reduziert die Gestehungskosten nicht, weil sich dieser Abschreibungsbestandteil aus steuersystematischer Sicht «steuerwirksam» mit anderen Erträgen hätte verrechnen lassen können.

Wie ist allerdings vorzugehen, wenn aus den Beteiligungen A und B je ein Beteiligungsertrag von 100 erzielt wird, gleichzeitig und kausal auf der Beteiligung A eine Abschreibung des Buchwerts um 150 vorgenommen wird? Ist es insbesondere korrekt, die vorgenommene Abschreibung auf der Beteiligung A auch mit dem Beteiligungsertrag der Beteiligung B im Rahmen der Berechnung des Beteiligungsabzuges zu verrechnen?

Die Antwort fällt negativ aus. Entsprechend ist bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs die Abschreibung auf der Beteiligung A lediglich mit einem Betrag von 100 zu berücksichtigen. Die Beteiligungen A und B sind für Zwecke der Gestehungskosten einzeln zu betrachten.⁶⁸ Im Gegenzug ist auch klar, dass der überschüssende Abschreibungsbetrag nicht in der Berechnung des Beteiligungsabzugs berücksichtigt werden darf. Dieses Ergebnis lässt sich auch dem KS 27 Beteiligungsabzug entnehmen, wo die ESTV festhält, dass «[...] der Nettoertrag aus Beteiligungen [...] der Summe der einzelnen positiven, d. h. pro Beteiligung ermittelten Netto-Erträge [entspricht]. Beteiligungen, die ein negatives Ergebnis aufweisen, fallen für die Berechnung der Ermässigung ausser Betracht; die anteiligen Aufwandüberhänge gehen in diesem Fall zu Lasten der steuerwirksamen Inlandfaktoren»⁶⁹.

5.2.2.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung, welche nicht als Beteiligungserträge besteuert werden

Nicht alle Erträge aus einer Beteiligung qualifizieren für den Beteiligungsabzug. Das Gesetz sieht in Art. 70 Abs. 2 DBG insbesondere ausdrücklich vor, dass «Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, nicht für den Beteiligungsabzug qualifizieren». Was geschieht mit den Gestehungskosten einer Beteiligung, wenn bei der Erzielung eines entsprechenden nicht qualifizierenden Ertrages eine gleichzeitige und kausal begründete Wertberichtigung auf der Beteiligung vorgenommen wird?

Aus steuersystematischer Sicht spricht in diesem speziellen Fall nichts für eine Reduktion der Gestehungskosten. Die vorgenommene Abschreibung steht zwar in Verbindung mit dem Ertrag, hat aber nichts mit dem Beteiligungsabzug zu tun. Der Ertrag ist voll steuerpflichtig.

Würde man eine Reduktion der Gestehungskosten auch bei dieser Konstellation annehmen wollen, so würde eine potentielle steuerliche Doppelentlastung entstehen. Ein zukünftiger Wertgewinn auf der Beteiligung könnte mit Beteiligungsabzug realisiert werden.

5.2.2.3 Abschreibung von nach Art. 670 OR aufgewerteten Beteiligungen

Wie bereits weiter oben dargestellt,⁷⁰ fällt die von der ESTV vorgebrachte Idee, dass sich die Gestehungskosten bei entsprechenden Aufwertungen erhöhen, aus dem steuersystematisch sonst stimmig vorgegebenen Rahmen. Diese Idee lässt sich lediglich aus fiskalischen Motiven nachvollziehen und ist damit abzulehnen. Sollte allerdings am Konzept festgehalten werden, müssten im Gegenzug Abschreibungen auf aufgewerteten Beteiligungen (bis zu den ursprünglichen Gestehungskosten) zu einer Reduktion der – künstlich erhöhten – Gestehungskosten führen.

5.2.2.4 Reduktion der Gestehungskosten bei aufgeteilten Gestehungs- und Beteiligungswerten

Wie oben dargestellt, können die Gestehungskosten einer Beteiligung durchschnittlich oder für jede Erhöhung (Zukauf oder Kapitalerhöhung) einzeln ermittelt werden. Damit kann eine Beteiligung in mehreren Konten abgebildet und können die Gestehungskosten pro Konto unterschiedlich ausfallen.

Erfolgt eine Reduktion der Gestehungskosten wegen einer mit einem Beteiligungsertrag verbundenen Abschreibung, stellt sich die Frage, ob diese nach Wahl des Steuerpflichtigen quotall oder individuell auf die einzelnen Positionen zugeordnet werden darf.

Soweit keine Vorzugsaktien vorhanden oder Vorzugsdividenden ausgeschüttet worden sind oder die Generalversammlung nichts anderes beschliesst, muss davon ausgegangen werden, dass der erzielte Beteiligungsertrag auf allen gehaltenen Beteiligungsanteilen proportional erzielt wurde.⁷¹ Entsprechend erscheint es in einer ersten Überlegung folgerichtig, dass sich die vorgenommene Abschreibung proportional auf alle Beteiligungsbestandteile verteilen sollte. Allerdings berücksichtigt diese Schlussfolgerung nicht, dass die Beteiligungsanteile (soweit separat ermittelt) unterschiedliche Buchwerte und Gestehungskosten aufweisen können, weil sie z. B. zu unterschiedlichen Preisen erworben wurden. Naheliegender und sowohl aus wirtschaftlicher als auch aus steu-

68 Vgl. dazu Abschn. 4.2.2.1.

69 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.6.1 und Bsp. 4.

70 Vgl. Abschn. 4.1.10.

71 Keinen anderen Schluss lässt das schweizerische Gesellschaftsrecht zu.

erlicher Sicht zwingend ist somit die Abschreibung prioritär und stufenweise auf diejenigen Beteiligungsanteile zuzulassen, die die höchsten Buchwerte aufweisen. Nur wenn die anteiligen Buchwerte ausgeglichen sind, ist eine proportionale Verteilung der Abschreibung auf die Beteiligungsanteile anzuwenden.

Beispiel: Es bestehen 3 separat geführte, anteilmässig gleich grosse Beteiligungsanteile mit Buchwerten von 150, 100 und 50. Nun muss die gesamte Beteiligung auf einen Wert von 250 abgeschrieben werden. Für diesen Fall ist lediglich der Anteil mit einem Wert von 150 auf ein Niveau von 100 zu korrigieren. Die anderen Beteiligungsbuchwerte und Gestehungskosten bleiben unangetastet. Müsste auf ein Niveau von 230 korrigiert werden, würden in einer nächsten Stufe die beiden höchsten Werte um je weitere 10 abgeschrieben werden etc.

Soweit die Gestehungskosten einer Beteiligung durchschnittlich ermittelt wurden und somit auch nur ein Gewinnsteuerwert vorhanden ist, ergeben sich hingegen keine Differenzierungen.

5.2.2.5 Reduktion von Gestehungskosten nicht qualifizierender Beteiligungen

Die Autoren vertreten die Auffassung, dass Gestehungskosten auch auf nicht qualifizierenden Beteiligungen ermittelt werden müssen.⁷² Aus steuersystematischen Gründen besonders zu behandeln sind allerdings Beteiligungen, deren Ausschüttungen nicht vom Beteiligungsabzug profitieren können (Beteiligungen von weniger als 10 % und mit einem Wert von weniger als CHF 1 Mio.).⁷³

Mit Vorbehalt dieser Einschränkungen können Desinvestitionen auch die Gestehungskosten von Beteiligungen von weniger als 10 % reduzieren.

5.3 Reduktion der Gestehungskosten durch Verkauf

Reduziert sich der Beteiligungsbestand durch Verkauf eines Beteiligungsanteils, ergibt sich auch eine entsprechende Reduktion der Gestehungskosten. Bei durchschnittlicher Ermittlung der Gestehungskosten und des Gewinnsteuerwertes sinken die Gestehungskosten proportional.

Bei Einzelermittlung der Gewinnsteuer- und Gestehungskosten einer Beteiligung steht es dem Steuerpflichtigen im Sinne der Wirtschafts- und Vertragsfreiheit offen, welcher Beteiligungsanteil veräussert werden soll. Die ESTV möchte dabei den Steuerpflichtigen auf eine Umschlagsmethode festlegen (FIFO, LIFO, HIFO etc.),⁷⁴

was aber – mit Vorbehalt des Steuerumgehungsverwurfs – nicht nachvollziehbar ist. Vorbehalten bleibt allerdings in allen Fällen das Massgeblichkeitsprinzip.

Beispiel: Die Beteiligung A wird zu 100 % gehalten. Die Gewinnsteuerwerte für 50 % sind 100. Für die anderen 50 % beträgt der Gewinnsteuerwert 50. Nun werden 50 % der Beteiligung zum Verkehrswert von 100 an eine Drittperson veräussert. Wird lediglich der erste Beteiligungsanteil veräussert, ergibt sich auch handelsrechtlich kein Kapitalgewinn (Einzelermittlung Variante A), weil der Gewinnsteuerwert und der Verkehrswert identisch sind. Hätte man den anderen Beteiligungsbestandteil veräussert, wäre ein Buchgewinn von 50 entstanden (Einzelermittlung Variante B). Möglich wäre schliesslich auch die Realisation eines Kapitalgewinns von 25 (durchschnittliche Ermittlung des Gewinnsteuerwertes).

Keine Bedeutung für die Reduktion der Gestehungskosten hat dabei die Frage, ob für die Gesellschaft ein Kapitalgewinn oder Kapitalverlust aus der Transaktion entsteht und ob ein etwaiger Gewinn dem Beteiligungsabzug unterliegt oder nicht. Der Einfluss eines Verkaufs auf die Veränderung der Gestehungskosten bleibt immer gleich.

6 Ergebnisse und Ausblick

Der Begriff der Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen ist mangels Legaldefinition und dem etwas verunglückten Gesetzgebungsprozess schwer zu fassen. Dabei müssen die Gestehungskosten eine wichtige Scharnierfunktion für die Abgrenzung von Kapitalgewinnen auf qualifizierenden Beteiligungen übernehmen. Rein wirtschaftliche Auslegungsversuche sind nicht zielführend und verkennen die steuersystematische Funktion der Gestehungskosten. Der funktionale Ansatz führt hingegen weitgehend zu kohärenten Resultaten und wird auch von der ESTV bevorzugt. Viele Fragen bleiben aber offen und bedürfen noch weiterer gerichtlicher oder wissenschaftlicher Klärung. Eng verflochten mit der Frage der Erhöhung der Gestehungskosten ist der Begriff der Kapitaleinlage im schweizerischen Gewinnsteuerrecht – ein Begriff, der wiederum wissenschaftlich und in der Gerichtspraxis nicht einheitlich verstanden wird.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III wird die Einführung eines echten Befreiungskonzeptes für Beteiligungserträge und -gewinne erwartet. Allerdings steht der Gesetzgebungsprozess noch in den Anfängen. Ob das systematisch bessere Befreiungskonzept sich nun auch endlich politisch durchsetzen wird, bleibt abzuwarten. Die Chancen sind schwer abzuschätzen, nachdem die Gesetzesarbeiten an der Unternehmenssteuerreform III wegen des Steuerstreits mit der EU zurzeit auf ganz andere Themen fokussiert sind. Die Tage der Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen im Sinne des geltenden Rechts könnten aber bereits gezählt sein.

72 Vgl. dazu die Bemerkungen unter Abschn. 4.3.6.

73 Vgl. Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG. Siehe dazu auch die Bemerkungen oben zur Reduktion von Gestehungskosten im Zusammenhang mit Erträgen, die nicht als Beteiligungserträge qualifizieren.

74 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1.

Literatur

- ALTORFER JÜRIG, Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen, ST 1998, 165
- BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- DELL'ANNA FABIO/RIEDER BRUNO, Kapitalgewinne auf Beteiligungen bei Sanierungen, ST 1998, 649
- DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice, Genf u. a. 2005
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Zürich 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht. Bd. 2, 9. A, Bern u. a. 2002
- KUHN STEPHAN/KLINGER MICHEL, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Therwil 2004
- REICH MARKUS, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013
- TADDEI PASCAL, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Zürich 2012

WIDMER ANNE, La réduction pour participations ('privilege holding'), Basel 2002

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- StG ZH, Steuergesetz (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VStV, V zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

Praxisanweisungen

- KS 9 Beteiligungserträge, Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV betr. Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998)
- KS 5 Umstrukturierungen, Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV betr. Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)
- KS 27 Beteiligungsabzug, Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV betr. Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)
- KS 32 Sanierung, Kreisschreiben Nr. 32 der ESTV betr. Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 23.12.2010)

Materialien

- Botschaft UStR I, Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (vom 26.3.1997), BBl 1997 II, 1164

Rechtsvergleichende Analyse der steuerlichen Einordnung und Behandlung einer US-amerikanischen LLC durch die Schweiz und Deutschland

von Thomas Kollruss, MBA*

Inhalt

1	Einleitung	284	4.3	Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes	297
2	Untersuchungsdesign und Prämissen	286	5	Thesenförmige Zusammenfassung	297
3	Schweizerische steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC	287		Literatur	299
3.1	Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC	287		Rechtsquellen	300
3.2	Besteuerung der US-LLC	288		Materialien	300
3.2.1	Internes Steuerrecht	288		Rechtsprechung	300
3.2.2	DBA-Recht	289		Verwaltungsanweisungen Deutschland	300
3.3	Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes	290		Verwaltungsanweisungen Grossbritannien	301
4	Deutsche steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC	292		Verwaltungsanweisungen Schweiz	301
4.1	Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC	292			
4.2	Besteuerung der US-LLC (Reverse Hybrid)	295			
4.2.1	Internes Steuerrecht	295			
4.2.2	DBA-Recht	296			

1 Einleitung

Bei Direktinvestitionen in den USA kommt die Rechtsform der LLC (Limited Liability Company) häufig zum Einsatz.¹ Die Rechtsform der LLC verknüpft sowohl personalistische als auch kapitalistische Strukturelemente und besitzt eine grosse Flexibilität in Bezug auf ihre gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung (dispositives Gesellschaftsrecht). Prägende Strukturmerkmale der LLC

sind ihre eigene Rechtspersönlichkeit (juristische Person²), obgleich es sich bei der LLC nicht um eine Körperschaft handelt³, sowie die beschränkte Haftung der Gesellschafter. Für US-Steuerzwecke kann die LLC auf Option (sog. check-the-box election) als transparente Personengesellschaft behandelt werden, so dass sie nicht der US-Körperschaftsteuer unterliegt, sondern in diesem Fall die Gesellschafter mit ihrem anteiligen Gewinnanteil aus der LLC Steuersubjekte im Rahmen der US-Besteuerung sind.⁴ Bedingt durch diese Option kann es bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu einer unterschiedlichen

* Der Autor unterrichtet (internationale) betriebswirtschaftliche Steuerlehre an verschiedenen Hochschulen. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.

1 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411; BURWITZ, Einkünfte aus Beteiligung an US-LLC, 903.

2 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

3 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411.

4 Vgl. auch BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 mwN.

steuerlichen Einordnung der LLC durch die involvierten⁵ Staaten kommen (sog. subjektive Qualifikationskonflikte). Bei einem solchen subjektiven Qualifikationskonflikt wird die ausländische Gesellschaft (LLC) von zwei Staaten steuerlich unterschiedlich eingestuft und behandelt (transparente bzw. intransparente Gesellschaft).⁶ Demzufolge kann in diesem Zusammenhang auch von der Besteuerung «hybrider Gesellschaften» gesprochen werden. Der steuerlichen Einordnung der US-LLC kommt deshalb auch zentrale Bedeutung zu, da hierdurch die grundlegende Systematik (Regelungskonzept) fixiert wird, nach der (hybride) ausländische Gesellschaften für Zwecke der jeweiligen nationalen Besteuerung sowie der DBA-Anwendung verbindlich zu beurteilen sind.⁷ Insofern bildet die jeweilige steuerliche Einordnung der US-LLC die Basis für die Einordnung aller anderen (hybriden) ausländischen Rechtsgebilde.

Gegenstand der folgenden Abhandlung ist daher die steuerliche Einordnung und Behandlung der US-LLC in der Schweiz und Deutschland in Form einer rechtsvergleichenden Analyse. In diesem Rahmen sollen insbesondere divergierende Ansätze zur steuerlichen Einordnung und Qualifikation der US-LLC (hybride Gesellschaft) herausgearbeitet, analysiert und bewertet werden, welche die Basis für die Anwendung des jeweiligen internen Steuerrechts und des DBA-Rechts auf (hybride) ausländische Gesellschaften bilden. Auf diese Weise lassen sich wichtige Informationen zur steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-LLC gewinnen. In der Schweiz ist ein gerichtlicher Leitentscheid (schweizerisches Bundesgericht) zur steuerlichen Behandlung der US-LLC – soweit ersichtlich – bislang noch nicht ergangen.

Von der schweizerischen Behördenseite (Schweizerische Steuerkonferenz) ist jedoch ein Verwaltungspapier zur steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-LLC für interne und abkommensrechtliche Steuerzwecke entwickelt worden, das diesbezüglich einen Rahmen vorgibt.⁸ Dabei wird im Rahmen der schweizerischen Qualifikation der LLC zunächst auf internes Recht abgestellt (analog Art. 49 Abs. 3 DBG). Allerdings besteht die Be-

sonderheit, dass letztlich dem DBA-Recht Vorrang eingeräumt wird. Liegt ein subjektiver Qualifikationskonflikt vor, bei dem die LLC von den USA als steuerlich transparente Personengesellschaft behandelt wird, aus schweizerischer steuerlicher Sicht hingegen als Kapitalgesellschaft (GmbH), so wird mit einer Qualifikationsverkettung auf die (abkommensrechtliche) Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat (Quellenstaat USA) zurückgegriffen. Zudem wird den beiden Beurteilungskriterien «eigene Rechtspersönlichkeit» und «beschränkte Haftung» besonderes Gewicht beigemessen, so dass kaum Fälle denkbar sein sollen, in denen eine US-LLC nach internem Schweizer Recht wie eine Personengesellschaft zu behandeln ist.⁹ Internsteuerrechtlich wird daher die US-LLC für Schweizer Steuerzwecke grundsätzlich als ausländische Kapitalgesellschaft (GmbH) behandelt.¹⁰ In dem schweizerischen Verwaltungsschreiben zur steuerlichen Einordnung der LLC erfolgt zudem eine klare Abgrenzung zum LLC-Qualifikationsansatz des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH)¹¹ (Urteil vom 20.08.2008, I R 34/08) und der deutschen¹² Finanzverwaltung (Rechtstypenvergleich einschliesslich der DBA-Anwendung bei einem subjektiven Qualifikationskonflikt).¹³ Stattdessen deckt sich der schweizerische LLC-Qualifikationsansatz weitgehend mit einer Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 17.03.2008, 4 K 59/06¹⁴ («abkommensorientierte Argumentation»), welche im Revisionsverfahren vom BFH mit o. g. Urteil aufgehoben und zur erneuten Entscheidung mit Durchführung eines konkreten Rechtstypenvergleichs an das FG Baden-Württemberg zurückverwiesen wurde.^{15, 16}

5 Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter; Sitzstaat USA der LLC.

6 Vgl. auch BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (ungarische Kommanditgesellschaft, BT, und subjektiver Qualifikationskonflikt); PILTZ/WASSERMAYER, OECD-MA Art. 7, N 129; LANG, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, 131 (Fallbeispiel 17); HAASE, Subjektive Qualifikationskonflikte bei der Behandlung von Einkünften einer Limited Liability Company nach dem DBA Deutschland-USA, 733 ff.

7 Aus deutscher steuerlicher Sicht gelten für die deutsche steuerliche Einordnung einer britischen LLP (Limited Liability Partnership) die Grundsätze für die Einordnung der US-LLC (BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411) analog. Vgl. Erlass FSen Berlin, BeckVerw 093756.

8 Vgl. Praxishinweise US-LLC.

9 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

10 Ähnlich die britische Steuerbehörde HMRC, die eine US-LLC für britische Steuerzwecke grundsätzlich als intransparente Gesellschaft («Kapitalgesellschaft») behandeln möchte. Vgl. HMRC DT19853A.

11 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

12 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411; siehe Fn. 1.

13 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 6.

14 Vgl. FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid 17.3.2008, 4 K 59/06, 1098.

15 Im zweiten Rechtsgang entschied das FG Baden-Württemberg mit Urteil 14.1.2009, 4 K 4968/08, 887, nach konkreter Durchführung eines Rechtstypenvergleichs, dass die US-LLC für deutsche Steuerzwecke als transparente ausländische Personengesellschaft zu behandeln sei.

16 Mit Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 folgt der BFH der abkommensrechtlichen Argumentation der Vorinstanz FG Baden-Württemberg 17.3.2008, 4 K 59/06 nicht, wonach auch bei deutscher Qualifikation der US-LLC als Kapitalgesellschaft nach internem Recht die Betriebsstätten der LLC abkommensrechtlich dem deutschen Gesellschafter zuzurechnen seien, also in diesem Fall (Reverse Hybrid) abkommensrechtlich ein deutsches Unternehmen mit Betriebsstätten in den USA gegeben sein soll, was zur abkommensrechtlichen Freistellung nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-USA auf der Ebene des deutschen Gesellschafters führen würde. Vgl. hierzu auch FG Baden-Württemberg mit Urteil 14.1.2009, 4 K 4968/08, 887.

Die deutsche steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC einschliesslich der DBA-Anwendung ist durch eine Reihe von BFH-Urteilen¹⁷ höchstrichterlich weitgehend geklärt. Massgeblich ist in diesem Zusammenhang die konkrete und individuelle Durchführung eines zweistufigen Rechtstypenvergleichs unter Berücksichtigung der Regelungen des Gesellschaftsvertrags nach Massgabe des deutschen Rechts; eine Qualifikationsverketzung zum innerstaatlichen Steuerrecht des ausländischen LLC-Sitzstaates bzw. mit dessen DBA-Anwendung erfolgt in diesem Zusammenhang nicht.¹⁸

2 Untersuchungsdesign und Prämissen

Die Untersuchung ist so aufgebaut, dass zunächst jeweils auf die konkrete steuerliche Einordnungskonzeption der US-LLC einschliesslich der DBA-Anwendung durch die jeweiligen Staaten (Schweiz bzw. Deutschland) eingegangen wird (Herausarbeitung der Einordnungskonzeption). Anschliessend wird die konkrete steuerliche Behandlung der Beteiligung an einer US-LLC aufgezeigt, wobei der Grundfall einer ausländischen Direktinvestition unterstellt wird, bei der in der Schweiz bzw. Deutschland ansässige Personen an einer US-LLC beteiligt sind, die in den USA eine gewerbliche Betriebsstätte iSd Art. 7 DBA CH-USA bzw. DBA D-USA unterhält (Alternative 1) oder alternativ vermögensverwaltend tätig ist (Alternative 2). Die steuerliche Qualifikation der LLC in ihrem Sitzstaat USA soll abweichen von der steuerlichen Qualifikation der LLC durch den jeweiligen Ansässigkeitsstaat ihrer Gesellschafter (Schweiz bzw. Deutsch-

land), so dass jeweils ein subjektiver Qualifikationskonflikt – im Zusammenhang mit einer hybriden ausländischen Gesellschaft (LLC) – analysiert wird.¹⁹ In diesem Kontext werden im Zusammenhang mit der steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-LLC folgende subjektiven Qualifikationskonflikte beleuchtet:

1. Reverse Hybrid:

Die US-LLC wird vom jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Schweiz bzw. Deutschland) als ausländische Kapitalgesellschaft behandelt, während der Sitzstaat der LLC (USA) diese als transparente Personengesellschaft behandelt und die Gesellschafter der LLC infolge der Ausübung des Optionsrechts (check-the-box election) besteuert. Dieser subjektive Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) kann sowohl bei schweizerischen als auch bei deutschen Gesellschaftern der LLC in Betracht kommen.

2. Hybrid:

Die US-LLC wird in ihrem Sitzstaat (USA) als Kapitalgesellschaft besteuert, während der jeweilige Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Schweiz bzw. Deutschland) die LLC als transparente Personengesellschaft behandelt und die Gesellschafter der LLC besteuert. Dieser subjektive Qualifikationskonflikt (Hybrid) kommt grundsätzlich nur bei deutschen Gesellschaftern einer US-LLC zum Tragen.

Im Zusammenhang mit diesen subjektiven Qualifikationskonflikten wird sowohl die LLC-Besteuerung in der Phase der Gewinnentstehung als auch in derjenigen der Gewinnverwendung (Repatriierung; Ausschüttung/Entnahme) durch die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter (Schweiz bzw. Deutschland) behandelt. Abschliessend erfolgt eine Bewertung der jeweiligen LLC-Besteuerungskonzepte der Staaten Schweiz und Deutschland als Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter, insbesondere vor dem Hintergrund der Konsistenz, der Systematik und der sich einstellenden steuerlichen Belastungswirkungen.

17 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 (Einkünfte deutscher Gesellschafter aus einer US-LLC/Outbound-Fall); BFH-Urteil 20.8.2008, I R 39/07, 234 (US S-Corporation und Quellensteuerreduktion nach DBA D-USA für deutsche Dividenden/Inbound-Fall); BFH-Urteil 26.6.2013, I R 48/12 (US S-Corporation als Empfängerin deutscher Dividenden und DBA-Schachtelprivileg nach dem DBA D-USA inkl. Art. 1 Abs. 7 DBA D-USA/Inbound-Fall); BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (keine Qualifikationsverketzung bei hybriden ausländischen Gesellschaften und subjektivem Qualifikationskonflikt/Outbound-Fall); BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772 (DBA-Schachtelprivileg für Ausschüttungen einer französischen SICAV/Outbound-Fall); BFH-Urteil 16.12.1998, I R 138/97, 1416 (rumänische Kapitalgesellschaft mit deutschem Ort der Geschäftsleitung).

18 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263; BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772 (französische SICAV; Outbound-Fall); BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (keine Qualifikationsverketzung); BFH-Urteil 26.6.2013, I R 48/12 (US S-Corporation; Inbound-Fall). Für die steuerliche Ansässigkeit der ausländischen Gesellschaft im anderen Vertragsstaat nach Art. 4 Abs. 1 DBA OECD-MA ist jedoch massgeblich, ob die ausländische Gesellschaft dort selbst der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, nach Massgabe des innerstaatlichen ausländischen Steuerrechts also als eigenständiges Steuersubjekt behandelt wird.

19 Bei übereinstimmender bzw. einheitlicher Qualifikation der US-LLC durch den Sitzstaat sowie den Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter ergeben sich grundsätzlich keine Besteuerungsprobleme einschliesslich der DBA-Anwendung.

3 Schweizerische steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC

3.1 Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC

Zunächst ist nach internem Schweizer Recht zu prüfen, ob die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters (natürliche oder juristische Person) an einer ausländischen Gesellschaft (hier der LLC) als Beteiligung an einer ausländischen Kapital- oder Personengesellschaft für Schweizer Steuerzwecke zu behandeln ist. Hierzu kann analog auf Art. 49 Abs. 3 DGB abgestellt werden.²⁰ Demzufolge wird eine LLC (ausländische Gesellschaft) derjenigen schweizerischen juristischen Person gleichgestellt, der sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten ist (z. B. GmbH). Im Rahmen dieses «Ähnlichkeitsvergleichs» werden die folgenden Vergleichscharakteristika herangezogen²¹:

1. Beschränkte Haftung:

Wie bei einer schweizerischen GmbH ist die Haftung des Gesellschafters bei Beteiligung an einer US-LLC grundsätzlich auf das Gesellschaftsvermögen der LLC begrenzt.

2. Rechtsfähigkeit:

Die LLC hat eine eigene juristische Persönlichkeit. Dies ist vergleichbar mit einer Schweizer Kapitalgesellschaft, jedoch nicht mit einer Schweizer Personengesellschaft.

3. Gründung:

Wenn die Entstehung der LLC bzw. die Erlangung ihrer Rechtspersönlichkeit von der Eintragung in ein öffentliches Register oder Handelsregister abhängt (Konstitutivwirkung), dann spricht dies dafür, dass die ausländische Rechtsform mit einer schweizerischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (z. B. GmbH).²²

4. Abtretung der Gesellschaftsanteile:

Können die Anteile an der LLC frei auf Dritte übertragen werden (Vermögens- und Mitgliedschaftsrecht) oder bedarf es hierfür der Zustimmung der Gesellschafter bzw. der Gesellschafterversammlung? Bei einer schweizerischen GmbH ist die Abtretung der Gesellschaftsanteile unter Zustimmung der Gesellschafterversammlung möglich (Art. 786 OR). Bei

der LLC setzt eine Abtretung der Anteile (Mitgliedschaftsrechte) nach den gesetzlichen Regelungen grundsätzlich die Zustimmung der Gesellschafterversammlung voraus.²³ Auf das Zustimmungserfordernis kann im Gesellschaftsvertrag jedoch verzichtet werden.²⁴

5. Geschäftsführung:

Bei einer schweizerischen GmbH steht die Geschäftsführung der LLC allen Gesellschaftern zu (Art. 809 OR); ggf. sind Abweichungen durch Statuten oder Beschlüsse der Gesellschafter möglich. Bei einer LLC wird die Geschäftsführung grundsätzlich durch sämtliche Gesellschafter wahrgenommen.

6. Auflösung/Beendigung:

Bei einer schweizerischen GmbH führt das Ausscheiden eines Gesellschafters nicht zur Auflösung (Art. 821 OR). Ähnlich verhält es sich in der Regel nach den gesetzlichen Bestimmungen zur LLC (US bundesstaatliche Gesetze).

Nach Massgabe der o. g. Qualifikationskriterien (1) bis (6) – Gesamtbild – wird die US-LLC dann als ausländische Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft eingeordnet, je nachdem ob sie nach diesen Kriterien mehr einer schweizerischen Kapital- oder Personengesellschaft entspricht. Dies erfolgt unabhängig von der steuerlichen Qualifikation der LLC in ihrem Sitzstaat (USA) und von der Ausübung dortiger transparenter Besteuerungsoptionen (u. a. check-the-box election). Den Kriterien (1) «beschränkte Haftung» und (2) «Rechtspersönlichkeit»²⁵ kommt jedoch im Rahmen des «Ähnlichkeitsvergleichs» besondere Bedeutung zu, weil diese stärker zu gewichten sind als etwaige personengesellschaftsrechtliche Ausprägungen der LLC.²⁶ Dies dürfte dadurch begründet sein, dass Personengesellschaften im Schweizer Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen und grundsätzlich auch keine beschränkte Haftung vermitteln (mindestens eine natürliche Personen als Vollhafter bei einer Schweizer Personengesellschaft). Aus Schweizer Sicht sind dies eindeutige rechtliche Strukturmerkmale einer Kapitalgesellschaft (ähnlich einer schweizerischen GmbH). Das Kriterium (3) «Gründung» spricht bei einer US-LLC ebenfalls für eine rechtliche Ähnlichkeit mit einer schweizerischen GmbH, da die LLC ebenfalls erst durch Registrierung bei den Behörden im Sitzstaat ent-

20 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.3.2; Praxishinweise US-LLC, 1 f.

21 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 2 f.

22 Die LLC ist nicht bereits durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags gegründet, sondern erst, wenn die Gründungsurkunde (certificate of formation) beim Büro des Secretary of State eingereicht wird (z. B. § 18-201 a und b des Delaware LLC Act). Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3; vgl. auch BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411 (rechtlicher Status und Gründung).

23 Vgl. z. B. § 18-704 des Delaware LLC Act; Praxishinweise US-LLC, 3.

24 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411 (Übertragbarkeit der Anteile).

25 Im Rahmen der Qualifikation einer US-LLC für deutsche steuerliche Zwecke kommt der Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes keine entscheidende Bedeutung zu. Vgl. BFH-Urteil 3.2.1988, I R 134/84, 588; BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, 411 mwN.

26 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

steht und nicht bereits durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags wie bei einer Personengesellschaft. Auch spricht das Kriterium (6) «Auflösung» bei der US-LLC für eine Vergleichbarkeit zu einer schweizerischen GmbH, da die LLC nach den Gesetzesvorgaben durch Ausscheiden eines Gesellschafters nicht aufgelöst wird. Aus den gesetzlichen Regelungen zur US-LLC (US bundesstaatliche Gesetze) ergibt sich automatisch, dass die LLC die Qualifikationskriterien (1) bis (3) und (6) erfüllt, die aus schweizerischer Sicht für ihre steuerliche Einordnung als ausländische Kapitalgesellschaft (GmbH) sprechen. Demzufolge sind – in Bezug auf eine US-LLC – bereits die Mehrzahl der o. g. Kriterien für das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft erfüllt, insbesondere die Hauptkriterien (1) und (2). Von der Abtretung der Gesellschaftsanteile her (4) entspricht die US-LLC ebenfalls den Regelungen einer schweizerischen GmbH (Art. 786 OR). Entsprechendes gilt für das Kriterium der Geschäftsführung (5), auch wenn hier ggf. personengesellschaftsrechtliche Züge angenommen werden könnten.

Der o. g. massgebliche Kriterienkatalog zur steuerlichen Einordnung einer US-LLC für Schweizer Besteuerungszwecke – «Ähnlichkeit nach Art. 49 Abs. 3 DGB» – führt somit in Bezug auf eine US-LLC dazu, dass diese grundsätzlich als ausländische Kapitalgesellschaft einzustufen ist, unabhängig von der steuerlichen Behandlung durch den LLC-Sitzstaat. In diesem Zusammenhang führt die Schweizer Steuerkonferenz²⁷ in ihrem Verwaltungsschreiben zur Einordnung der US-LLC für Schweizer Steuerzwecke explizit aus: *«Insgesamt ergibt sich aus dieser Aufzählung [o. g. Kriterienkatalog], dass die LLC mit einer schweizerischen GmbH verglichen werden kann [...]. Es sind kaum Fälle denkbar, in welchen die LLC nach internem Recht wie eine Personengesellschaft zu behandeln ist.»* Weiterhin wird von der schweizerischen Verwaltungsseite explizit darauf hingewiesen, dass allenfalls theoretisch denkbar sei, dass eine US-LLC – unter Berücksichtigung des konkreten Gesellschaftsvertrags und des weitgehend dispositiven US-Gesellschaftsrechts – im Einzelfall so ausgestaltet sein könnte, dass sie für Schweizer Steuerzwecke eher als ausländische Personengesellschaft zu qualifizieren ist. Diesbezüglich wird dem Steuerpflichtigen eine Nachweismöglichkeit eingeräumt.

Im Ergebnis lässt sich jedoch festhalten, dass eine US-LLC für Schweizer Steuerzwecke regelmässig als ausländische Kapitalgesellschaft (ausländische GmbH) einzustufen ist. Die Beteiligung eines in der Schweiz ansässigen Gesellschafters an einer US-LLC wird demzufolge als Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesell-

schaft behandelt. Der erwähnte Kriterienkatalog («Ähnlichkeitsvergleich mit einer schweizerischen juristischen Person») ist bezüglich der steuerlichen Einordnung der US-LLC so ausgestaltet, dass diese für Schweizer Steuerzwecke zwangsläufig als ausländische Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Die Default Qualifikation der US-LLC für interne schweizerische Steuerzwecke ist somit die einer ausländischen Kapitalgesellschaft (GmbH). Demzufolge reduzieren sich aus schweizerischer Sicht in Bezug auf die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC die subjektiven Qualifikationskonflikte auf den oben ausgeführten Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt. Dieser tritt bedingt durch die Besteuerung der LLC als transparente Personengesellschaft im Rahmen der US-Besteuerung ein. Die Default-Qualifikation der LLC als ausländische Kapitalgesellschaft für Zwecke der Schweizer Besteuerung trägt somit zur Vermeidung von subjektiven Qualifikationskonflikten bei (Vermeidung Hybrid-Qualifikationskonflikt).

3.2 Besteuerung der US-LLC

3.2.1 Internes Steuerrecht

Nach internem Steuerrecht wird die Beteiligung einer in der Schweiz ansässigen Person an einer US-LLC als Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (GmbH) behandelt.²⁸ Sofern keine Gewinnausschüttungen (Dividenden) bzw. Entnahmen aus der US-LLC an den Schweizer Gesellschafter erfolgen (Gewinnthesaurierung), tritt bei diesem diesbezüglich keine Besteuerung ein (Trennungsprinzip; Abschirmwirkung der ausländischen Gesellschaft). «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der US-LLC führen auf der Seite des Schweizer Gesellschafters grundsätzlich zu einem steuerbaren Vermögensertrag (Erträge aus beweglichem Vermögen). Bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen als Gesellschafter einer US-LLC unterliegen die Ausschüttungen (Dividenden) bzw. Entnahmen aus der LLC dem Teilbesteungsverfahren (Art. 20 Abs. 1 DBG). Unter den Voraussetzungen des Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG sind diese Erträge zu 60 % steuerpflichtig. Handelt es sich bei dem Gesellschafter der US-LLC um eine in der Schweiz ansässige juristische Person (z. B. Schweizer AG), werden Gewinnausschüttungen bzw. Entnahmen auf Schweizer Gesellschafterebene grundsätzlich durch

27 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

28 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

Beteiligungsabzug von der Gewinnsteuer freigestellt (Art. 69 DBG; Art. 28 Abs. 2 StHG).^{29, 30}

3.2.2 DBA-Recht

Es stellt sich die Frage, ob das interne Schweizer Besteuerungsrecht an Gewinnausschüttungen der US-LLC bzw. Entnahmen auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters («Dividendenempfänger») durch das DBA CH-USA eingeschränkt wird. In diesem Zusammenhang geht es um die abkommensrechtliche Beurteilung eines subjektiven Qualifikationskonflikts (Reverse Hybrid), bei dem die «ausschüttende» LLC aus US-Steuersicht als transparente Personengesellschaft und aus Schweizer Steuersicht hingegen als Kapitalgesellschaft behandelt wird.

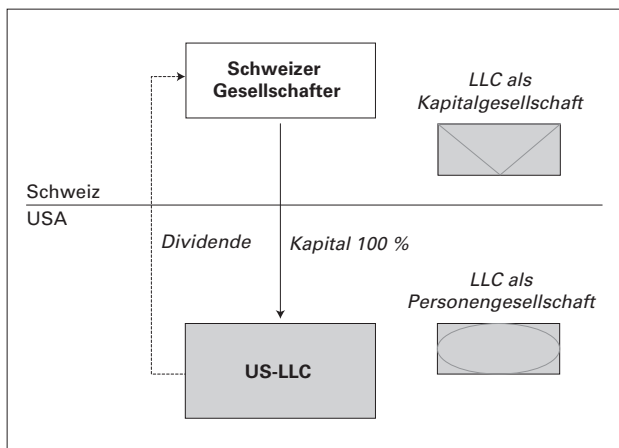


Abb. 1: DBA-Recht und Besteuerung der Gewinnausschüttung der US-LLC bei subjektivem Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) in der Schweiz

Zunächst bleibt das interne Schweizer Besteuerungsrecht an der Dividende der US-LLC auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters abkommensrechtlich bestehen, wenn die Voraussetzungen des Art. 10 DBA Schweiz-USA 1996 erfüllt sind. Denn Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA

räumt dem Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers/Nutzungsberechtigten – hier der Schweiz – ein Besteuerungsrecht ein. Die Dividendendefinition nach Art. 10 Abs. 4 DBA CH-USA ist jedoch vorliegend nicht erfüllt. Eine etwaige «Dividende» der US-LLC wird nach dem massgeblichen US-Steuerrecht nicht den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt (Qualifikationsverketzung), da die USA die LLC als transparente Personengesellschaft besteuern.³¹ Der Wortlaut des Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA beinhaltet keine Einschränkung dahingehend, dass die Dividende von einer Gesellschaft stammen muss, die in den USA ansässig ist; mitunter wären ggf. Drittstaatsdividenden erfasst.³² Allerdings liegen mangels Erfüllung der Dividendendefinition nach Art. 10 Abs. 4 DBA CH-USA keine Dividendeneinkünfte vor, so dass Art. 10 DBA CH-USA nicht einschlägig ist.³³ Die «Dividende» der US-LLC sollte jedoch unter Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA fallen, so dass ausschliesslich der Schweiz abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht daran zugeteilt wird. Insofern würde das interne Schweizer Besteuerungsrecht an der «LLC-Dividende» bei diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt abkommensrechtlich bestätigt werden. Die Schweiz wäre also innerstaatlich und grundsätzlich auch abkommensrechtlich dazu berechtigt, die Gewinnverwendung der US-LLC (Ausschüttung/Entnahme) auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters zu besteuern. Die USA sind abkommensrechtlich berechtigt, die Gewinne der US-LLC auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter im Rahmen der Gewinnentstehung zu besteuern, sofern die LLC abkommensrechtlich eine gewerbliche Betriebsstätte in den USA begründet (Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 3 Abs. 1 Bst. a bzw. c sowie Art. 5 DBA CH-USA).³⁴ Insofern würde es

29 Alternative Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug sind eine Mindestbeteiligung von 10 % am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft oder eine Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft mit einem Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken. Beim Beteiligungsabzug wird die ordentliche Gewinnsteuer der dividendenempfangenden juristischen Person im Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum steuerbaren Gewinn (steuerbarer Reingewinn) ermässigt (indirekte Freistellung; Art. 70 Abs. 1 DBG). Der Beteiligungsabzug wirkt ähnlich wie eine 95%ige Dividendenfreistellung. Vgl. auch ALLEMANN, Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht, 58 ff.; KOLLRUSS, Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen, 46, Fn. 29, 30 mwN; KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.

30 Im Rahmen der kantonalen Besteuerung kann eine Steuerfreistellung des Beteiligungsertrags (Dividende bzw. Entnahme aus der LLC) durch das Holdingprivileg erfolgen. Vgl. zum kantonalen Holdingprivileg KOLLRUSS, Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen, 46 mwN.

31 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 4; vgl. auch BFH-Urteil 12.6.2013, I R 109-111/10, 2100 (verdeckte Gewinnausschüttung aus einer spanischen S.L., die einer deutschen GmbH entspricht, an deutsche Gesellschafter, also bei sonstigen Gesellschaftsanteilen iSd Art. 10 Abs. 4 DBA D-USA mit Qualifikationsverketzung zum Sitzstaat [Spanien] der ausschüttenden Gesellschaft); BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263 (keine Anwendung des Art. 10 Abs. 1 DBA D-USA auf Gewinnausschüttungen einer US-LLC auf der Ebene des deutschen Gesellschafters bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt mangels Ansässigkeit der US-LLC in den USA).

32 Diesbezüglich lautet Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA: «Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, können in diesem Staat besteuert werden.» Art. 10 Abs. 1 DBA D-USA lautet hingegen: «Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.» Art. 10 Abs. 1 DBA CH-USA enthält – entgegen dem DBA D-USA – nicht den Zusatz, dass die ausschüttende Gesellschaft in den USA ansässig sein muss.

33 Vgl. auch Praxishinweise US-LLC, 4.

34 Handelt es sich bei dem Schweizer Gesellschafter der US-LLC um eine natürliche Person, fällt keine Branch Profits Tax (Betriebsstättenquellensteuer) an. Vgl. Art. 10 Abs. 7 DBA CH-USA.

zu einer Doppelbesteuerung kommen, jedoch ggf. zu unterschiedlichen Zeitpunkten und mit unterschiedlichen Einkünftebestandteilen (USA: Gewinnanteil aus der LLC/Gewinnentstehung; Schweiz: Dividende der LLC/Gewinnverwendung).

Nach Auffassung der Schweizer Steuerverwaltungen³⁵ soll diese Doppelbesteuerung durch eine spezifische abkommensrechtliche Auslegung vermieden werden. Diesbezüglich soll bei diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid; Abb. 1) im Rahmen der Schweizer DBA-Anwendung ein «Rückgriff» auf die DBA-Anwendung im LLC-Sitzstaat USA erfolgen («Qualifikationsverkettung»), obgleich die US-LLC nach internem Schweizer Steuerrecht als abschirmende Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Nach dieser Verwaltungsauffassung wären dann die Betriebsstätten der US-LLC anteilig den Schweizer LLC-Gesellschaftern nach Art. 7 Abs. 1 DBA CH-USA abkommensrechtlich zuzurechnen, so dass für Schweizer DBA-Zwecke mit der Beteiligung der Schweizer Gesellschafter an der US-LLC – trotz Reverse Hybrid – ein Schweizer Unternehmen mit Betriebsstätten in den USA anzunehmen wäre, da die USA (Sitzstaat der LLC) die LLC als steuerlich transparent behandeln. Aufgrund dieser DBA-Anwendung mit Abstimmung auf die abkommensrechtliche Einordnung der LLC durch die USA als transparente Personengesellschaft («Qualifikationsverkettung») sind dann etwaige «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der US-LLC auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter (Vermögensertrag) abkommensrechtlich von der Schweizer Besteuerung ausgenommen, sofern die Ausschüttung bzw. Entnahme aus der LLC auf Gewinne der LLC entfällt, die einer gewerblichen US-Betriebsstätte zuzurechnen sind. Das Vorliegen einer solchen unter Art. 7 DBA CH-USA fallenden gewerblichen LLC-Betriebsstätte in den USA ist eine steuermindernde Tatsache und muss durch den Schweizer Gesellschafter der LLC nachgewiesen werden.³⁶ Wenn die LLC nicht gewerblich iSd Art. 7 DBA CH-USA tätig ist, sondern nur vermögensverwaltend, dann soll ihre «Ausschüttung» abkommensrechtlich in der Schweiz nicht freigestellt werden. In diesem Fall soll sich das interne Schweizer Besteuerungsrecht abkommensrechtlich nach Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA ergeben.

3.3 Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes

Der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz setzt sich zum einen aus der internen steuerlichen Einordnung dieser

Rechtsform nach Massgabe eines spezifischen Kriterienkatalogs sowie aus einer spezifischen DBA-Anwendung mit «Anknüpfung» an die abkommensrechtliche Behandlung der LLC durch den Sitzstaat USA (transparente Personengesellschaft) zusammen (anteilige abkommensrechtliche Zurechnung der Gewinne aus der US-LLC an die Schweizer Gesellschafter mit Begrenzung auf eine Besteuerung der Gewinnverwendung). Hinsichtlich der steuerlichen Einordnung der US-LLC für Schweizer Steuerzwecke führt die Default Qualifikation der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft – nach Massgabe eines von den Schweizer Steuerverwaltungen festgelegten Kriterienkatalogs bzw. «Ähnlichkeitsvergleichs» mit einer schweizerischen juristischen Person – zu einer Reduktion möglicher subjektiver Qualifikationskonflikte (Vermeidung Hybrid-Qualifikationskonflikt). Dies schafft Rechts- und Planungssicherheit, da der Schweizer Gesellschafter einer US-LLC davon ausgehen kann, dass seine Beteiligung an einer US-LLC für Schweizer Steuerzwecke regelmässig als ausländische Kapitalgesellschaftsbeteiligung behandelt wird. Der gewählte Kriterienkatalog (beschränkte Haftung, Rechtsfähigkeit, Gründung/Entstehen, Abtretung der Anteile, Auflösung) führt dazu, dass kaum Fälle denkbar sind, in welchen die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC als ausländische Personengesellschaftsbeteiligung zu behandeln ist.³⁷ Insgesamt führt dieses Einordnungskonzept der US-LLC dazu, dass nur noch ein subjektiver Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) vorliegen kann, bei dem die US-LLC nach US-Steuerrecht als transparente Personengesellschaft, für Schweizer Steuerzwecke hingegen als ausländische Kapitalgesellschaft behandelt wird. Bezüglich der US-LLC besteuern die USA die Gewinnentstehung auf der Ebene der Gesellschafter der LLC, während die Schweiz die Gewinnverwendung (Ausschüttung/Entnahme) auf der Ebene der Gesellschafter der LLC besteuert.

Die Doppelbesteuerung soll dann bei diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) aus Schweizer Sicht durch eine spezifische DBA-Anwendung vermieden werden. Hierzu wird an die abkommensrechtliche Behandlung der US-LLC in ihrem Sitzstaat (USA) als transparente Personengesellschaft angeknüpft und die Betriebsstätten der US-LLC werden abkommensrechtlich anteilig den Schweizer Gesellschaftern zugerechnet.³⁸ Sofern die US-LLC gewerbliche Gewinne in einer US-

Bemessungsgrundlage der US Branch Profits Tax ist der «ausschüttungsgleiche Betrag».

³⁵ Vgl. Praxishinweise US-LLC, 4 ff.

³⁶ Vgl. Praxishinweise US-LLC, 5.

³⁷ Vgl. auch Praxishinweise US-LLC, 3.

³⁸ Diesbezüglich führt die Schweizerische Steuerkonferenz SSK in ihrem Schreiben aus (Praxishinweise US-LLC, 5): «Aufgrund der steuerlich transparenten Behandlung der LLC in den USA ist vielmehr davon auszugehen, dass das Unternehmen der LLC im Sinn des DBA nicht von der LLC selber, sondern von ihren Gesellschaftern betrieben wird.»

Betriebsstätte erzielt, führt die skizzierte, spezifisch schweizerische DBA-Anwendung bei diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt dann dazu, dass Gewinnausschüttungen bzw. Entnahmen auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA CH-USA abkommensrechtlich von der Schweizer Besteuerung ausgenommen werden. Wenn die US-LLC abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig sein sollte, ergibt sich keine Doppelbesteuerung, sondern eine einfache Besteuerung in der Schweiz in Bezug auf «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der LLC auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter nach Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA, da die USA in diesem Fall den Gewinn der US-LLC (Gewinnentstehung) nicht besteuern (ausgenommen Quellensteuer) und die Schweiz abkommensrechtlich nicht daran gehindert ist, «Ausschüttungen» bzw. Entnahmen aus der US-LLC zu besteuern.³⁹

Die spezifische Schweizer DBA-Anwendung in diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) führt dazu, dass (jedenfalls wenn die US-LLC Gewinne schreibt) Besteuerungsnachteile aus der abweichenden internen Qualifikation der US-LLC als Kapitalgesellschaft – im Gegensatz zum LLC-Sitzstaat USA (Personengesellschaft) – vermieden werden. Unabhängig davon, ob die aus US-steuerlicher Sicht als Personengesellschaft behandelte US-LLC aus Schweizer Steuersicht als Kapital- oder Personengesellschaft eingeordnet wird, unterliegt der erzielte Gewinn der US-LLC aus gewerblichen US-Betriebsstätten nicht der Schweizer Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter (DBA-Freistellung). Sofern die US-LLC abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig ist, wird die Gewinnausschüttung/Entnahme in der Schweiz besteuert (Art. 21 Abs. 1 DBA CH-USA). Insgesamt wird durch diese DBA-Anwendung erreicht, dass sich die abweichende Schweizer Einordnung der US-LLC (Kapitalgesellschaft) im Vergleich zum LLC-Sitzstaat USA (Personengesellschaft) – jedenfalls im Gewinnfall – nicht steuerbelastend auswirkt («Neutralisierung»). Dies trägt zur Entschärfung des subjektiven Qualifikationskonflikts (Reverse Hybrid) bei Beteiligung an einer US-LLC bei.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob eine solche spezifische DBA-Anwendung («Qualifikationsverkettung») durch die Schweiz als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters vor dem Hintergrund des nationalen Steuerrechts sowie des DBA-Rechts bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt – bei dem der Sitzstaat der Gesellschaft/LLC (USA) diese als Personengesellschaft qualifiziert, der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter (Schweiz) hingegen als Kapitalgesellschaft – (noch) zulässig ist. Nach

dem OECD Partnership Report 1999 soll sich für DBA-Zwecke eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters an die Qualifikation der hybriden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat/Quellenstaat ergeben.⁴⁰ Aus der Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 zu Art. 23 A Ziff. 32.3, 32.4, 32.5 geht grundsätzlich hervor, dass der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter bei einem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) an die Qualifikation der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gebunden sein soll:⁴¹

- **Komm. OECD-MA Art. 23 A, Ziff. 32.3** Unterschiedliches innerstaatliches Steuerrecht
«Wenn aufgrund von Unterschieden [z. B. steuerliche Einordnung einer ausländischen Gesellschaft] im innerstaatlichen Recht zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat [des Gesellschafters] der erstere in Bezug auf bestimmte Einkünfte [...] andere Abkommensbestimmungen anwendet als die, die der Ansässigkeitsstaat [des Gesellschafters] auf dieselbe Einkunftsart [...] angewendet hätte, werden die Einkünfte noch nach dem Abkommen, so wie es vom Quellenstaat ausgelegt und angewandt wird, besteuert. In diesem Fall erfordern die beiden Artikel daher, dass der Ansässigkeitsstaat ungeachtet des Qualifikationskonfliktes [Reverse Hybrid], der sich aus den Unterschieden des innerstaatlichen Steuerrechts ergibt, die Doppelbesteuerung vermeidet [z. B. DBA-Freistellung].»
- **Komm. OECD-MA Art. 23 A, Ziff. 32.4** Beispiel einer doppelten Besteuerung
«Eine Geschäftstätigkeit wird im Staat B durch eine Betriebsstätte von einer dort errichteten Personengesellschaft ausgeübt. Ein Gesellschafter, der im Staat W ansässig ist, veräussert seinen Anteil an der Personengesellschaft. Staat B behandelt die Personengesellschaft als steuerlich transparent [Sitzstaat der Personengesellschaft], während Staat W [Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters] sie als Steuersubjekt ansieht. [...] In diesem Fall ergibt sich der Qualifikationskonflikt ausschliesslich aus der unterschiedlichen Behandlung der Personengesellschaft nach dem innerstaatlichen Recht der beiden Staaten; [...] Staat W [Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters] muss daher Freistellung nach Art. 23 A [...] gewähren, ungeachtet der Tatsache, dass er nach seinem innerstaatlichen Recht den Veräusserungsgewinn als Einkünfte aus der Veräusserung von Anteilen an einer Körperschaft behandelt [...].»

39 Vgl. auch Praxishinweise US-LLC, 5.

40 Vgl. OECD Partnership Report, Ziff. 106 (Example 14), 107 f.; ablehnend BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688.

41 Ablehnend BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688.

Sofern man eine dynamische⁴² Anwendung des OECD-Musterkommentars (Art. 23 A, Ziff. 32.3) vertritt, dürfte die oben skizzierte spezifische Schweizer DBA-Anwendung im Zusammenhang mit der US-LLC und dem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt in Einklang mit den Grundsätzen des DBA-Rechts stehen. Fraglich ist aber, ob dieselbe Einkunftsart – wie von Ziff. 32.3 des OECD-MK gefordert – besteuert wird. Denn die USA als Sitzstaat der LLC besteuern die Gewinnentstehung, während die Schweiz als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die Gewinnverwendung der Besteuerung unterwirft.⁴³ Auch wäre eine autonome DBA-Anwendung durch die jeweiligen Vertragsstaaten wohl eingeschränkt. Insgesamt betrachtet stellt der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz (abkommensorientierte Auffassung mit der Anknüpfung an die steuerliche Einordnung der LLC durch den Sitzstaat) zumindest für den Gewinnfall sicher, dass ein subjektiver Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) nicht zur Doppelbesteuerung führt und vermeidet demzufolge auch steuerliche Mehrbelastungen durch eine abweichende schweizerische Einordnung der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft, insbesondere im Hinblick auf Gewinnausschüttungen/Entnahmen aus der US-LLC.⁴⁴

4 Deutsche steuerliche Einordnung und Besteuerung der US-LLC

4.1 Steuerliches Einordnungskonzept der US-LLC

Bezüglich der Einordnung einer US-LLC für deutsche Besteuerungszwecke als ausländische Kapitalgesellschaft ist ein sog. zweistufiger⁴⁵ Rechtstypenvergleich, bezogen auf den konkret in Rede stehenden Einzelfall, durchzuführen. Auf Basis dieses Rechtstypenvergleichs muss positiv festgestellt werden, ob die ausländische Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist;⁴⁶ andernfalls ist die ausländische Gesellschaft als Personengesellschaft oder als Betriebsstätte des Einzelgesellschafters zu besteuern. Verkürzt ausgedrückt ist die Default Qualifikation einer ausländischen Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke «Personengesellschaft», sofern der Rechtstypenvergleich nicht positiv für das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft geführt werden kann.⁴⁷ Eine ausländische Gesellschaft ist als Körperschaft für deutsche Steuerzwecke einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung (Gesamtbild) der massgeblichen ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft unter Berücksichtigung der Gesellschaftsverträge ergibt, dass diese rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft gleicht.⁴⁸ Für die Durchführung des Rechtstypenvergleichs mit Gesamtbildbetrachtung ist von der deutschen finanzgerichtlichen Rechtsprechung ein Kriterienkatalog entwickelt worden, welchen die deutsche Finanzverwaltung in ihrem LLC-Erlass zutreffend integriert hat.^{49, 50} Demzufolge sind folgende Kriterien zur Einordnung einer ausländischen Gesellschaft als

42 Gegen eine dynamische Anwendung des Komm. OECD-MA auf ältere Abkommen BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688.

43 Vgl. hierzu auch BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (zu einer hybriden ungarischen Kommanditgesellschaft [BT], die aus der Sicht des Sitzstaates Ungarn als Kapitalgesellschaft, aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters [Deutschland] als transparente Personengesellschaft besteuert wird). Vgl. auch LÜDICKE, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, 96.

44 Ohne die spezifische DBA-Anwendung in diesem subjektiven Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) könnte bei schweizerischen natürlichen Personen als Gesellschafter der US-LLC eine «Doppelbesteuerung» bzw. steuerliche Mehrbelastung eintreten. In diesem Fall könnte die von den USA erhobene Einkommensteuer auf den anteiligen Gewinnanteil aus der US-LLC (Gewinnentstehung) beim schweizerischen Gesellschafter (natürliche Person) nicht auf die Schweizer Einkommensteuer, welche – unter Berücksichtigung der 60 %igen Steuerpflicht – auf die Dividende bzw. Entnahme aus der US-LLC entfällt (Gewinnverwendung), anrechenbar sein. Selbst unter Berücksichtigung des Teilbesteuerungsverfahrens käme es zu einer steuerlichen Mehrbelastung, da der Gewinn aus der US-LLC mit dem gegenüber dem US-Körperschaftsteuersatz höheren US-Einkommensteuersatz (auf der Ebene der Schweizer Gesellschafter) belastet sein könnte.

45 Zunächst wird das jeweilige ausländische Gebilde bzw. die Gesellschaft auf ihre Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft überprüft und der Grad der Übereinstimmung anhand eines Kriterienkatalogs wird festgehalten (Merkmale/Ausprägungen, die für Kapital- bzw. Personengesellschaft sprechen). Anschliessend wird die ausländische Rechtsform der inländischen Rechtsform einer Kapital- bzw. Personengesellschaft (abschliessend) zugeordnet (Gesamtbild). Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV.; JACOBS/ENDRES/SPENGL, Internationale Unternehmensbesteuerung, 430.

46 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263; FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887; BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV.; BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772.

47 Der Typus einer ausländischen Kapitalgesellschaft muss durch den Rechtstypenvergleich positiv festgestellt werden, nicht aber jener einer ausländischen Personengesellschaft. Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

48 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

49 Vgl. BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263; BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV.

50 Dieser Kriterienkatalog gilt grundsätzlich im Rahmen der Einordnung ausländischer Gesellschaften für deutsche Steuerzwecke, ist also nicht auf die Rechtsform der US-LLC beschränkt. Vgl. BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, 772 (französische SICAV); Erlass FSen Berlin, BeckVerw 093756.

Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke massgeblich:

1. Zentralisierung der Geschäftsführung und Vertretung.⁵¹
2. Beschränkte Haftung.⁵²
3. Freie Übertragbarkeit der Anteile.⁵³
4. Gewinnzuteilung (durch Gesellschafterbeschluss).⁵⁴
5. Kapitalaufbringung.⁵⁵
6. Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft.⁵⁶
7. Gewinnverteilung.⁵⁷
8. Formale Gründungsvoraussetzungen.⁵⁸

Bei der steuerlichen Einordnung der LLC im Einzelfall anhand des o. g. Kriterienkatalogs sind nicht nur die Gesetzesbestimmungen, sondern auch Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag zu berücksichtigen. Keinem der Merkmale kommt alleine eine ausschlaggebende Bedeutung zu, so dass die beschränkte Haftung oder unbegrenzte Lebensdauer für sich alleine nicht zur Einstufung der LLC als Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke führen können.⁵⁹ Auch kommt der eigenen Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft für die Einordnung der ausländischen Gesellschaft als Kapitalgesell-

schaft keine entscheidende Bedeutung zu.⁶⁰ Anders als im Rahmen der Schweizer steuerlichen Einordnung der US-LLC führen für deutsche Einordnungszwecke die eigene Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft und die beschränkte Haftung nicht dazu, dass die ausländische Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Sofern die Prüfung anhand der vorgenannten acht Merkmale im Einzelfall nicht zu einem eindeutigen Gesamtbild führt (die Mehrzahl dieser Merkmale spricht weder für noch gegen das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft), ist die ausländische Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke dann als Kapitalgesellschaft/Körperschaft zu behandeln, wenn die Mehrzahl der Kriterien 1. bis 5. für eine Körperschaft sprechen (Zentralisierung der Geschäftsführung und Vertretung/Beschränkte Haftung/freie Übertragbarkeit der Anteile/Gewinnzuteilung/Kapitalaufbringung).^{61, 62} Ansonsten bleibt es bei einer Einordnung der ausländischen Gesellschaft als Personengesellschaft.

Anders als im Schweizer Steuerrecht erfolgt für deutsche Steuerzwecke keine Default-Qualifikation der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft. Das Einordnungskriterium eigene Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft spielt keine massgebliche Rolle, und der beschränkten Haftung kommt alleine keine entscheidende Bedeutung zu. Auch ist der Kriterienkatalog – in Abweichung zur Schweizer Einstufung – so gewählt, dass durch die gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung (dispositives Recht) einzelne Merkmale eher für eine Personengesellschaft sprechen können und stellt von der Merkmalswahl her nicht so stark auf die zwingend gegebenen gesetzlichen Strukturelemente der ausländischen Gesellschaft (z. B. beschränkte Haftung, Rechtsfähigkeit nach Massgabe des jeweiligen bundesstaatlichen LLC-Acts) ab, die für eine ausländische Kapitalgesellschaft sprechen. Auch ist das Merkmal «Abtretung der Gesellschaftsanteile» in Bezug auf eine GmbH im deutschen Recht wohl anders geregelt als im Schweizer Recht. Da in Deutschland Anteile an einer deutschen GmbH grundsätzlich frei übertragen werden können, d. h. ohne Zustimmung der Gesellschafter/Gesellschafterversammlung (§ 15 GmbHG), für die Übertragung der Anteile (Mitgliedschaftsrechte) an einer US-LLC auf Dritte jedoch nach den Gesetzesvorgaben (LLC-Act) grundsätzlich die Zustimmung der anderen Gesellschafter erforderlich ist, sofern im Gesell-

51 Wenn die Geschäftsführung und Aussenvertretung der Gesellschaft von fremden Dritten oder durch ein eigenständiges Gremium (Board of Managers) wahrgenommen wird, spricht dies für eine Kapitalgesellschaft. Führen die Gesellschafter die Geschäfte der Gesellschaft und sind sie alleine vertretungsbe-rechtigt (Eigengeschäftsführung und -vertretung), spricht dies für eine Personengesellschaft.

52 Haftet kein Gesellschafter persönlich für die Schulden der Gesellschaft spricht dies für eine Kapitalgesellschaft.

53 Die freie Übertragung der Anteile auf Dritte ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter bzw. der Gesellschafterversammlung spricht für eine Kapitalgesellschaft.

54 Kann der Gesellschafter erst nach einem (Ausschüttungs-)Beschluss über seinen Gewinnanteil verfügen, spricht dies für das Vorliegen einer Kapitalgesellschaft, andernfalls für eine Personengesellschaft.

55 Wird im Gesellschaftsvertrag auf Einlagen verzichtet oder können diese in Form von Dienstleistungen erbracht werden, ist dies ein Merkmal für eine Personengesellschaft. Das Kriterium «Kapitalaufbringung» spricht nicht für eine Kapitalgesellschaft, wenn gesetzlich keine Pflicht zur Aufbringung eines Mindestkapitals besteht. Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

56 Für die Annahme einer begrenzten Lebensdauer reicht es aus, wenn das ausländische Recht oder der Gesellschaftsvertrag nur ein Ereignis als Auflösungsgrund benennt. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV. 6.

57 Die Verteilbarkeit eines Teils des Gewinns, unabhängig von der Einlage, spricht für eine Personengesellschaft. Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV. 7. Sofern die Gewinnverteilung nach Massgabe der Einlage erfolgt, lässt sich für eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft wenig herleiten. Dieses Kriterium ist weitgehend neutral zu sehen. Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

58 Entsteht die Gesellschaft erst durch Anmeldung/Eintragung, spricht dies für eine Kapitalgesellschaft.

59 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu V.

60 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu IV. 9 (sonstige Kriterien).

61 Vgl. BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Fn. 1 zu V.; FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887; JACOBS/ENDRES/SPEN-GEL, Internationale Unternehmensbesteuerung, 432.

62 Vgl. auch PHILIPP, Steuersubjektqualifikation einer Delaware Limited Partnership nach dem Rechtstypenvergleich im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, 207 (zum Rechtstypenvergleich bei einer Delaware LP).

schaftsvertrag nicht auf dieses Zustimmungserfordernis verzichtet wird, spricht dieses Merkmal «Anteilsübertragung» aus deutscher Sicht eher für das Vorliegen einer Personengesellschaft. Aus Schweizer Sicht spricht das Merkmal «Anteilsübertragung» bei einer LLC mit gesetzlicher Vorgabe der Zustimmung der Gesellschafterversammlung eher für die Ausprägung einer ausländischen Kapitalgesellschaft.⁶³

Insgesamt ist somit festzuhalten, dass die deutsche steuerliche Einordnung der US-LLC nach Massgabe des Rechtstypenvergleichs – anders als die Schweizer Einordnung der US-LLC – auch zu dem Ergebnis führen kann, dass die US-LLC für Besteuerungszwecke im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Deutschland) als Personengesellschaft zu behandeln ist. Im Rahmen der Schweizer LLC-Einordnung sind jedoch kaum Fälle denkbar, in welchen die LLC als Personengesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Schweiz) zu behandeln ist.⁶⁴ Hieraus folgt, dass ein deutscher Gesellschafter bezüglich der steuerlichen Einordnung der ausländischen Gesellschaft für deutsche Steuerzwecke über die Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags der ausländischen Gesellschaft einen Gestaltungsspielraum hat (Kapital- oder Personengesellschaft). Zwar besteht diesbezüglich nicht ein so starkes Wahlrecht wie im US-Steuerrecht mit der check-the-box election, jedoch sind im Zusammenhang mit der steuerlichen Einordnung ausländischer Gesellschaften für deutsche Steuerzwecke durchaus vergleichbare Steuerplanungsmöglichkeiten vorhanden (dispositives ausländisches Gesellschaftsrecht und gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung).⁶⁵ Andererseits kann der ergebnisoffenere deutsche Rechtstypenvergleich – anders als die Schweizer Einordnung der US-LLC – auch dazu führen, dass bei Beteiligung an einer US-LLC ein weiterer subjektiver Qualifikationskonflikt (Hybrid) auftreten kann.⁶⁶ Sofern die US-LLC für deutsche und US-Steuerzwecke jeweils unterschiedlich eingeordnet wird, können somit folgende subjektive Qualifikationskonflikte auftreten:

1. Reverse Hybrid

In Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters wird die US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft behandelt. Die USA als Sitzstaat der

LLC behandeln diese als Personengesellschaft und besteuern damit den deutschen Gesellschafter.

2. Hybrid

In Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters wird die US-LLC als ausländische Personengesellschaft behandelt. Die USA als Sitzstaat der LLC behandeln diese als Kapitalgesellschaft und besteuern damit die US-LLC selbst mit US-Körperschaftsteuer.

Die deutsche steuerliche Behandlung des Hybrid-Qualifikationskonflikts bei Beteiligung eines deutschen Gesellschafters an einer US-LLC ist durch Entscheidungen der deutschen finanzgerichtlichen Rechtsprechung, durch Stellungnahmen der deutschen Finanzverwaltung und durch die Literatur weitgehend geklärt.⁶⁷ In diesem Fall führt die deutsche steuerliche Behandlung in diesem subjektiven Qualifikationskonflikt dazu, dass eine Doppelbesteuerung wirksam vermieden wird. Der steuerbare LLC-Gewinn wird im Rahmen der Gewinnentstehung auf der Ebene der deutschen LLC-Gesellschafter entweder abkommensrechtlich von der deutschen Besteuerung ausgenommen (DBA-Freistellung) oder die anteilige, auf den Gewinn der US-LLC erhobene amerikanische Gewinnsteuer kann auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet werden, die mangels DBA-Freistellung auf den Gewinnanteil des Gesellschafters aus der US-LLC entfällt. Spätere Ausschüttungen der US-LLC an die deutschen Gesellschafter stellen sich für deutsche Steuerzwecke als nicht steuerbare Entnahmen dar. In diesem Fall (Hybrid) trägt die deutsche steuerliche Behandlung zu einer «Neutralisierung» des subjektiven Qualifikationskonflikts bei. Problematischer ist jedoch die deutsche steuerliche Behandlung des LLC Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikts, bei dem Deutschland die US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft einordnet, die USA als Personengesellschaft. Da zudem der Hybrid-Qualifikationskonflikt im Rahmen der Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC nur eingeschränkt denkbar ist, wird im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen nur noch der Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt behandelt. Damit ist auch eine bessere Vergleichbarkeit zwischen dem Schweizer und dem deutschen LLC-Besteuerungsansatz gegeben.

63 Vgl. auch Art. 786 OR.

64 Vgl. Praxishinweise US-LLC, 3.

65 Z. B. Vermeidung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Vgl. hierzu KOLLRUSS, Finanzierungsstandort Schweiz und multinationale Konzernfinanzierung, 420 ff.

66 Bei einer Schweizer Konstellation (Schweizer Gesellschafter einer US-LLC) ist grundsätzlich nur der Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt denkbar, bei dem die US-LLC aus Schweizer Sicht als ausländische Kapitalgesellschaft, aus US-Steuersicht als Personengesellschaft behandelt wird.

67 Vgl. BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, 688 (hybride ungarische Kommanditgesellschaft [BT], die in Ungarn als Kapitalgesellschaft, in Deutschland als Personengesellschaft besteuert wird); BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354 (Hybrid); LÜDICKE, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, 91 ff.; KOLLRUSS, Ungeklärte ertragsteuerliche Fragestellungen hybrider ausländischer Gesellschaften, 381 ff.

4.2 Besteuerung der US-LLC (Reverse Hybrid)

4.2.1 Internes Steuerrecht

Nach Massgabe des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts wird die Beteiligung eines deutschen Gesellschafters an einer US-LLC bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt als ausländische Kapitalgesellschaftsbeteiligung behandelt, unabhängig von der Besteuerung der US-LLC in ihrem Sitzstaat (USA) als transparente Personengesellschaft. Demzufolge tritt in der Phase der Gewinnerzielung grundsätzlich keine deutsche Besteuerung ein (Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft). Die USA hingegen behandeln die US-LLC als transparente Personengesellschaft und besteuern den deutschen Gesellschafter der LLC mit seinem Gewinnanteil (US-Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer). Erst wenn die Gewinne der US-LLC an den deutschen Gesellschafter «ausgekehrt» werden – aus US-Sicht eine steuerirrelevante Entnahme –, tritt auf der Ebene des deutschen Gesellschafters eine Dividendenbesteuerung ein. Denn aus deutscher Sicht qualifizieren sich Entnahmen aus der US-LLC auf der Ebene des deutschen Gesellschafters als steuerbare Beteiligungserträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). «Gewinnentnahmen» aus der LLC unterliegen somit auf der Ebene der deutschen Gesellschafter als Dividendenerträge der Besteuerung. Die konkrete Besteuerung auf der Gesellschafterebene stellt sich im Grundsatz wie folgt dar:⁶⁸

- 60%ige Steuerpflicht, wenn die «Dividendenerträge» von einer natürlichen Person als Gesellschafter der US-LLC bezogen werden, welche die Beteiligung an der LLC im steuerlichen Betriebsvermögen hält (sog. Teileinkünfteverfahren; § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG);
- Anwendung der Abgeltungsteuer (Steuersatz 25 %, zusätzlich 5,5 % Solidaritätszuschlag) auf den Dividendenertrag aus der US-LLC, wenn die Beteiligung von einer natürlichen Person im Privatvermögen gehalten wird;
- 95%ige Steuerfreistellung der Dividendenerträge, wenn die Beteiligung von einer in Deutschland ansässigen Körperschaft/Kapitalgesellschaft gehalten wird (§ 8b KStG).

Eine Anrechnung der US-Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auf den Gewinnanteil aus der US-LLC auf die deutsche Steuer, die auf die «Gewinnausschüttung» der US-LLC erhoben wird, ist grundsätzlich nicht möglich. Nach § 34c Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG kommt in diesem Fall eine Anrechnung der US-Steuer nur dann in Betracht, wenn das DBA D-USA eine Anrechnung vorsieht.

Da aber nach deutscher DBA-Anwendung (siehe nachfolgender Abschn.) Deutschland gemäss Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA das ausschliessliche Besteuerungsrecht an der «Gewinnausschüttung» der US-LLC hat,⁶⁹ kann eine Anrechnung der US-Steuer grundsätzlich nicht in Betracht kommen. Die Besteuerung der Gewinnentstehung durch die USA (Personengesellschaftsqualifikation der LLC) löst in Deutschland regelmässig keinen steuerbaren Tatbestand bei den deutschen LLC-Gesellschaftern aus (steuerliche Abschirmwirkung der aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft zu behandelnden US-LLC). Es ist wohl anzunehmen, dass die deutsche Finanzverwaltung bezüglich der Anrechnung der US-Steuer eine solche Auffassung vertreten wird. Demzufolge wäre auch ein Abzug der US-Steuer nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG nicht möglich. Einkommensteuerlich würde es daher zur Doppelbesteuerung kommen («kapitalgesellschaftstypische Zweiebenenbesteuerung»). Es ist davon auszugehen, dass der hier anzuwendende US-Einkommensteuersatz in der Regel über dem US-Körperschaftsteuersatz (35 %) liegt, der zur Anwendung kommen würde, wenn die USA die LLC als Kapitalgesellschaft besteuern würden. Die deutsche Besteuerung in diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt löst deshalb eine steuerliche Mehrbelastung aus, die nicht anfallen würde, wenn Deutschland der (abkommensrechtlichen) US-Qualifikation der LLC folgen würde, wie dies die Schweiz macht.

Deutsche Gewerbesteuer sollte auf etwaige «Gewinnausschüttungen» aus der US-LLC auf der Ebene des gewerbesteuerpflichtigen Gesellschafters grundsätzlich nicht anfallen, sofern eine qualifizierte Schachtelbeteiligung an der US-LLC (Reverse Hybrid) besteht (Nennkapitalbeteiligung > 15 %; § 9 Nr. 7 GewStG). Fraglich könnte jedoch in diesem Zusammenhang sein, ob mit der Beteiligung an der US-LLC auch das Tatbestandsmerkmal «Beteiligung am Nennkapital» erfüllt ist, um in den Anwendungsbereich des internationalen gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs zu gelangen. Bei einer US-LLC besteht jedoch kein Mindestkapital; aus der Kapitalaufbringung lässt sich keine eindeutige Aussage darüber treffen, ob die LLC eher dem Typus einer Kapitalgesellschaft (Nennkapitalbeteiligung) oder Personengesellschaft entspricht.⁷⁰ Hieraus könnte man womöglich den Schluss ziehen, dass bei Beteiligung an einer US-LLC (Reverse Hybrid) keine Nennkapitalbeteiligung iSd § 9 Nr. 7 GewStG besteht. In diese Richtung könnte § 7

68 Vgl. auch BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354 (Reverse Hybrid).

69 Vgl. hierzu BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263: «Handelt es sich aus deutscher Sicht [bei der USA-LLC] um eine Kapitalgesellschaft, gebührt das Besteuerungsrecht für die Einkünfte [Ausschüttung/Entnahme] nach Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989 Deutschland.» Vgl. auch BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354.

70 Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 887.

Abs. 5 AStG deuten, wonach zwar für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung (Hinzurechnungsquote, Höhe der Hinzurechnung) der Gewinnverteilungsmaßstab einschlägig ist, wenn die ausländische Gesellschaft kein Nennkapital hat. Aus der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie im internationalen gewerbsteuerlichen Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 7 Satz 1 Halbs. 2 GewStG), bei der auch auf eine Nennkapitalbeteiligung an der ausschüttenden Tochtergesellschaft abgestellt wird und bei der auch hybride ausländische Personengesellschaften grundsätzlich erfasst sind (Anlage 2: z. B. ungarische Kommanditgesellschaft [BT]), könnte man davon ausgehen, dass Beteiligungen an einer US-LLC (Reverse Hybrid) als «Nennkapitalbeteiligungen» für Zwecke des § 9 Nr. 7 GewStG zu werten wären. Andernfalls wäre ein Gewerbesteuerisiko bei «Ausschüttungen» einer hybriden ausländischen Personengesellschaft (Reverse Hybrid) zu konstatieren.⁷¹ Soweit ersichtlich, ist dieses Gewerbesteuerisiko in der deutschen Literatur bislang noch nicht thematisiert worden. Auch eine Stellungnahme der deutschen Finanzverwaltung ist hierzu bislang noch nicht erfolgt.⁷²

4.2.2 DBA-Recht

Die deutsche DBA-Anwendung bei einer US-LLC mit Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt (Behandlung der LLC für deutsche Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft, für US-Steuerzwecke als Personengesellschaft) ist vollkommen unabhängig bzw. autonom von der DBA-Anwendung durch den LLC-Sitzstaat USA. Dies bedeutet, dass grundsätzlich kein Rückgriff auf die innerstaatliche Besteuerung der LLC durch die USA und die DBA-Anwendung durch die USA genommen wird. Die Einordnung der US-LLC für deutsche Steuerzwecke richtet sich ausschließlich nach deutschem Steuerrecht (Rechtstypenvergleich) und ist der DBA-Anwendung vorgelagert. Erst danach setzt die deutsche DBA-Anwendung an. Demnach wäre die US-LLC (Reverse Hybrid) aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft zu behandeln. Diese Behandlung ändert sich nicht dadurch, dass die USA die LLC als Personengesellschaft behandeln und das Unternehmen (Betriebsstätten) der LLC dem deutschen LLC-Gesellschafter zurechnen. Für die deutsche autonome DBA-Anwendung ist die DBA-Anwendung durch den Quellenstaat/Sitzstaat der LLC irrelevant; es erfolgt keine «Qualifikationsverkettung» wie im Rahmen der Schweizer DBA-Anwendung.

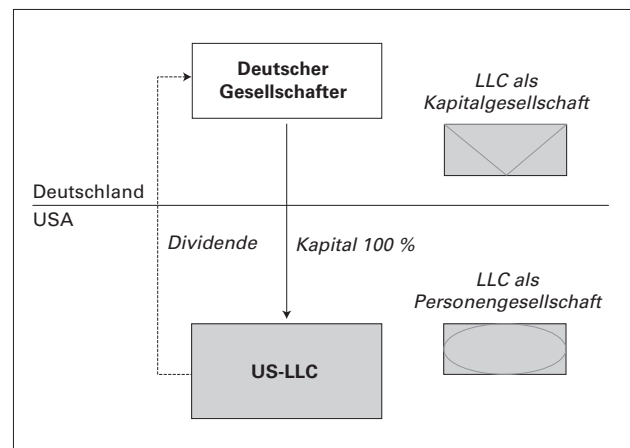


Abb. 2: DBA-Recht und Besteuerung der Gewinnausschüttung der US-LLC bei subjektivem Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) in Deutschland

Da die US-LLC aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft besteuert wird, ist die interne deutsche Besteuerung grundsätzlich auf Ausschüttungen (Gewinnverwendung) aus der LLC begrenzt. Für deutsche Steuerzwecke spielt die (abkommensrechtliche) Zurechnung des Unternehmens bzw. der Betriebsstätten der LLC keine Rolle, da hier schon innerstaatlich kein deutsches Steuerrecht besteht (Trennungsprinzip; Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft). Erst die «Ausschüttung» aus der LLC stellt in Deutschland einen steuerbaren Einkünftebestand dar, und zwar auf der Ebene der deutschen LLC-Gesellschafter. «Ausschüttungen» der US-LLC an die deutschen Gesellschafter dürfen gemäss Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA ausschliesslich in Deutschland besteuert werden (Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters). Die USA besteuern sie grundsätzlich nicht, da es sich aus ihrer Sicht um eine steuerirrelevante Gewinnentnahme aus einer Personengesellschaft (LLC) handelt. Zutreffend ist Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA einschlägig für die Ausschüttung aus der US-LLC, da die LLC iSd Art. 4 Abs. 1 DBA D-USA keine Person ist, die in den USA ansässig ist.⁷³ Das nationale deutsche Besteuerungsrecht an «Gewinnausschüttungen» der US-LLC wird – aus deutscher Sicht – durch das DBA-Recht bestätigt. Sofern die LLC über gewerbliche USA-Betriebsstätten iSd Art. 7 Abs. 1 DBA D-USA verfügt, können die USA diese Gewinne nach Massgabe ihrer DBA-Anwendung auf der Ebene der deutschen Gesellschafter als Steuerpflichtige besteuern (Personengesellschaftsbehandlung der LLC durch die USA). Sollte die US-LLC abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig sein, dann wären die USA bei diesem Reverse Hybrid-Fall gehindert, die Einkünfte zu besteuern, sofern man davon ausgeht, dass (abkommens-

71 Dies könnte sogar dann gegeben sein, wenn die hybride Gesellschaft von beiden Staaten übereinstimmend nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert wird.

72 Vgl. BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, 354; ebenso BMF-Schreiben Entwurf IV B 5 – S 1300/09/10003, Ziff. 4.1.4.2.

73 Vgl. auch BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, 263.

rechtlich) auch keine US-Quellenbesteuerung möglich ist oder wenn es sich um Drittstaateneinkünfte handelt.

Synoptisch lassen sich die eintretenden Steuerwirkungen bei diesem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt unter Berücksichtigung der deutschen DBA-Anwendung wie folgt zusammenfassen:

- *US-LLC ist abkommensrechtlich gewerblich tätig (US-Betriebsstätte)*
Die USA besteuern den Gewinn der LLC (Gewinnentstehung) auf der Ebene der deutschen Gesellschafter (Art. 7 Abs. 1 DBA D-USA). Deutschland besteuert etwaige «Ausschüttungen» aus der US-LLC (Gewinnverwendung) auf der Ebene der deutschen Gesellschafter (Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA). Bedingt durch die autonome deutsche DBA-Anwendung ohne Anknüpfung an die DBA-Anwendung in den USA kommt es grundsätzlich zu einer «Doppelbesteuerung».
- *US-LLC ist abkommensrechtlich vermögensverwaltend tätig*
Deutschland besteuert «Ausschüttungen» der US-LLC als Dividende (Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA). Die USA besteuern die deutschen Gesellschafter nicht (ausgenommen US-Quellenbesteuerung unter DBA-Berücksichtigung). Es tritt keine «Doppelbesteuerung» ein, sofern keine Quellensteuer anfällt.

4.3 Bewertung des LLC-Besteuerungsansatzes

Wie der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz kann der deutsche LLC-Besteuerungsansatz aus der Zusammenfassung des steuerlichen Einordnungskonzepts (Rechtstypenvergleich) und der DBA-Anwendung beschrieben werden. Die steuerliche Einordnung nach dem Rechtstypenvergleich (Gesamtbildbetrachtung) ist komplexer und vielschichtiger als im Schweizer Steuerrecht. Unter Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Regelungen (dispositives Gesellschaftsrecht) kann es dabei bleiben, dass die US-LLC für deutsche Steuerzwecke als Personengesellschaft behandelt wird, so dass ein weiterer subjektiver Qualifikationskonflikt im Vergleich zur Schweizer Einordnung der LLC hervorgerufen werden kann (Hybrid-Qualifikationskonflikt). Die Default-Qualifikation der LLC für Schweizer Steuerzwecke ist eine ausländische Kapitalgesellschaft; übertragen auf das deutsche Steuerrecht hätte man diesbezüglich bei der LLC die Rechtsform der ausländischen Personengesellschaft. Andererseits gibt die deutsche Einordnung dem deutschen Gesellschafter in Bezug auf die Einordnung einer US-LLC steuerlichen Gestaltungsspielraum an die Hand («Wahlrecht» ausländische Kapital- oder Personengesellschaft).

Die deutsche autonome DBA-Anwendung im Hinblick auf die US-LLC mit Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt überzeugt systematisch und dogmatisch. Eine Bindung an die Behandlung der US-LLC in ihrem Sitzstaat USA lässt sich (abkommensrechtlich) nicht herleiten. Konsequenz dieser überzeugenden und konsistenten DBA-Anwendung ist jedoch eine mögliche «Doppelbesteuerung» in Bezug auf Gewinne der US-LLC, die im Zeitpunkt der Gewinnentstehung der US-Besteuerung auf der Ebene der deutschen Gesellschafter unterliegen (Gewinnanteil aus einer US-LLC, die als Personengesellschaft behandelt wird) und dann bei «Ausschüttung» (Gewinnverwendung) auf der Ebene des deutschen Gesellschafters als «Dividende» besteuert werden. Aus deutscher Sicht handelt es sich bei dieser «Doppelbesteuerung» um eine klassische kapitalgesellschaftstypische Besteuerung auf zwei getrennten Ebenen (Gesellschafts- und Gesellschafterebene). Da die US-LLC in den USA jedoch als Personengesellschaft besteuert wird, mithin ihre Gesellschafter, kann jedoch die Vorbelastung auf der Gesellschafterebene bei natürlichen Personen (US-Einkommensteuer) über die Vorbelastung einer normalen Kapitalgesellschaft (US-Körperschaftsteuer) hinausgehen. In diesem Fall kann die deutsche DBA-Anwendung zu einer steuerlichen «Mehrbelastung» führen. Die spezifische Schweizer DBA-Anwendung mit Anknüpfung an die abkommensrechtliche Behandlung im Sitzstaat der US-LLC würde hingegen zu einer Vermeidung einer etwaigen steuerlichen Mehrbelastung führen.

5 Thesenförmige Zusammenfassung

Die vorliegende Abhandlung hat sich mit der steuerlichen Einordnung und Behandlung der US-amerikanischen LLC durch die Schweiz und Deutschland beschäftigt. Die Untersuchungsergebnisse der rechtsvergleichenden Analyse lassen sich thesenförmig wie folgt zusammenfassen:

1. Der LLC-Besteuerungsansatz beider Staaten setzt sich jeweils aus der internrechtlichen steuerlichen Einordnung der US-LLC für Zwecke des jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechts (Qualifikation als ausländische Kapital- oder Personengesellschaft) und der DBA-Anwendung zusammen.
2. Die steuerlichen LLC-Einordnungskonzepte der Schweiz und Deutschland unterscheiden sich z. T. massgeblich. Die steuerliche Behandlung der US-LLC in ihrem Sitzstaat spielt für die interne steuerliche Einordnung der LLC in beiden Staaten jedoch keine Rolle. Für Schweizer Steuerzwecke findet ein von der Schweizer Steuerkonferenz festgelegter Kriterienkatalog Anwendung («Ähnlichkeitsvergleich mit einer schweizerischen juristischen Person»); ein

gerichtlicher Leitentscheid ist bislang noch nicht ergangen. Die einzelnen Qualifikationsmerkmale (beschränkte Haftung, Rechtsfähigkeit, Gründung, Abtretung der Anteile, Geschäftsführung, Auflösung) führen regelmässig dazu, dass die Beteiligung eines Schweizer Gesellschafters an einer US-LLC als Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (GmbH) zu behandeln ist. Den Merkmalen «beschränkte Haftung» und «eigene Rechtspersönlichkeit» kommt besondere Bedeutung hinsichtlich der Einordnung einer ausländischen Gesellschaft für Schweizer Steuerzwecke (Hauptkriterien) zu. Demzufolge kann der Steuerpflichtige regelmässig davon ausgehen, dass eine US-LLC für Schweizer Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist (Default-Qualifikation). Durch die steuerliche Einordnung der US-LLC für Schweizer Steuerzwecke werden bei Beteiligung an einer US-LLC subjektive Qualifikationskonflikte reduziert. So kann der Hybrid-Qualifikationskonflikt, bei dem die US-LLC aus Schweizer Sicht als Personengesellschaft, aus US-Sicht hingegen als Kapitalgesellschaft zu besteuern ist, grundsätzlich nicht auftreten.

3. Das deutsche steuerliche Einordnungskonzept der US-LLC ist komplexer, vielschichtiger und schwieriger zu handhaben als das Schweizer Einordnungskonzept. Auch im deutschen Einordnungssystem existiert ein sog. Rechtstypenvergleich (Gesamtbildbetrachtung), basierend auf einem Kriterienkatalog, der höchstrichterlich bestätigt ist und sich umfangreicher gestaltet als der Schweizer Kriterienkatalog (Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, Übertragung Anteile, Gewinnzuteilung, Kapitalaufbringung, unbegrenzte Lebensdauer, Gewinnverteilung, Gründungsvoraussetzungen). Abweichend zur Schweizer Einordnung gibt es keine Hauptmerkmale, und die Rechtsfähigkeit der ausländischen Gesellschaft spielt keine bedeutende Rolle für die Einordnung der ausländischen Gesellschaft (LLC). Gesellschaftsvertragliche Regelungen werden bei der deutschen steuerlichen Einordnung der LLC stärker gewichtet als auf der schweizerischen Seite. Zudem wird eine ausländische Gesellschaft aus deutscher Sicht grundsätzlich als Personengesellschaft eingestuft («Standardeinstufung»), wenn der Rechtstypenvergleich im Hinblick auf das Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft nicht positiv geführt werden kann. Die deutsche Einordnung der US-LLC (Rechtstypenvergleich) ist ergebnisoffener als die Schweizer Einordnung. So kann die US-LLC für deutsche Steuerzwecke auch als Personengesellschaft zu behandeln sein, was im Schweizer Recht grundsätzlich ausgeschlossen ist. Dies gibt dem Steuerpflichtigen zum einen steuerliche Gestaltungs-

möglichkeiten an die Hand, zum anderen kann hierdurch ein zusätzlicher subjektiver Qualifikationskonflikt erzeugt werden (Hybrid-Qualifikationskonflikt), bei dem die US-LLC für deutsche Steuerzwecke als Personengesellschaft, für US-Steuerzwecke als Kapitalgesellschaft behandelt wird. Das Schweizer LLC-Einordnungskonzept vermeidet diesen Qualifikationskonflikt weitgehend.

4. Die DBA-Anwendung der beiden Staaten auf eine Beteiligung an einer US-LLC nach erfolgter interner Einordnung der LLC unterscheidet sich diametral. Diesbezüglich zeigt sich die Schweizer DBA-Anwendung flexibler und geeignet zur Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung bzw. steuerlichen Mehrbelastung bei einem subjektiven LLC-Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid), bei dem die LLC aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters als Kapitalgesellschaft (Schweiz), aus der Sicht des LLC-Sitzstaates (USA) hingegen als Personengesellschaft behandelt wird. So ist die Schweizer DBA-Anwendung in diesem subjektiven LLC-Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) dadurch geprägt, dass nicht starr an der internrechtlichen Einordnung der LLC als Kapitalgesellschaft mit Ausstrahlung auf die DBA-Ebene/DBA-Anwendung festgehalten wird. Stattdessen knüpft die Schweizer DBA-Anwendung bei diesem subjektiven Qualifikationskonflikt an die Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat an («Qualifikationsverkettung») und berücksichtigt, dass der Sitzstaat der LLC diese als transparente Personengesellschaft behandelt und die Betriebsstätten der LLC den Schweizer Gesellschaftern der LLC anteilig zurechnet. Diese Berücksichtigung bzw. Bindung an die Behandlung der LLC im Sitzstaat USA mit Integration in die interne Schweizer Besteuerung (Besteuerung der Dividende) führt dann beim Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt dazu, dass «Ausschüttungen» der US-LLC an die Schweizer Gesellschafter, die im US-Steuerrecht gar nicht existieren (steuerneutrale Entnahmen), abkommensrechtlich auf der Ebene des Schweizer Gesellschafters von der Schweizer Besteuerung ausgenommen werden. Hierdurch wird eine etwaige Doppelbesteuerung bzw. steuerliche Mehrbelastung vermieden und damit der subjektive LLC-Qualifikationskonflikt (Reverse Hybrid) wirksam entschärft. Die schweizerische DBA-Anwendung (Bindung an den Quellenstaat/LLC-Sitzstaat) dürfte der Auffassung im OECD Partnership Report 1999 und der Auffassung im OECD-Musterkommentar (Ziff. 32.3 zu Art. 23 A) entsprechen.
5. Die deutsche DBA-Anwendung auf die nach internem Recht qualifizierte US-LLC unterscheidet sich massgeblich von der Schweizer DBA-Anwendung.

Es erfolgt keine Bindung an die abkommensrechtliche Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat. Die deutsche DBA-Anwendung erfolgt vollkommen autonom bzw. unabhängig von der Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat (USA). Dies hat zur Folge, dass im Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt, bei dem die LLC aus deutscher Sicht als Kapitalgesellschaft, aus US-Sicht als Personengesellschaft besteuert wird, «Gewinnausschüttungen» der LLC auf der Ebene des deutschen Gesellschafters unter Art. 21 Abs. 1 DBA D-USA fallen und demzufolge in Deutschland besteuert werden. Gleichzeitig besteuern die USA den deutschen LLC-Gesellschafter mit seinem anteiligen Gewinnanteil aus der US-LLC (Gewinnentstehung), da die US-LLC abkommensrechtlich für US-Steuerzwecke als Personengesellschaft behandelt wird. Bedingt durch die deutsche autonome DBA-Anwendung wird der Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt (LLC als Kapitalgesellschaft für deutsche Steuerzwecke, als Personengesellschaft für US-Steuerzwecke) nicht entschärft. Hierdurch kann es zu einer etwaigen Doppelbesteuerung bzw. zu einer steuerlichen Mehrbelastung kommen, da die US-LLC in den USA nicht als Kapitalgesellschaft (abkommensrechtlich) besteuert wird. Systematisch und dogmatisch überzeugt die deutsche autonome DBA-Anwendung in Bezug auf eine US-LLC, da – auch aus der Sicht des BFH – keine Rechtsgrundlage ersichtlich ist für eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters (Deutschland) an die abkommensrechtliche Behandlung der LLC in ihrem Sitzstaat (USA).

- Abschliessend lässt sich festhalten, dass die LLC-Besteuerungsansätze der Schweiz und von Deutschland jeweils konsistent und berechtigt sind und zur steuerlichen Planungssicherheit bei Beteiligung an einer US-LLC beitragen. Der Schweizer LLC-Besteuerungsansatz überzeugt in Bezug auf die Einordnung der LLC durch seine Klarheit und Einfachheit (Standardqualifikation der US-LLC als ausländische Kapitalgesellschaft), belässt dem Steuerpflichtigen aber auch den Nachweis einer ggf. abweichenden Einordnung der LLC (Personengesellschaft). Die Schweizer DBA-Anwendung auf eine (hybride) US-LLC – mit ihrer Bindung an die Behandlung im Quellenstaat/Sitzstaat der LLC – ist pragmatisch und gut geeignet zur Entschärfung des subjektiven LLC Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikts. Das deutsche LLC-Besteuerungskonzept ist geprägt durch einen detaillierten Rechtstypenvergleich (steuerliche Einordnung der LLC), durch den sich genauer und exakter feststellen lässt, ob ein ausländisches Rechtsgebilde mit einer (deutschen) Kapitalgesellschaft oder Körperschaft vergleichbar ist. Hierdurch wird

eine genauere Vergleichbarkeit zu einem reinen Inlandsfall hergestellt. Die deutsche, streng autonome DBA-Anwendung auf eine US-LLC – insbesondere bei einem Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt – ohne Bindung an die Behandlung im LLC-Sitzstaat ist konsequent. Insgesamt lässt sich konstatieren, dass subjektive Qualifikationskonflikte bei Beteiligung an hybriden ausländischen Gesellschaften (LLC) inhärent sind und kein Staat alleine – insbesondere nicht der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters – sein Besteuerungssystem so ausgestalten kann, dass jegliche steuerliche Mehrbelastung in diesen Fällen wirksam vermieden wird. Hierzu würde es, insbesondere im Rahmen der DBA-Anwendung, eines Zusammenwirkens des LLC-Sitzstaates (USA) und des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters bedürfen.⁷⁴

Literatur

- ALLEMANN RICHARD W., *Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht*, FStR 2013, 55
- BURWITZ GERO, *Einkünfte aus Beteiligung an US-LLC*, *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG)* 2008, 903
- PILTZ DETLEV/WASSERMAYER FRANZ, in: *Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, 122. Ergänzungslieferung, München 2013

74 Beim LLC-Reverse Hybrid-Qualifikationskonflikt (LLC als Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, als Personengesellschaft im Sitzstaat) müssten sich die Vertragsstaaten praktisch gegenseitig an der abkommensrechtlichen Behandlung des anderen Vertragsstaats orientieren. So könnten die USA zwar die Gesellschafter der LLC im Zeitpunkt der Gewinnentstehung besteuern, müssten dann aber den Steuerersatz auf den USA-Körperschaftsteuersatz begrenzen, da die US-LLC aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters als Kapitalgesellschaft behandelt wird. Gleichzeitig würde der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (LLC als Kapitalgesellschaft) die «Dividende» der LLC freistellen oder die tatsächlich im Sitzstaat entrichtete Steuer in der Höhe des ausländischen Körperschaftsteuersatzes auf der Ebene des Gesellschafters anrechnen. Hierdurch würde jedoch die steuerliche LLC-Qualifikation des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters «durchgedrückt» werden. Insgesamt bedarf es wohl spezifischer bilateraler Regelungen im DBA, um subjektive Qualifikationskonflikte (z. B. Reverse Hybrid) bei hybriden Gesellschaften vollumfänglich entschärfen zu können (z. B. Festlegung im DBA, dass bei hybriden Gesellschaften die Qualifikation des Quellenstaats oder des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters für beide Seiten verbindlich gilt). Ob sich jedoch die Vertragsstaaten zu solchen Regelungen durchringen können, muss als fraglich bezeichnet werden und bleibt abzuwarten.

HAASE FLORIAN, Subjektive Qualifikationskonflikte bei der Behandlung von Einkünften einer Limited Liability Company nach dem DBA Deutschland-USA, Internationales Steuerrecht (IStR) 2002, 733

JACOBS OTTO H./ENDRES DIETER/SPENGLER CHRISTOPH (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 7. A., München 2011

KOLLRUSS THOMAS, Ungeklärte ertragsteuerliche Fragestellungen hybrider ausländischer Gesellschaften, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2010, 381

- Finanzierungsstandort Schweiz und multinationale Konzernfinanzierung, ST 2013, 420
- Schweizer Finanzierungsniederlassungen mit atypisch stillen Beteiligungen, FStR 2013, 40

LANG MICHAEL, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129

LÜDICKE JÜRGEN, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, IStR 2011, 91

PHILIPP MORITZ, Steuersubjektqualifikation einer Delaware Limited Partnership nach dem Rechtstypenvergleich im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, IStR 2010, 204

Rechtsquellen

AStG, (dt.) G über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), zuletzt geändert durch G vom 26.6.2013

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

DBA D-USA, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (vom 29.8.1989), idF gemäss Protokoll vom 1.6.2006

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

EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz (EStG) (vom 16.10.1934), zuletzt geändert durch G vom 15.7.2013

GewStG, (dt.) Gewerbesteuergesetz (GewStG) (vom 1.12.1936), zuletzt geändert durch G vom 26.6.2013

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

Materialien

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Stand 22.7.2010, Paris 2010

OECD Partnership Report, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation No. 6, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris 1999

Rechtsprechung

Bundesfinanzhof-(BFH-)Urteil 3.2.1988, I R 134/84, Bundessteuerblatt (BStBl) II 1988, 588

BFH-Urteil 16.12.1998, I R 138/97, Betriebsberater (BB) 1999, 1416

BFH-Urteil 20.8.2008, I R 34/08, BStBl II 2009, 263

BFH-Urteil 20.8.2008, I R 39/07, BStBl II 2009, 234

BFH-Urteil 25.5.2011, I R 95/10, IStR 2011, 688

BFH-Urteil 6.6.2012, I R 52/11, IStR 2012, 772

BFH-Urteil 12.6.2013, I R 109-111/10, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2013, 2100

BFH-Urteil 26.6.2013, I R 48/12, BeckRS 2013, 96369

Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid 17.3.2008, 4 K 59/06, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1098

FG Baden-Württemberg, Urteil 14.1.2009, 4 K 4968/08, Recht der internationalen Wirtschaft (RIW) 2009, 887

Verwaltungsanweisungen Deutschland

BMF-Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04, Schreiben IV B 4-S 1301 USA-22/04 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company (vom 19.3.2004), BStBl I 2004, 411

BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003, Schreiben IV B 2 – S 1300/09/10003 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Anwendung der Doppelbesteue-

rungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften (vom 16.4.2010), BStBl I 2010, 354

BMF-Schreiben Entwurf IV B 5 – S 1300/09/10003, Entwurf zum Schreiben IV B 5 – S 1300/09/10003 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften (vom 15.11.2013), www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-11-05-anwendung-dba-personengesellschaften-entwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2

Erlass FSen Berlin, BeckVerw 093756, Erlass FSen Berlin betr. steuerliche Einordnung der britischen LLP (vom 19.01.2007), DStR 2007, 1034

Verwaltungsanweisungen Grossbritannien

HMRC DT19853A, Double Taxation Relief Manual, Guidance By Country, United States of America, United States Limited Liability Companies, www.hmrc.gov.uk/manuals/dtmanual/dt19853a.htm

Verwaltungsanweisungen Schweiz

KS 27 Beteiligungsabzug, Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV betr. Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)

Praxishinweise US-LLC, Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen LLC bei den direkten Steuern (vom September 2011), www.steuerkonferenz.ch/downloads/merkblaetter/praxishinweise_steuerliche_behandlung_us_llc_2011_d.pdf

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Abriss und mögliche Auswirkungen auf die schweizerische Steuerrechtspraxis

Dr. Raoul Stocker



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

Inhalt

1	Worum geht es?	302	4.1	Einleitende Bemerkungen	308
2	Steuerliche Gründe, die zu BEPS führen	303	4.2	Freistellungsmethode als Ursache allen Übels für BEPS?	308
2.1	Steuerhoheit	303	4.3	Erhöhte Transparenz in Bezug auf die lokal bezahlten Steuern	309
2.2	Verrechnungspreise	304	4.4	Abschaffung von schädlichen Steuerregimes	309
2.3	Leverage	304	4.5	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze	311
2.4	Steuerumgehung	304	5	Schlussfolgerungen	312
3	Massnahmenkatalog zur Vermeidung von BEPS	305		Literatur	313
4	Mögliche Auswirkungen auf das Unternehmens- steuerrecht der Schweiz	308		Rechtsquellen	313
				Berichte und Dokumente	313

1 Worum geht es?

Im Februar 2013 veröffentlichte die OECD den Bericht «Addressing Base Erosion and Profit Shifting» («BEPS-Report»), welcher im Wesentlichen das Problem der Gewinnverlagerung multinational tätiger Unternehmen («MNE») anspricht. Der Bericht wurde von der OECD im Auftrag der G20-Staaten erstellt und dient als Grundlage zur Erarbeitung von Massnahmen, die legale, aber als aggressiv qualifizierte Steuergestaltungen von MNE eindämmen sollen. Der Bericht geht davon aus, dass viele Industriestaaten durch aggressive Steuergestaltungen von MNE in erheblichem Ausmass Steuersubstrat verlie-

ren, weil Letztere bspw. die Gewinne in Niedrigsteuerländer und Verluste in Hochsteuerländer verschieben. Die Existenz von Gewinnverlagerungen wird von der OECD v. a. mittels folgender Daten empirisch «belegt»:

- Vergleich der effektiven Konzernsteuerquote mit dem lokal anwendbaren statutarischen Steuersatz der Konzernobergesellschaft: Verschiedene Studien zeigen auf, dass insbesondere US-MNE Konzernsteuerquoten aufweisen, die mitunter bis zu 10 % unter dem statutarischen Steuersatz der USA liegen; US-MNE haben zudem eine tiefere Konzernsteuerquote als vergleichbare MNE in Europa, und dies, obwohl

der statutarische Steuersatz in Europa tiefer ist als in den USA.¹

- Direktinvestitionen aus dem Ausland: Studien der OECD und des Internationalen Währungsfonds («IMF») aus dem Jahre 2010 zeigen auf, dass Barbados, Bermuda und die britischen Jungferninseln (BVI) höhere Direktinvestitionen im Ausland getätigt haben als bspw. Deutschland oder Japan. Die BVI sollen im Jahre 2010 nach Hongkong gar der zweitgrösste Investor in China gewesen sein.²

Bereits im Juni 2013 publizierte die OECD einen Massnahmenkatalog³ («BEPS-Action Plan») zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen, welcher von den G20-Staaten am 20. Juli 2013, anlässlich des Gipfels in Moskau, gebilligt wurde. Weitere Arbeiten der OECD im Zusammenhang mit BEPS wurden von den G20-Staaten in Auftrag gegeben, und es wird erwartet, dass innerhalb der nächsten zwei Jahre, d. h. bis Ende 2015, entsprechende Massnahmen umgesetzt werden.

2 Steuerliche Gründe, die zu BEPS führen

Das Wichtigste vorweg: Der BEPS-Report handelt nicht von illegaler Steuerplanung oder Gewinnverschiebung, sondern ausschliesslich von legaler Steuerplanung. Im Visier des BEPS-Reports sind auch nicht Unternehmen, die einzig in einer Jurisdiktion bzw. auf einem Binnenmarkt tätig sind, sondern MNE⁴-Unternehmen also, die aufgrund ihres international ausgerichteten Geschäfts in der Lage sind, durch Ausnutzung von Lücken in lokalen Steuergesetzen bzw. durch Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und anderen völkerrechtlichen Erlassen (bspw. EU-Richtlinien; in der Regel in Kombination mit unilateralem Steuerrecht) im besten Falle eine Nicht-Besteuerung ihrer Gewinne zu erreichen und damit gegenüber ihren rein lokal tätigen Konkurrenten einen Wettbewerbsvorteil durch tiefere Steuerbelastungen zu erzielen.⁵ Der BEPS-Report bezweckt dabei nicht nur

eine Vermeidung der internationalen Nicht- bzw. Minderbesteuerung,⁶ sondern auch der internationalen Doppelbesteuerung. Es geht auch nicht darum, den Steuerwettbewerb über tiefe Unternehmenssteuersätze einzudämmen, sondern lediglich, aber immerhin, darum, den schädlichen Steuerwettbewerb einzudämmen, der mittels einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von mobilen Faktoren (je nachdem, ob diese im In- oder Ausland erzielt wurden) geführt wird. Das über allem stehende Motto lautet: MNE sollen einen fairen Anteil an der Steuerlast tragen.⁷

Zu den steuerlich massgebenden Ursachen, die nach Ansicht der OECD zu BEPS führen, zählen Steuerhoheit, Verrechnungspreise, Leverage und Steuerumgehung.⁸

2.1 Steuerhoheit

Das Recht zur Besteuerung von Gewinnen ist mit der steuerrechtlichen Ansässigkeit einer natürlichen oder juristischen Person verknüpft, sei dieses Recht unbeschränkt (Ort des Sitzes, der Verwaltung oder der effektiven Geschäftsführung) oder beschränkt (Betriebsstätten, Belegenheit von Grundstücken, Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Dienstleistungsgebühren). Eine Besteuerung greift, je nach angewandtem Konzept, bei unbeschränkter Steuerpflicht auf den weltweit erzielten Gewinn und bei beschränkter Steuerpflicht gemäss Territorialitätsprinzip auf die Quelle des erzielten Gewinns. Dieses Nebeneinander von unterschiedlichen Prinzipien, die je nach Steuerhoheit unterschiedlich angewandt werden, kann dazu führen, dass MNE durch Steuerplanung eine Nicht-Besteuerung von Gewinnen erzielen. Folgende Beispiele werden zwecks Illustration angeführt:

- Tief besteuerte Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften: Eine tiefe Besteuerung des Betriebsstättengewinns ist die Folge davon, dass das Stammhausland die Befreiungsmethode verwendet und (i) im Betriebsstättenland die Gewinne mit einem tiefen Steuersatz oder gar nicht besteuert werden oder (ii) das Betriebsstättenland aufgrund der lokalen Präsenz, im Gegensatz zum Stammhausland, von keiner Betriebsstätte ausgeht oder (iii) das Betriebsstätten-

1 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 18 ff., 61 ff.

2 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 17 f.

3 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

4 Aufgrund der zahlreichen Hinweise auf das US-Recht und auf US-MNE könnte der Leser des BEPS-Reports der Vermutung unterliegen, es handle sich ausschliesslich um ein US-Problem. Selbstverständlich ist die Sicht des BEPS-Reports global. Eine Untersuchung deutscher MNE hat gezeigt, dass diese in der Tendenz keine aggressive Steuerplanung betreiben; vgl. LANGKAU/RUBART, Base Erosion and Profit Shifting, 660 ff.

5 Dass MNE ihre steuerliche Belastung durch aggressive Steuerplanung erheblich reduzieren, wirkt sich nach Auffassung der OECD nicht nur negativ auf die lokalen Mitwettbewerber, sondern auch auf die übrigen Steuerpflichtigen und den Staat aus, werden diese doch indirekt durch geringere Steuerein-

nahmen geschädigt (OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 8).

6 Die derzeitige Diskussion zur Einführung neuer Besteuerungsregimes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III erkennt, dass die OECD nicht nur eine internationale Nicht-, sondern auch eine Minderbesteuerung bekämpfen will. Jegliche Art von Minderbesteuerung durch schädlichen oder nicht-schädlichen Steuerwettbewerb kann potentiell für Gewinnverschiebungen und damit für aggressive Steuerplanung genutzt werden.

7 Freilich fehlt eine Umschreibung, was als «fair» betrachtet wird.

8 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 33 ff.

land grosszügige fiktive Zinsabzüge für das Dotationskapital zulässt.

- Sog. hybride Gesellschaften: Darunter wird der Einsatz von Gesellschaften verstanden, die nach dem Steuerrecht des einen Staates als steuerpflichtige Person, nach dem Recht des anderen jedoch als transparente Person erfasst werden, mit dem Ziel, Aufwand steuerlich geltend zu machen, der nirgends als Ertrag besteuert wird.
- Hybride Finanzinstrumente und andere Finanztransaktionen: Es handelt sich dabei um den Einsatz von Finanzinstrumenten, welche die unterschiedliche Besteuerung von Eigen- und Fremdkapital ausnutzen, um in einem Land einen steuerlichen Abzug als Zinsaufwand zu bewirken, der im anderen Land als Dividende zufließt und, je nach geltendem Modell des Beteiligungsabzugs, nicht oder lediglich reduziert besteuert wird. Unter die gleiche Kategorie fallen Captives und Derivate, sofern sie zu den gleichen steuerlichen Ergebnissen wie traditionelle hybride Finanzinstrumente führen.
- Durchlaufgesellschaften: Dabei geht es um Gesellschaften, die ohne jegliche wirtschaftliche Substanz in einem Land gegründet werden, um von Doppelbesteuerungsabkommen zu profitieren, die für Zinsen und Lizenzen eine ausschliessliche Besteuerung des Empfängers vorsehen.
- Derivatinstrumente: Gemeint sind Finanzinstrumente, die zwecks Vermeidung der Qualifikation als Zinsen oder Dividenden eingesetzt werden, um Geldströme ohne lokale Quellensteuer ins Ausland zu verschieben.
- Vermeidung einer steuerlichen Präsenz im Ausland: Mittels digitaler Medien wie Internet ist es heute möglich, in grossem Umfang Umsatz in Ländern zu erzielen, ohne dort über eine physische Präsenz (Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte) zu verfügen, in welcher der lokal erzielte Gewinn besteuert werden kann.

2.2 Verrechnungspreise

Allgemein wird bemängelt, dass bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen zu sehr auf rechtliche Strukturen und Verträge und zu wenig auf die wirtschaftliche Substanz abgestellt werde. Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen (vgl. Art. 9 OECD-MA) und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten (vgl. Art. 7 OECD-MA) sind nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs (sog. «dealing at arm's length»-Prinzip) so zu entschädigen, wie dies unabhängige Dritte auf dem freien Markt tun würden. Zentral für die richtige Bestimmung von Verrechnungspreisen ist innerhalb der Vergleichbarkeitsanalyse eine Funktionsanalyse der in-

volvierten Parteien, welche beschreibt, wer welche Funktionen ausübt, Risiken übernimmt und Vermögenswerte (Kapital) einsetzt. Je mehr Funktionen, Risiken und Vermögenswerte eine involvierte Partei wahr- bzw. übernimmt, desto höher muss deren Entschädigung sein. Die Praxis hat gezeigt, dass eine Verlagerung von Funktionen von einem Land in das andere u. a. nur durch Verlagerung von Personal (bzw. Aufbau von neuem Personal) erreicht werden kann, Risiken und Kapital jedoch mobil sind und deshalb ohne Weiteres auf einen anderen Rechtsträger ins Ausland verschoben werden können. Durch solche Modelle, bekannt als Prinzipal-Modelle, in welchen durch Vertragsanpassung das Risikoprofil der involvierten Konzerngesellschaften von MNE geändert wurde, werden in hohem Masse Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerländer verschoben. Bereits in Kapitel 9 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze⁹ wurde die Frage negativ beantwortet, ob Risiken rein durch Vertragsanpassungen verschoben werden können, ohne dass gleichzeitig auch das Personal, welches über die notwendigen Fähigkeiten zur täglichen Bewirtschaftung der Risiken verfügt, und die finanziellen Mittel, die Risiken zu tragen, mit verschoben werden. Offen bleibt jedoch, ob eine reine Verlagerung von Risiken bereits genügt, um eine (steuerbare) Abgeltung auszulösen.

2.3 Leverage

Die steuerliche Ungleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital verleitet MNE dazu, sich primär mittels Fremdkapital zu finanzieren. Innerhalb eines MNE führt dieses Phänomen dazu, dass Gruppengesellschaften in Niedrigsteuerländern über ein relativ hohes Eigenkapital verfügen und anderen Gruppengesellschaften in Hochsteuerländern Darlehen gewähren, anstatt diese mit Eigenkapital auszustatten. Obwohl viele Länder mittels «Thin-Capitalisation»-Regelungen den Grad der Verschuldung lokal ansässiger Gruppengesellschaften einschränken, bleibt nach Auffassung der OECD genügend Spielraum für MNE, mittels Planung der Gruppenfinanzierung Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerländer zu verschieben.

2.4 Steuerumgehung

Ob eine Steuerplanung als aggressiv oder moderat einzustufen ist, soll nach Auffassung des BEPS-Reports nach den lokalen und den in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Steuerumgehungsvorschriften beurteilt werden. Dennoch finden MNE Lösungen, die nicht im Widerspruch zu den Steuerumgehungsvorschriften ste-

9 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.22 ff.

hen. Solche Gestaltungen sind (wie herkömmliche Wege der Gewinnverschiebung) durch entsprechende Massnahmen zu unterbinden.

Nach Auffassung der OECD sind folgende Bereiche des internationalen Steuerrechts anzupassen, um BEPS zu bekämpfen:

- Erhöhte Transparenz betreffend der effektiven Steuerquote von MNE;
- Vermeidung internationaler Qualifikationskonflikte bei Unternehmen und Finanzinstrumenten, die zu einer Nicht-Besteuerung von Gewinnen führen;
- Ausdehnung und Anwendung von DBA-Prinzipien auf digitale Produkte und Dienstleistungen;
- Einführung neuer Regelungen zur Einschränkung von Steuerplanung durch Gruppenfinanzierung, Captives und andere Finanztransaktionen;
- Massnahmen und Regelungen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen, insbesondere bei der Verlage-

– rung von Risiken und Vermögenswerten, die zu sachgerechten Ergebnissen der internationalen Gewinnzuweisung führen;

- Einführung neuer, effizienter Steuerumgehungsvorschriften;
- Massnahmen zur Bekämpfung von schädlichen Steuerregimes.

3 Massnahmenkatalog zur Vermeidung von BEPS

Der im Juni 2013 publizierte Bericht der OECD sieht einen ganzen Katalog von Massnahmen zur Eindämmung von BEPS vor, die mehrheitlich innerhalb der nächsten zwei Jahre ausgearbeitet werden sollen:

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
1. Erarbeitung von Lösungen für die durch E-Commerce und digitale Medien verursachten Steuerprobleme ¹¹	Im Vordergrund steht eine sorgfältige Analyse der aus E-Commerce und digitalen Medien resultierenden Steuerprobleme, und zwar sowohl für die direkten als auch die indirekten Steuern. Dabei sind u. a. zu untersuchen: i. Besteuerung von Unternehmen, die zwar nach den geltenden DBA in einem Land nicht ansässig sind, jedoch in diesem über eine erhebliche digitale Präsenz verfügen und entsprechend Umsatz generieren; ii. steuerliche Zurechnung des Werts der, durch die lokale Nutzung digitaler Produkte und Dienstleistungen gewonnenen, Informationen bzw. Daten; iii. steuerliche Erfassung von Erträgen aus neuen Geschäftsmodellen (bspw. als Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Dienstleistungserträge); iv. Einführung neuer Quellensteuern auf Erträgen aus neuen Geschäftsmodellen; v. Bereitstellen von wirksamen Instrumenten zur mehrwertsteuerlichen Erfassung von Lieferungen und Leistungen aus E-Commerce und digitalen Medien.	Bericht, welcher die aus E-Commerce und digitalen Medien resultierenden Probleme bespricht und Lösungsvorschläge präsentiert	September 2014
2. Steuerliche Neutralisierung der Auswirkungen von hybriden Instrumenten ¹²	Es sollen Massnahmen ausgearbeitet werden, welche Effekte von hybriden Instrumenten wie doppelte Nichtbesteuerung, doppelter Zinsenabzug oder langfristiger Steueraufschub verunmöglichen. Möglich sind bspw.: i. Anpassungen im OECD-MA, die eine missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA's durch hybride Instrumente verhindern; ii. Vorgaben für nationale Rechtsvorschriften, die eine doppelte Nichtbesteuerung, doppelte Abzugsfähigkeit oder einen langfristigen Steueraufschub vermeiden (bspw. «subject to tax»-Klauseln); iii. Einführung neuer, international geltender Kollisionsregeln.	Vorschläge zur Änderung des OECD-MA Empfehlungen zur Anpassung nationaler Rechtsgrundlagen	September 2014 September 2014
3. Ausarbeitung von Vorschlägen für effizientere «Controlled Foreign Corporation» («CFC»)-Regelungen ¹³	Durch die Ausarbeitung von CFC- bzw. Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen mit breitem Anwendungsbereich soll verhindert bzw. erschwert werden, dass MNE in anderen Ländern Gesellschaften gründen und Gewinne in diese neu gegründeten Gesellschaften verlagern.	Empfehlungen zur Einführung neuer nationaler Rechtsgrundlagen	September 2014

10 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 47 f.

11 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 14 f.

12 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 15 f.

13 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 16.

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
4. Beschränkung der Möglichkeiten zur Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage durch Zinsabzüge und andere Finanzzahlungen ¹⁴	Im Vordergrund steht die Ausarbeitung von Empfehlungen zur Vermeidung von Gestaltungen, die bei operativ tätigen Unternehmen zu Zinsabzügen führen, bei der aber die Zinserträge bei der empfangenden Gesellschaft nicht oder tief besteuert werden. Gleichzeitig sollen in der Praxis bewährte Modelle zur Beschränkung von Zinsabzügen eruiert und Empfehlungen zur Einführung solcher «Thin Capitalisation»-Regelungen abgegeben werden. Neue Empfehlungen zur drittpreiskonformen Behandlung konzerninterner Finanzierungen sollen in die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze Eingang finden.	Empfehlungen zur Anpassung nationaler Rechtsgrundlagen Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze	September 2015 Dezember 2015
5. Wirksamere Bekämpfung von schädlichen Steuerregimes ¹⁵	Schädliche Steuerregimes von OECD- und Nicht-OECD-Staaten sollen mit neuen Instrumenten bekämpft werden, und zwar mittels erhöhter Transparenz und Berücksichtigung von Substanz. So soll mittels spontanem Austausch von Steurrulings transparenter werden, welche schädlichen Steuerregimes existieren und wer sie wie benutzt.	Abschluss der Länderüberprüfung Ausarbeitung einer Strategie zur Erweiterung der Teilnahme von Nicht-OECD-Staaten am «Global Forum on Harmful Tax Practices» Anpassung der heute geltenden Kriterien, was als schädlich gilt	September 2014 September 2015 Dezember 2015
6. Massnahmen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch ¹⁶	Abkommensmissbrauch stellt nach Auffassung der OECD einen der Hauptgründe für BEPS dar. Zwar sind im Kommentar zu Art. 1 OECD-MA bereits zahlreiche Beispiele für Bestimmungen aufgeführt, mit denen Abkommensmissbrauch und Fälle von «Treaty Shopping» vermieden werden können. ¹⁷ Diese sollen jedoch ausgebaut werden und klarstellen, dass DBAs nicht zur doppelten Nichtbesteuerung eingesetzt werden dürfen.	Anpassung des OECD-MA Empfehlungen zur Anpassung nationaler, gesetzlicher Regelungen	September 2014 September 2014
7. Verhinderung der künstlichen Umgehung einer Betriebsstätte im Ausland ¹⁸	Um künftige Missbräuche zu vermeiden, soll die Betriebsstättendefinition in Art. 5 OECD-MA angepasst werden. So soll eine breitere Betriebsstättendefinition bei Kommissionärs-Strukturen zur Möglichkeit führen, Gewinn des Prinzipals der Betriebsstätte des Kommissionärs zuzuweisen (sog. «two taxpayer approach»). Zudem soll untersucht werden, inwieweit die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthaltenen Ausnahmeregelungen (Warenlager, Güter- und Wareneinkauf, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten) noch zeitgemäss sind bzw. angepasst werden müssen.	Anpassung des OECD-MA	September 2015

14 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 17.

15 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 18.

16 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 18 f.

17 Komm. OECD-MA, Art. 1 Ziff. 7 ff.

18 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 19 f.

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
8. Massnahmen, die sicherstellen, dass Verrechnungspreise zu einer Entschädigung der involvierten Parteien führen, welche der generierten Wertschöpfung entspricht: Immaterielle Wirtschaftsgüter ¹⁹	Obwohl die geltenden OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in der Vergangenheit massgebend zu einer gerechten Verteilung des Gewinns eines MNE beigetragen haben, führten bestimmte Geschäftsmodelle zu einer nicht gerechtfertigten Gewinnverschiebung in Niedrigsteuerrländer. So wurde zunehmend durch den Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter, mobiler Faktoren (wie Risiko und Kapital) sowie von Überkapitalisierung erreicht, dass Gewinne in Länder verschoben werden, welche der dort vorhandenen Substanz bzw. Wertschöpfung nicht entsprechen. Es sollen deshalb neue Vorgaben zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen zwischen Gesellschaften von MNE mittels Einsatz von immateriellen Wirtschaftsgütern erarbeitet werden, die u. a. Folgendes beinhalten: i. Breite, aber klar abgegrenzte Definition von immateriellen Wirtschaftsgütern; ii. Vorgaben, damit die im Zusammenhang mit der Übertragung und Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern erzielten Gewinne mit der innerhalb des MNE erzielten Wertschöpfung im Einklang stehen; iii. Erarbeitung von neuen Verrechnungspreisgrundsätzen zwecks Beurteilung der Übertragung nur sehr schwer oder nicht bewertbarer immaterieller Wirtschaftsgüter und iv. Überarbeitung der heute geltenden Vorgaben bei Kostenumlageverträgen.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie des OECD-MA	September 2014 bzw. 2015
9. Massnahmen, die sicherstellen, dass Verrechnungspreise zu einer Entschädigung der involvierten Parteien führen, welche der generierten Wertschöpfung entspricht: Risiken und Kapital ²⁰	Erarbeitung von Vorschriften und Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zur Vermeidung von BEPS mittels Verlagerung von Risiken und überhöhter Ausstattung von Konzerngesellschaften mit Kapital.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie des OECD-MA	September 2015
10. Massnahmen, die sicherstellen, dass Verrechnungspreise zu einer Entschädigung der involvierten Parteien führen, welche der generierten Wertschöpfung entspricht: Sonstige Hochrisiko-Transaktionen ²¹	Entwicklung von Vorschriften und Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zur Vermeidung von BEPS mittels Transaktionen, die zwischen unabhängigen Dritten so nicht stattfinden würden (bspw. Geschäftsumstrukturierungen). Es soll auch geprüft werden, ob nicht der geschäftsfallbezogenen Gewinnmethode ein höherer Stellenwert zur Entschädigung globaler Wertschöpfungsketten eingeräumt werden soll.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie des OECD-MA	September 2015
11. Entwicklung von Methoden zur Sammlung und Auswertung von Daten im Zusammenhang mit BEPS sowie zur Erarbeitung möglicher Gegenmassnahmen ²²	Aufgrund zahlreicher Studien ist die OECD der Auffassung, dass der Ort, an welchem wertschöpfungsgenerierende Tätigkeiten sowie Investitionen stattfinden, von demjenigen Ort abweicht, an dem die erzielten Gewinne für Steuerzwecke gemeldet werden. Um dies in Zukunft zu vermeiden, sollen Methoden und Instrumente entwickelt werden, welche über das Verhältnis zwischen der weltweiten Verteilung von Gewinnen und den wertschöpfungsgenerierenden Aktivitäten eines MNE Aufschluss geben. Bei Missverhältnissen sollen Gegenmassnahmen ergriffen und mittels neuer Methoden geprüft werden, wie diese gegen BEPS wirken. Die OECD wird definieren, welche der dazu benötigten Daten von den MNE selbst geliefert werden sollen. Zu denken sind dabei bspw. an die Jahresabschlüsse und die eingereichten Steuererklärungen pro Gruppengesellschaft eines MNE, unter Wahrung des Steuergeheimnisses und der Verhältnismässigkeit.	Empfehlungen hinsichtlich der zu sammelnden Daten sowie Entwicklung von Analysemodellen	September 2015

19 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 20 f.

20 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 20 f.

21 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 20 f.

22 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 21 f.

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
12. Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle ²³	Das Informationsdefizit der Steuerbehörden gegenüber neuen Möglichkeiten der aggressiven Steuerplanung ist mittels Offenlegungspflichten für aggressive oder missbräuchliche Transaktionen, Modelle oder Strukturen zu schliessen. Eine bessere Kenntnis der Steuerbehörden über praktizierte BEPS-Modelle soll durch einen umfassenderen und schnelleren Informationsaustausch über internationale Steuermodelle erzielt werden.	Empfehlungen zur Einführung nationaler Rechtsgrundlagen	September 2015
13. Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation ²⁴	Die OECD bemängelt, dass Steuerbehörden oft nicht über genügend Informationen betreffend die globale Wertschöpfungskette von MNE verfügen (sondern nur über die lokal ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerte) und deshalb nur schwer in der Lage sind, die Korrektheit der angewandten Verrechnungspreise zu überprüfen. Es ist deshalb vorgesehen, Vorgaben zu entwickeln, welche für die involvierten Steuerbehörden die Transparenz in Bezug auf die globale Wertschöpfungskette erhöhen. Zu denken ist dabei an eine Pflicht von MNE, allen involvierten Staaten Informationen über die weltweite Verteilung von Gewinnen, die lokal generierte Wertschöpfung sowie die gezahlten Steuern zu liefern. Es sollen aber auch die heute geltenden Vorgaben zur Dokumentation von Verrechnungspreisen vereinheitlicht werden, um damit Compliance-Kosten für das MNE zu reduzieren.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze und Empfehlungen zur Einführung nationaler, gesetzlicher Regelungen	September 2014
14. Wirksamere internationale Streitschlichtung (Verständigungs- und Schiedsverfahren) ²⁵	Neben der Erarbeitung von Massnahmen zur Vermeidung von BEPS will die OECD auch Vorschläge zur Erhöhung der Planungs- und Rechtssicherheit der MNE erarbeiten. Dabei wird v. a. an Lösungen zur Beseitigung von Hemmnissen und zur Erhöhung der Wirksamkeit internationaler Streitschlichtungsinstrumente (wie des Verständigungsverfahrens nach Art. 25 OECD-MA) und von Schiedsgerichten gearbeitet.	Anpassung des OECD-MA	September 2015
15. Entwicklung von multilateralen Instrumenten ²⁶	Die von der OECD zu entwickelnden Massnahmen werden sowohl zu Empfehlungen für die Einführung neuer lokaler Vorschriften als auch zur Änderung des OECD-MA und dessen Kommentars sowie der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze führen. Damit die Massnahmen nicht mittels langwieriger DBA-Neuverhandlungen bzw. lokaler Gesetzgebungsprozesse verschleppt werden, sollen diese mittels eines neuen Instruments, wie bspw. eines multilateralen Vertrags, umgehend umgesetzt werden können.	Bericht, welcher internationales (Steuer-)Recht zusammenfasst Entwicklung eines neuen multilateralen Instruments	September 2014 Dezember 2015

4 Mögliche Auswirkungen auf das Unternehmenssteuerrecht der Schweiz

4.1 Einleitende Bemerkungen

Zum heutigen Zeitpunkt ist schwer abschätzbar, welche konkreten Massnahmen die OECD innerhalb der nächsten zwei Jahre vorschlagen wird und wie diese von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden. Klar erscheint, dass die OECD Gewinnverschiebungen, die auf einer Nicht- bzw. Tiefbesteuerung von Einkünften von MNE beruhen, sanktionieren will. Dabei sind nach Auffassung des Autors die folgenden Aspekte von Bedeutung:

- Freistellungsmethode als Ursache allen Übels für BEPS?

- Erhöhte Transparenz in Bezug auf die lokal bezahlten Steuern.
- Abschaffung von schädlichen Steuerregimes.
- Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze.

4.2 Freistellungsmethode als Ursache allen Übels für BEPS?

Nach Art. 6 Abs. 1 bzw. Art. 52 Abs. 1 DBG und diesen nachgebildeten kantonalen Bestimmungen erstreckt sich die Schweizer Steuerpflicht u. a. nicht auf Einkünfte und Gewinne aus Grundstücken, Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten im Ausland. Dieses Konzept der unilateralen Freistellung wurde auch, soweit ersichtlich, in sämtlichen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelt. Die OECD selbst beschreibt die Freistellungsmethode in Art. 23 A OECD-MA als eine von zwei möglichen Modellen zur Vermeidung

23 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 22.

24 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 22 f.

25 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 23.

26 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 23 f.

derung einer internationalen Doppelbesteuerung.²⁷ Es liegt nun auf der Hand, dass in Zusammenhang mit Grundstücken, Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten Gewinnverschiebungen nur dann Sinn machen, wenn der Ansässigkeitsstaat die Freistellungs- und nicht die Anrechnungsmethode anwendet. Damit steht die heute international akzeptierte Freistellungsmethode im Generalverdacht, zu BEPS beizutragen. Ob die OECD jedoch den Versuch wagt, die Freistellungsmethode als nicht mehr zu akzeptierende Methode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung einzustufen, muss bezweifelt werden. Gegen eine Abschaffung der Freistellungsmethode spricht auch, dass grosse Exportnationen, bspw. Deutschland, ein grosses Interesse an Kapitalimportneutralität und damit an der Freistellungsmethode haben. Dem Vernehmen nach diskutiert zur Zeit auch die USA, die Freistellungsmethode einzuführen.²⁸

4.3 Erhöhte Transparenz in Bezug auf die lokal bezahlten Steuern

Nach derzeitiger Auffassung der OECD sollen MNE in Zukunft, unter Berücksichtigung eines angemessenen administrativen Aufwands (Verhältnismässigkeit), nicht nur ihre Konzernsteuerquote publizieren, sondern auch darlegen, wie sich die lokal zu entrichtenden Steuern zur lokal vorhandenen Substanz²⁹ verhalten. MNE werden dadurch gezwungen, in Zukunft mittels Offenlegung der globalen Wertschöpfungskette und anhand von Aufteilungsschlüsseln aufzuzeigen, wie der erzielte Gewinn (Brutto und Netto) weltweit, bzw. pro lokaler Präsenz, aufgeteilt wurde. Zudem sollen in Zukunft von lokalen Steuerbehörden gewährte Anträge auf verbindliche Rechtsauskunft (sog. Rulings) zwischen den Steuerbehörden ausgetauscht bzw. von den MNE gegenüber den Steuerbehörden offengelegt werden.

Aus schweizerischer Sicht stellt sich die Frage, ob MNE mit Ansässigkeit in der Schweiz von einer ausländischen Steuerbehörde verpflichtet werden können, ihre handelsrechtlichen Abschlüsse offenzulegen und, in einem weiteren Schritt, ob mit solchen Handlungen gegen Art. 271 und 273 StGB verstossen wird. Erfolgt der Informationsaustausch auf der Basis von Art. 26 OECD-MA zwischen zwei Steuerbehörden, kann Art. 271 StGB nicht einge-

wendet werden.³⁰ Erfolgt der Informationsaustausch jedoch zwischen einem in der Schweiz ansässigen MNE und einer ausländischen Finanzverwaltung, so müsste wohl, sofern ein völkerrechtlicher Vertrag künftig ein solches Vorgehen nicht zwingend vorschreibt, jeweils eine Bewilligung eingeholt werden. Art. 273 StGB kommt von vornherein nicht zum Tragen, da gemäss Praxis der Geschäftsherr selbst die Informationen freigeben darf.³¹

Die in der Schweiz seit Jahrzehnten gelebte Praxis, mögliche Steuerfolgen einer Transaktion oder Struktur mittels Rulings mit den Steuerbehörden verbindlich im Voraus zu regeln, stellt einen nicht zu unterschätzenden Wettbewerbsvorteil gegenüber dem Ausland dar, und zwar nicht in Form einer reduzierten Besteuerung, sondern in Form von Rechtssicherheit für die betroffenen Steuerpflichtigen. Gegen Rechtssicherheit wird auch die OECD nichts einzuwenden haben. Problematisch werden in Zukunft jedoch Rulings sein, die auf der Basis des innerstaatlichen Rechts eine nicht OECD-konforme, unilaterale Betriebsstättenausscheidung ins steuerliche Nirvana regeln. Solche Rulings werden, sofern diese mit anderen Steuerbehörden auszutauschen sind, vermehrt als Ansatzpunkt für die Annahme einer höheren Gewinnbemessungsgrundlage oder Qualifikation einer Vertreterbetriebsstätte im Ausland dienen.

4.4 Abschaffung von schädlichen Steuerregimes

Nach einem 1998 erschienenen Bericht hat die OECD das Forum über schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices; «FHTP») geschaffen. Ziel des FHTP ist es, schädliche Steuerpraktiken in OECD-Mitgliedstaaten und anderen Ländern aufzudecken und zu verhindern. Als schädlich gelten gemäss dem Bericht aus dem Jahre 1998 Steuerpraktiken, die

- eine Steuerfreistellung oder Minimalbesteuerung vorsehen,
- eine isolierte Anwendung von Sondersteuerrecht auf Unternehmen, die im inländischen Markt nicht tätig sind, vorsehen (sog. «ring-fencing»),
- nicht transparent sind, sowie
- für die keine Amtshilfebereitschaft besteht.³²

Unter Druck der USA beschränkte sich der Bericht aus dem Jahre 1998 ausschliesslich auf Vorzugsregimes, die auf Bundesstaatenebene eingeführt wurden. Dies war denn auch der Grund, weshalb die Schweiz damals nicht

27 Vgl. VOGEL, Art. 23 N 2 ff.

28 RÖDDER/PINKERNELL, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, 621 f.

29 Substanz im Sinne von lokal angestellten bzw. ansässigen «significant people»-Funktionen. Die OECD versteht unter «significant people functions» wirtschaftlich erhebliche Tätigkeiten, die zur Zuweisung von Risiko, Kapital und Aktiven führen (vgl. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Ziff. 15 ff.).

30 Vgl. dazu STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 392.

31 HOPF, Art. 273 StGB N 7, 9 ff., mit Nachweis der Praxis der Bundesanwaltschaft; vgl. ferner STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 392.

32 Vgl. OECD, Harmful Tax Practice, 25.

unter Druck stand, die kantonalen Steuerprivilegien (Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften sowie Holdinggesellschaften) aufzuheben.³³ Dem Vernehmen nach sollen nach Auffassung der OECD schädliche Steuerpraktiken weiterhin nur in Bezug auf Regimes, die auf Bundesstaatenebene eingeführt wurden, geprüft werden.³⁴ Es bleibt abzuwarten, ob die von der Schweiz angewandte Praxis der Prinzipalausscheidung nach Auffassung der OECD als schädlich eingestuft wird. Nach den publizierten Vorgaben der OECD gilt die Prinzipalausscheidung nicht als ring fencing, da der Prinzipal auch im inländischen Markt tätig sein kann und schweizerisch beherrschte Gesellschaften von der gleichen Betriebsstättenausscheidung profitieren können. Demgegenüber ist die heute geltende Praxis zu Finance Branches als ring fencing anzusehen, da eine Finance Branch-Besteuerung nur Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Gesellschaften zugestanden wird. Eine Ausweitung auf im Inland ansässige Gesellschaften würde den Mangel des ring fencing jedoch heilen.³⁵ Ob der fehlende Vorbelastungstest bei der Inanspruchnahme des Beteiligungsabzugs auf Dividendenausschüttungen ebenfalls als schädlich im Sinne der OECD einzustufen sein wird, kann mangels öffentlich zugänglicher Informationen nur vermutet werden.

Fast zeitgleich mit der OECD hat sich die EU mit schädlichem Steuerwettbewerb zwischen ihren Mitgliedstaaten befasst. Der im Jahre 1997 publizierte Verhaltenskodex qualifiziert Massnahmen als potentiell schädlich, die, gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus, eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschliesslich einer Nullbesteuerung, bewirken.³⁶ Bei der Beurteilung der Schädlichkeit dieser Regelungen ist u. a. zu berücksichtigen,

- ob die Vorteile ausschliesslich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden oder
- ob die Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben, oder

- ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit oder substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt, oder
- ob die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln, abweichen oder
- ob es den steuerlichen Regelungen an Transparenz mangelt, einschliesslich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Seit dem Jahre 2005 kritisiert die EU die kantonalen Besteuerungsregimes der Verwaltungs- und gemischten Gesellschaft sowie der Holdinggesellschaft der Schweiz.³⁷ Insbesondere vertritt sie die Auffassung, dass diese Regimes Art. 23 Abs. 1 Ziff. iii des Freihandelsabkommens zwischen der EU und der Schweiz aus dem Jahre 1972 widersprechen. Im Jahre 2007 wurde die EU-Kommission vom Rat der EU mit einem Verhandlungsmandat betraut und die Schweiz aufgefordert, die kantonalen Besteuerungsregimes abzuschaffen. In dieser Frage konnte zwischen der Schweiz und der EU-Kommission allerdings bis heute keine Einigung erzielt werden.³⁸ Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Schweiz diese Regimes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zumindest teilweise abschaffen oder modifizieren wird.

Aufgrund dessen, dass die Schweiz im Rahmen des Dialogs bzw. Verhandlungen mit der EU die kantonalen Besteuerungsregimes abschaffen bzw. modifizieren wird, wird sich die BEPS-Diskussion der OECD auf die Bundesregelungen der «Prinzipalausscheidung» und der «Finance Branch» (allenfalls den mangelnden Vorbelastungstest beim Beteiligungsabzug auf Dividendenausschüttungen) konzentrieren. Ob die geplante gesetzliche Einführung von sog. Box-Lösungen (IP-, Zins- und allenfalls Handelsbox) in der Schweiz zielführend sein wird, bleibt abzuwarten. Aufgrund des langwierigen und zeitaufwendigen Gesetzgebungsprozesses ist nicht auszuschliessen, dass die Schweiz in 5 bis 10 Jahren Lösungen einführt, die dann international bereits wieder abgeschafft oder als schädlich qualifiziert werden. Besser wäre nach Auffassung des Autors eine Gesetzesbestimmung, die der Praxis die Möglichkeit einräumt, interna-

33 Die Schweiz hatte auf Druck der OECD lediglich das damals geltende Kreisschreiben betreffend Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften anzupassen sowie bei Holdinggesellschaften eine Amtshilfe für Informationen, die sich im Besitze der Schweizer Steuerbehörden befinden, einzuführen.

34 Was insbesondere den USA ermöglichen würde, ihre Vorzugsregimes auf Stufe Gliedstaaten weiterzuführen (bspw. Delaware).

35 Vgl. STORCK/SPORI, Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern, 249 ff.

36 Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, 3 ff.

37 In der Diskussion nicht berücksichtigt werden die Vorgaben der WTO, zu deren Einhaltung sich die Schweiz ebenfalls verpflichtet hat (vgl. dazu BARTHOLET, WTO und Steuern. Interdependenzen von WTO-Grundprinzipien und nationalem Steuer- und Abgaberecht, 337 ff.).

38 Vgl. dazu auch BAUMGARTNER, Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz, 95.

tional gängige Besteuerungsmodalitäten zwecks Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz rasch, mittels verbindlicher Rechtsauskünfte (Rulings), einzuführen.³⁹

4.5 Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

Aufgrund des BEPS-Reports der OECD sind zwei Grundtendenzen beobachtbar. Einerseits soll bei Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften von MNE vermehrt eine «substance over form»-Betrachtung Anwendung finden. Andererseits wird den sog. Gewinnmethoden, insbesondere der Gewinnaufteilungsmethode, vermehrt Bedeutung zugemessen, wenn es darum geht, die Angemessenheit der lokalen Entschädigung im Verhältnis zur dort generierten Wertschöpfung zu verproben.

Die zunehmende Bedeutung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode⁴⁰ zeigt sich darin, dass die lange Zeit geltenden Prioritäten bei der Anwendung von Verrechnungspreismethoden aufgegeben wurden. Noch bis zum Jahre 2010 sollten nach Massgabe der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze die transaktionsbasierten Standardmethoden (Preisvergleich, Kostenaufschlag und Wiederverkaufspreis) prioritär angewandt werden, Gewinnmethoden nur ausnahmsweise. Neu sind geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden dann anzuwenden, wenn diese am besten geeignet sind, den Fremdpreis einer konzerninternen Transaktion zu bestimmen.⁴¹ Gleichzeitig sollen bei Geschäftsumstrukturierungen zur Berücksichtigung von Kostenvorteilen und Synergieeffekten auch geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden beigezogen werden.⁴² Will die OECD künftig sicherstellen, dass eine Entschädigung mittels Verrechnungspreisen die lokal vorhandene Substanz widerspiegelt, wird sie nicht vermeiden können, von MNE eine Wertschöpfungsanalyse unter Beizug einer Gewinnaufteilungsmethode zu verlangen, um den lokal ausgewiesenen Gewinn mit der effektiven Wertschöpfung überprüfen zu können.⁴³

Zur Überprüfung der Verrechnungspreise ist nach den geltenden OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen vom tatsächlich abgewickelten Geschäft auszugehen.⁴⁴ Die zwischen Konzerngesellschaften von MNE vereinbarten

Verträge gelten damit für die Steuerbehörden als bindend, ausser der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäfts bzw. Vertrags unterscheidet sich von seiner äusseren Form (substance over form bzw. Steuerumgehung) oder das Geschäft bzw. der Vertrag zwischen unabhängigen Gesellschaften sei so nicht vereinbart worden (Simulation). Eine vertragliche Aufteilung von Funktionen, Risiken und Kapital zwischen Konzerngesellschaften ist damit für die Steuerbehörden bindend, ausser diese könnten einen Fall von substance over form oder Simulation nachweisen. Künftig ist davon auszugehen, dass mittels einer Wertschöpfungsanalyse von Konzerngesellschaften nachzuweisen ist, wie Funktionen, Risiken und eingesetztes Kapital zwischen den in einer Transaktion involvierten Konzerngesellschaften eines MNE aufgeteilt wurden. Die zwischen Konzerngesellschaften abgeschlossenen Verträge werden dabei, wenn überhaupt, nur noch eine die Wertschöpfungsanalyse unterstützende Bedeutung haben.⁴⁵

Ob in Zukunft eine separate Entschädigung von Funktionen, Risiken und eingesetztem Kapital zwischen Konzerngesellschaften zulässig bleibt, erscheint im Lichte des BEPS-Reports der OECD fragwürdig. Es ist damit zu rechnen, dass der bei der Erfolgsausscheidung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten eingeführte AOA⁴⁶ künftig auch auf Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften Anwendung findet. Diese Tendenz zeigt sich bereits in Kapitel 9 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zu den Geschäftsumstrukturierungen⁴⁷ sowie in den Entwürfen zur Entschädigung von immateriellen Wirtschaftsgütern. So sind im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen die zwischen Konzerngesellschaften vereinbarten Verträge (und die darin enthaltene Verteilung von Risiken) dahingehend zu überprüfen, ob die vertraglich vorgenommene Risikoverteilung von den involvierten Gesellschaften so gelebt wird (substance over form) und ob unabhängige Dritte einer solchen Risikoverteilung zugestimmt hätten.⁴⁸ Letzteres ist mangels vorhandener Fremddaten dann der Fall, wenn Risiken denjenigen Konzerngesellschaften zugewiesen werden, welche die Fähigkeit haben, diese zu bewirtschaften

39 So auch NEUHAUS, Ein Steuersystem für die Zukunft, 752.

40 Diese ist nicht zu verwechseln mit der weiterhin nicht akzeptierten globalen Gewinnaufteilungsmethode.

41 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.1 ff.

42 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.123 ff.

43 Die Wertschöpfung kann mitunter über die bezahlten Löhne (inkl. Boni) ermittelt werden.

44 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.64 ff.

45 So wie dies bereits im Rahmen des Authorised OECD Approach («AOA») bei der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten der Fall ist (vgl. STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 92 ff.).

46 Nach dem AOA gilt: capital follows risk and risk follows significant people functions. Die Entschädigung für übernommene Risiken und eingesetztes Kapital folgt damit letztendlich den wertschöpfungsintensiven Tätigkeiten und Funktionen (vgl. STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 95 ff.).

47 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.1 ff.

48 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.13 ff., 9.17 ff.

(«control over risk»; notwendigerweise sind dies people-Funktionen) und auch finanziell zu tragen («capacity to bear the risk»).⁴⁹ Die Entschädigung für Risiko folgt hier also mangels vorhandener Fremddaten den Funktionen («control over risk») sowie dem eingesetzten Kapital («capacity to bear the risk»). In die gleiche Richtung weist der Entwurf der OECD betreffend Entschädigung von immateriellen Wirtschaftsgütern. Diese soll nämlich denjenigen Konzerngesellschaften zustehen, welche über die entsprechenden Funktionen, Risiken und Kapital («perform and control» sowie «bear and control») zur Entwicklung und Bewirtschaftung von immateriellen Wirtschaftsgütern verfügen.⁵⁰ Praktisch folgt die Entschädigung dann den significant people-Funktionen nach dem Konzept des AOA.

Eine international durchsetzbare bzw. verteidigungsfähige Entschädigung von Funktionen, Risiken und eingesetztem Kapital wird künftig ausschliesslich davon abhängig sein, wie viel Substanz bzw. welche significant people-Funktionen lokal vorhanden sind. IP Box-Gesellschaften mit wenigen significant people-Funktionen werden künftig kaum in der Lage sein, hohe Lizenzgebühren als fremdvergleichskonform zu verteidigen. Gleiches wird auf Prinzipalgesellschaften zutreffen, die nicht über entsprechende, lokal vorhandene significant people-Funktionen verfügen. Es ist deshalb wünschenswert, dass die künftige Diskussion zur Einführung von neuen Steuerregimes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III auch das künftige Verrechnungspreiskonzept der OECD berücksichtigt.

5 Schlussfolgerungen

Der BEPS-Report konzentriert sich auf die zwar legale, aber nach der Auffassung der OECD aggressive Steuerplanung durch MNE, welche zu Gewinnverlagerungen ins steuergünstige Ausland führt. Damit stellen sich neue und heikle Abgrenzungsfragen: Musste bis anhin zwischen der legalen Steuereinsparung, der nicht hinzunehmenden, legalen Steuerumgehung und der illegalen Steuerhinterziehung unterschieden werden,⁵¹ ist neu zu hinterfragen, wie die legale Steuereinsparung von der ebenfalls legalen, aber aggressiven Steuerplanung abzugrenzen ist. Steuerplanung umfasst das Aufzeigen von Möglichkeiten der legalen Steuereinsparung.⁵²

Aggressive Steuerplanung kann deshalb nicht bereits dann vorliegen, wenn im Rahmen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit systemkonform, d. h. legal durch Gestaltung, Steuern vermieden oder eingespart werden.⁵³ Was unter «aggressiv» zu verstehen ist, kann wohl kaum objektiv verallgemeinert festgehalten werden. Der Begriff unterliegt einer gewissen Subjektivität, die heute von der OECD bzw. von den G20-Staaten als vorwiegend politisches Gremium vorgegeben wird. Als nicht aggressive Steuerplanung gilt, wenn ein MNE einen «fairen» Anteil an Steuern dem Staatswesen entrichtet. Was aber ist ein «fairer» Anteil? Beahlt ein MNE mit Sitz der Obergesellschaft in den USA und einer Konzernsteuerquote von 15 % einen fairen Anteil, wenn sein direkter Konkurrent mit Sitz in Irland ebenfalls über eine Konzernsteuerrate von 15 % verfügt?

Aus Sicht des BEPS-Reports erscheint jegliche internationale Steuerplanung als aggressiv, bei welcher Gewinne im Ausland nicht (sog. «weisse Einkünfte») oder tiefer besteuert werden und damit überhaupt Anlass für eine Gewinnverschiebung besteht. Unter der Annahme, dass alle Länder auf der Erde die Gewinnsteuern nach denselben Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen erfassen, würde eine noch so aggressive Steuerplanung keine Wirkung entfalten. So lange jedoch die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage und die Steuersätze in den jeweiligen Ländern variieren, besteht ein Anreiz, mittels Steuerplanung die Gesamtsteuerbelastung der MNE zu reduzieren. In solchen Fällen stellt sich dann die Frage, ob der einem Land zugewiesene Gewinn der dort vorhandenen und ausgeübten wirtschaftlichen Substanz entspricht. Wichtige, dabei zu beantwortende Fragen sind bspw. die Entscheidungskompetenz des vorhandenen Personals und wie die vertraglich übernommenen Risiken und das eingesetzte Kapital zu entschädigen sind. Es kann sich dabei weiter die Frage stellen, ob nicht innerhalb eines MNE die Betriebsstätten-Konzeption «capital follows risks and risks follows functions» gelten soll. Damit würde sich die Frage der Gewinnzuweisung auf die Frage reduzieren, wie die significant people-Funktionen zu entschädigen sind und wo diese ansässig sind, d. h. wirklich arbeiten.

Für die Schweiz werden die BEPS-Arbeiten, neben den Verhandlungen mit der EU zu den kantonalen Besteuerungsregimes, eine zusätzliche Herausforderung darstellen. Dabei drängt sich u. a. eine Anpassung der Betriebsstättenausscheidung bei Prinzipalgesellschaften sowie des fiktiven Zinsabzugs bei Finance Branches auf. Die künftige Diskussion betreffend die Einführung neuer

49 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.22 ff.

50 OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Ziff. 65 ff.

51 Vgl. dazu HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht (Bd. 1), § 5 Rz. 57 ff.

52 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht (Bd. 1), § 5 Rz. 72.

53 So auch RÖDDER/PINKERNELL, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, 620.

Besteuerungsregimes im Zuge der Unternehmenssteuerreform III muss sich vermehrt an der Entwicklung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze orientieren, wollen wir nicht riskieren, dass neue Besteuerungsregimes ins Leere laufen, weil sie nach der Konzeption des Fremdvergleichsgrundsatzes, mangels Substanz, zu keiner Gewinnzuweisung führen werden.

Literatur

- BARTHOLET OLIVER, WTO und Steuern. Interdependenzen von WTO-Grundprinzipien und nationalem Steuer- und Abgaberecht, ASA 72 (2003/2004), 337
- BAUMGARTNER PETER, Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz. Überblick über aktuelle internationale Bestrebungen, FStR 2013, 88
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht. Bd. 1, 9. A., Bern u. a. 2001
- HOPF THOMAS, in Basler Kommentar, Strafrecht II. Art. 111–392 StGB, 2. A., Basel 2007
- LANGKAU DIRK/RUBART JENS, Base Erosion and Profit Shifting. Eine empirische Untersuchung der Gewinnverlagerung deutscher multinationaler Konzerne, Internationales Steuerrecht (IStR) 2013, 660
- NEUHAUS MARKUS R., Ein Steuersystem für die Zukunft, ST 2013, 752
- RÖDDER THOMAS/PINKERNELL REIMAR, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 619
- STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten. Der neue Betriebsstättenbericht der OECD, FStR 2007, 87
- STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis, ST 2009, 386
- STORCK ALFRED/SPORI PETER, Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern. Bedürfnisse eines globalen Konzerns und geltende Praxis zum Verrechnungssteuer- und Stempelabgaberecht, FStR 2008, 249
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- Freihandelsabkommen EU, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 22.7.1972), SR 0.632.401
- StGB, Schweizerisches Strafgesetzbuch (vom 21.12.1937), SR 311.0

Berichte und Dokumente

- Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C384/03) (vom 11.11.1998)
- Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010
- OECD-MA, OECD Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010
- OECD, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Paris 1998
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010
- OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris 2010
- OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013
- OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013
- OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (vom 30.7.2013), Paris 2013

Aus der Rechtsprechung

Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubtatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG

Anmerkungen zum Bundesgerichtsentscheid 2C_340/2011 vom 1.2.2012

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



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

Inhalt

1 Sachverhalt	314	3.2.2.1.3 Erlass der steuerlichen Bestimmungen zum Fusionsgesetz	318
2 Wesentliche Erwägungen des Bundesgerichts	315	3.2.2.1.3.1 Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer für Vorsorgeeinrichtungen gemäss Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen»	318
3 Anmerkungen	316	3.2.2.1.3.2 Botschaft zum Fusionsgesetz	320
3.1 Zum Urteil des Bundesgerichts	316	3.2.2.2 Ergebnis der historischen Auslegung	323
3.2 Zur generellen Frage des Verhältnisses von Art. 80 Abs. 4 BVG zu den Umstrukturierungstatbeständen gemäss StHG	317	3.2.2.3 Auslegung nach dem Wortlaut.	324
3.2.1 Bedeutung der Fragestellung	317	3.2.2.4 Auslegung nach Sinn und Zweck	324
3.2.2 Auslegung	317	3.2.3 Auffassung der Steuerbehörden und des Bundesrats im Jahr 2006	325
3.2.2.1 Historisches Auslegungselement	317	3.2.4 Ergebnis der Auslegung.	326
3.2.2.1.1 Rechtslage vor der Steuerharmonisierung	317	Literatur.	326
3.2.2.1.2 Steuerharmonisierung der Grundstückgewinnsteuer ab 1.1.1993	318	Rechtsquellen.	326
		Materialien	326

1 Sachverhalt

Eine steuerbefreite Anlagestiftung X. mit Sitz im Kanton Aargau, welche im massgebenden Geschäftsjahr Immobilien im Wert von ca. Fr. 1,5 Mia. hielt, veräusserte zwei im Kanton Bern gelegene Liegenschaften für Fr. 61 Mio. Den Erlös reinvestierte sie vollumfänglich noch im selben Jahr in andere Immobilien in der Schweiz.

Die X. deklarierte einen Grundstückgewinn von Fr. 11 180 751 und beantragte gleichzeitig den Aufschub

der Besteuerung infolge Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte die X., unter Ablehnung des Steueraufschubs, für einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 11 180 700 und erhob eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 5 310 906. Den gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern gut und gewährte den Steueraufschub nach kantonalem Recht. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hiess die dagegen gerichtete Beschwerde am 21.3.2011 gut und bestätigte den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern. Das Gericht erwog, es sei nicht in be-

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

triebsnotwendiges Anlagevermögen reinvestiert worden, weshalb ein Steueraufschub nicht möglich sei. Das Bundesgericht wies die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen diesen Entscheid ab.¹

2 Wesentliche Erwägungen des Bundesgerichts

Zunächst stellt das Gericht fest, Art. 24 Abs. 4 S. 1 StHG ordne an, dass u. a. auch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen (zu denen auch die Anlagestiftungen gehören) in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, dass jedoch Satz 2 dieser Bestimmung (durch Verweis auf Art. 8 Abs. 4 StHG) den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen von betriebsnotwendigem Anlagevermögen vorsehe. Sodann wird festgehalten, dass auch in Art. 80 BVG steuerliche Bestimmungen zu den Vorsorgeeinrichtungen enthalten seien. Abs. 2 dieser Bestimmung ordne die Steuerbefreiung der Vorsorgeeinrichtungen an und enthalte in Abs. 4 eine Sonderbestimmung für die Grundstückgewinne, welche wie folgt laute:

«Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften können entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen dürfen keine Gewinnsteuern erhoben werden.»

Zunächst bestätigt das Bundesgericht unter Berufung auf die Botschaft zum BVG die in der Literatur vertretene Auffassung, dass der Begriff «Gewinnsteuer» in Art. 80 Abs. 2 S. 2 BVG offensichtlich nicht im Sinne der Gewinnsteuer nach Art. 24 ff. StHG zu verstehen sei, sondern in der umfassenderen Bedeutung nach Satz 1 von Art. 80 Abs. 4 BVG, nämlich einer «Steuer auf Mehrwerten aus der Veräusserung von Liegenschaften».

Sodann stellt das Gericht fest, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG keinen Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen vorsehe, während dieser in Art. 24 Abs. 4 S. 2 StHG enthalten sei und dass damit ein Widerspruch zwischen dem BVG und dem StHG vorliege.

Hierzu führt das Bundesgericht aus, wohl verpflichte Art. 80 Abs. 4 BVG die Kantone – im Gegensatz zum StHG – nicht, Grundstückgewinne zu besteuern; es lasse eine Besteuerung nur zu. Art. 23 Abs. 4 StHG, der an sich in Satz 1 StHG zur Grundstückgewinnbesteuerung verpflichte, sehe in seinem Satz 2 für Ersatzbeschaffungen gerade eine Durchbrechung vor. Sodann macht das Gericht, unter Berufung auf eine Literaturstelle², eine

weitreichende Aussage: Auch wenn die beiden Bundesgesetze nicht dieselbe Funktion hätten, *gehe jedoch Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG als lex specialis dem allgemeineren Art. 23 Abs. 4 StHG vor*. Damit seien nach BVG-Recht nur Umstrukturierungen steuerneutral abzuwickeln, nicht aber Ersatzbeschaffungstatbestände.

Bereits im darauffolgenden Satz setzt sich jedoch das Bundesgericht zu dieser Aussage in Widerspruch und führt aus, die Wertung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG sei für die Anwendung der Ersatzbeschaffung auf Vorsorgeeinrichtungen bei der Grundstückgewinnsteuer im Auge zu behalten, indem diese de lege lata tendenziell restriktiv zu handhaben sei (E 2.4, letzter Satz).

Im Weiteren wendet das Bundesgericht die mit Art. 8 Abs. 4 StHG im Einklang stehende Ersatzbeschaffungsnorm des Steuergesetzes des Kantons Bern auf den vorliegenden Fall an und prüft, ob es sich bei den veräusserten Liegenschaften um «betriebsnotwendiges Anlagevermögen», welche dem Betrieb der Anlagestiftung «unmittelbar dienen», handle. Es stehe fest, dass die Beschwerdeführerin mit einem Immobilienbestand von ca. Fr. 1,5 Mia. einen «Betrieb» führe, zumal sie ihre Immobilien als Vermögensanlagen aktiv bewirtschaftete. Klar sei auch, dass für eine Anlagestiftung Vermögensanlagen in Immobilien und Wertschriften in dem Sinne betriebsnotwendig seien, dass sie ohne diese ihren Zweck nicht erfüllen könne. Dies heisse aber noch nicht, dass die Immobilien auch im Sinne des Ersatzbeschaffungsrechts betriebsnotwendig seien; denn ein Zwang zur Wiederbeschaffung, wie bei echt betriebsnotwendigem Anlagevermögen, bestehe hier nicht. Die Stiftung hätte den Verkaufserlös nicht zwingend wieder in Renditeliegenschaften stecken müssen, sondern sie hätte auch in andere Anlageformen investieren können.

Daraus schliesst das Bundesgericht, dass « das Band zwischen Ersatz- und ersetztem Objekt offensichtlich weniger eng als bei einem echten Ersatzbeschaffungstatbestand » sei, und führt aus, es gehe jedoch dabei nicht so weit wie die Vorinstanz, nach welcher die Anlageobjekte der Anlagestiftung «nur mittelbar durch ihren wirtschaftlichen Wert» dienten. Die Anlageobjekte würden zwar ihre Funktion bei einer Anlagestiftung definitionsgemäss nicht nur mittelbar erfüllen, allerdings nicht so unmittelbar, wie es für eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung unbedingt erforderlich sei. Ohne auf die Erwägung 2.4, wonach der Ersatztatbestand im Lichte der Wertung von Art. 80 Abs. 4 BVG, welcher den Steueraufschubstatbestand der Ersatzbeschaffung nicht kenne, ausdrücklich hinzuweisen, weist das Bundesgericht mit dieser Begründung die Beschwerde ab.

1 Der Entscheid 2C_340/2011 vom 1.2.2012 ist publiziert in StR 2012, 695 = StE 2012 B 42.38 Nr. 35.

2 LINDER/LAMPRECHT, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, 12.

3 Anmerkungen

3.1 Zum Urteil des Bundesgerichts

1. Das Bundesgericht macht die Aussage, Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG gehe als *lex specialis* Art. 23 Abs. 4 StHG vor und es gebe deshalb keine steuerneutralen Ersatzbeschaffungen für Anlagestiftungen, *ohne Begründung*, aber *unterlegt mit einem falschen Zitat*. Die vom Bundesgericht zitierten Autoren (LINDER/LAMPRECHT)³ machen nämlich die ihnen vom Bundesgericht unterstellte Aussage nicht, sondern sagen einzig, die Begriffe und Voraussetzungen gemäss DBG und StHG könnten nicht unbesehen auf Vorsorgeeinrichtungen angewandt werden.⁴ Und der Bericht des Bundesrats in Erfüllung des Postulats Kaufmann vom 21.3.2003, der vom Bundesgericht als Quelle von LINDER/LAMPRECHT erwähnt wird, enthält – bezüglich der Umwandlungen – genau die gegenteilige Aussage. Dort wird auf Seite 13 ausgeführt, dass bei Umwandlungen von Vorsorgeeinrichtungen mangels Regelung im BVG das StHG zur Anwendung gelangt. (Vgl. zu diesem Bericht nachfolgend Abschn. 3.2.3.)
Hätte das Bundesgericht diese Aussage ernst gemeint, hätte es keiner weiteren Erwägungen mehr bedurft und die Beschwerde wäre abzuweisen gewesen, weil Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG gemäss Auslegung des Bundesgerichts das Institut der Ersatzbeschaffung nicht enthält.
2. Es ist nur schwer nachvollziehbar, wie es dazu kommen konnte, dass sich das Bundesgericht gleich im Satz nach der Qualifikation von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG als *lex specialis* dazu selber in Widerspruch setzt, indem es dort ausführt: «Jedenfalls ist die Wertung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG für die Anwendung der Ersatzbeschaffung auf Vorsorgeeinrichtungen im Auge zu behalten, indem diese de lege lata restriktiv zu handhaben ist» (E 2.4, letzter Satz).
3. Im weiteren Fortgang des Urteils behandelt das Bundesgericht Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG gerade nicht als *lex specialis* zu Art. 24 Abs. 3 StHG bzw. dem diese bundesrechtliche Vorgabe umsetzenden Art. 89 Abs. 3 aStG BE. Vielmehr prüft es den Sachverhalt, den die Anlagestiftung verwirklicht hat, aufgrund von Art. 89 Abs. 3 aStG BE (Ersatzbeschaffung) wie bei jeder andern juristischen Person.
4. Das Bundesgericht hat entschieden, dass Vorsorgeeinrichtungen mit umfangreichem Immobilienbesitz als «Betrieb» zu qualifizieren sind. Hinter diese Qua-

lifikation machte früher – allerdings nicht im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung, sondern einer Umstrukturierung (Abspaltung) – die Mehrheit des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich (VGer ZH 5.7.1995, StE 1995 B 42.39 Nr. 2) noch ein grosses Fragezeichen. Sie ging in dieser Entscheidung noch davon aus, dass bei Spaltungen von Vorsorgeeinrichtungen mangels Erfüllung des Betriebserfordernisses die Umstrukturierungsnorm bei der Grundstückgewinnsteuer, § 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden aStG ZH, nur schwerlich greifen könne. Die publizierte Minderheitsmeinung war hingegen der Auffassung, dass auch Vorsorgeeinrichtungen grundsätzlich den Tatbestand von § 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden aStG ZH verwirklichen könnten, weil das Betriebserfordernis nicht formal verstanden werden dürfe, sondern dass bei richtiger Auslegung dieser Gesetzesbestimmung für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer einzig die wirtschaftliche Kontinuität in der Anlagestruktur verlangt werden könne (das Vorliegen dieser Kontinuität wurde im zu entscheidenden Fall verneint).

Die damaligen Vertreter der Minderheitsmeinung dürfen sich nun vom Bundesgericht bestätigt fühlen.

5. Die Zulässigkeit der steuerneutralen Ersatzbeschaffung wird weder wegen Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG noch explizit wegen eines aufgrund dieser Bestimmung engen Verständnisses des Instituts der steuerneutralen Ersatzbeschaffung in Art. 89 Abs. 3 aStG BE verneint. Das Bundesgericht erweiterte im Auslegungsweg, allerdings ohne vertiefte Begründung, die Voraussetzungen für die Ersatzbeschaffung, indem nicht nur Gegenstände des Anlagevermögens, welche nicht betriebsnotwendig sind, sondern dem Betrieb nur mittelbar durch ihren wirtschaftlichen Wert bzw. deren Ertrag dienen, von diesem Institut ausgeschlossen sind. Vielmehr gibt es nun gemäss Auffassung des Gerichts zwei Arten von unmittelbarem Dienen für den Betrieb: Derart unmittelbares Dienen, dass steuerneutrale Ersatzbeschaffungen möglich sind, und anderes unmittelbares Dienen, dass dies nicht der Fall ist. Es erscheint als sehr fraglich, ob diese Erweiterung der Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung vom Gesetz abgedeckt ist.⁵
6. Das Bundesgericht hat das Vorliegen einer Ersatzbeschaffung gemäss Art. 8 Abs. 4 StHG nicht aufgrund einer Unterscheidung zwischen Betriebsliegenschaften und Kapitalanlageliegenschaften der Vorsorgeeinrichtung verneint. Gewisse kantonale Steuergesetze, wie z. B. Art. 132 Abs. 1 lit. e StG SG, machen

3 LINDER/LAMPRECHT, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, 12.

4 LINDER/LAMPRECHT, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, 7.

5 Dies wird verneint von SIMONEK/VON AH, Unternehmenssteuerrecht, 144.

hingegen diese Unterscheidung. Im Kanton St.Gallen waren früher Grundstückgewinne auf Betriebsliegenschaften, nicht aber solche auf Kapitalanlageliegenschaften steuerfrei. Aufgrund der Vorgabe von Art. 23 Abs. 4 StHG wurden dann auch die Grundstückgewinne auf diesen Liegenschaften der Besteuerung unterworfen, aber im Gegenzug das Institut der Ersatzbeschaffung hierfür geöffnet. Aufgrund des hier besprochenen Urteils des Bundesgerichts ist diese Rechtslage mit dem StHG vereinbar. Allerdings handelt es sich auch bei den «Kapitalanlageliegenschaften» um betriebsnotwendiges Anlagevermögen, aber es ist – gemäss Bundesgericht – «nicht so betriebsnotwendig» wie für die Ersatzbeschaffung erforderlich. Sollte das Bundesgericht in einem künftigen Entscheid zur Auffassung gelangen, dass das Institut des «nicht so betriebsnotwendig wie für die Ersatzbeschaffung notwendig Seins» keine Grundlage im Gesetz hat, müssten kantonale Regelungen, wie Art. 132 Abs. 1 lit. e StG SG, angepasst werden.

3.2 Zur generellen Frage des Verhältnisses von Art. 80 Abs. 4 BVG zu den Umstrukturierungstatbeständen gemäss StHG

3.2.1 Bedeutung der Fragestellung

Obwohl das Bundesgericht in E. 2.4 nur als obiter dictum angeführt hat, Art. 80 Abs. 4 BVG sei *lex specialis* zu Art. 23 Abs. 4 StHG, könnte diese Aussage weitreichende Folgen haben, wenn dieser Auffassung gefolgt würde. Dies insbesondere auch im Lichte der Entscheidung des Gerichts, wonach Vorsorgeeinrichtungen mit umfangreichem Immobilienbesitz einen «Betrieb» führen. Wenn Art. 80 Abs. 4 BVG tatsächlich *lex specialis* zu Art. 23 Abs. 4 StHG bilden würde, so ginge diese BVG-Bestimmung auch den Umstrukturierungstatbeständen gemäss Art. 24 Absätzen 3, 3^{bis}, 3^{ter}, 3^{quater} und 3^{quinquies} StHG vor.

Ein solcher Vorrang wäre deshalb von Bedeutung, weil der Steueraufschubstatbestand in Art. 80 Abs. 4 BVG nur die «Fusionen und Aufteilungen» beschlägt, während die Steueraufschubstatbestände im StHG weiter gefasst sind.

Namentlich bei Ausgliederungen von Immobilienbetrieben von Pensionskassen auf Anlagestiftungen wird offenbar von einigen kantonalen bzw. kommunalen Steuerbehörden die Auffassung vertreten, solche Umstrukturierungen seien nicht grundstückgewinnsteuerneutral möglich.⁶ Der Auslegungsfrage des Verhältnisses zwi-

schen Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und den Umstrukturierungsnormen des StHG wird deshalb im Folgenden nachgegangen.

3.2.2 Auslegung

3.2.2.1 Historisches Auslegungselement

3.2.2.1.1 Rechtslage vor der Steuerharmonisierung

Im Zeitpunkt des Erlasses des BVG im Jahr 1982 bestanden noch keine allgemeinen bundesrechtlichen Vorgaben über die von den Kantonen bzw. den Gemeinden erhobenen Grundstückgewinnsteuern.

Gestützt auf die Kompetenz gemäss Art. 34^{quater} aBV (heute Art. 111 Abs. 3 BV) hat der Bundesgesetzgeber in Art. 80 Abs. 2 BVG die Steuerbefreiung u. a. der Vorsorgeeinrichtungen angeordnet, aber gleichzeitig den Kantonen die Möglichkeit eröffnet, die Grundstückgewinne zu besteuern. Dies jedoch unter Vorbehalt der Fusion und Teilung von Vorsorgeeinrichtungen.

Es bestand somit im Zeitpunkt des Erlasses des StHG noch keine zu Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG konkurrierende Bundesgesetzgebung, und die Kantone waren auch nicht verpflichtet, sondern nur berechtigt, die Grundstückgewinne der steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen zur Besteuerung heranzuziehen.

Die Rechtsnatur von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG war nach dem Inkrafttreten des BVG umstritten. Das Bundesgericht hat sich zu dieser Norm nicht direkt geäußert, jedoch mit Bezug auf die steuerlichen Bestimmungen im BVG (Art. 80 ff.) generell entschieden, dass es sich nicht um direkt anwendbare steuergesetzliche Bestimmungen, sondern um harmonisierungsrechtliche Vorgaben handle, welche durch die kantonalen Gesetzgeber umgesetzt werden müssen. Die gleiche Auffassung vertrat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Urteil vom 5.7.1995 (StE 1995 B 42.39 Nr. 2), wobei es aufgrund der Tatsache, dass der zürcherische Gesetzgeber bis zum Zeitpunkt des Urteils keine Umsetzung vorgenommen hatte, die direkte Anwendbarkeit von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG als kantonales Ersatzrecht anordnete.

Von Bedeutung für die hier zu untersuchende Frage ist dieses Urteil insoweit, als das Gericht (und auch die publizierte Minderheitsmeinung) ganz klar davon ausging, dass sich auch Vorsorgeeinrichtungen nicht nur auf Art. 82 Abs. 4 S. 2 BVG, sondern auch auf den Umstrukturierungstatbestand im zürcherischen Grundstückgewinnsteuerrecht berufen können. Das Gericht prüfte denn auch, ob § 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden aStG ZH auf den zu entscheidenden Fall anwendbar sei, und verneinte die Anwendung dieser Bestimmung nicht

6 Vgl. BAUER-BALMELLI/HARBEKE, Immobilien Asset Swap und Ersatzbeschaffung, 491.

grundsätzlich, sondern im konkreten Fall, weil nur eine Liegenschaft übertragen wurde und weil es das Gericht als fraglich bezeichnete, ob eine Vorsorgeeinrichtung das damals noch gesetzliche Voraussetzung bildende Merkmal der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements überhaupt erfüllen könne.

3.2.2.1.2 Steuerharmonisierung der Grundstückgewinnsteuer ab 1.1.1993

Eine erste Zäsur bezüglich der allgemeinen bundesrechtlichen Vorgaben über die von den Kantonen bzw. den Gemeinden erhobenen Grundstückgewinnsteuern und den Steueraufschub bei Umstrukturierungen bildete das Inkrafttreten des harmonisierten Bundesrechts (StHG per 1.1.1993; DBG per 1.1.1995). In Art. 12 StHG wurden den Kantonen erstmals allgemein gültige Leitlinien bezüglich der Grundstückgewinnsteuer gemacht. Art. 12 Abs. 4 StHG ordnet in lit. a an, dass jene Kantone, die, wie der Kanton Zürich, auch Grundstücke des Geschäftsvermögens der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen, in jenen Fällen, in denen Art. 24 Abs. 3⁷ StHG einen Steueraufschub bei der Gewinnsteuer vorsieht, einen solchen auch bei der Grundstückgewinnsteuer gewähren müssen.

Für die Vorsorgeeinrichtungen blieben diese Änderungen allerdings deshalb ohne Bedeutung, weil sowohl Art. 24 Abs. 3 StHG als auch die analoge Umstrukturierungsnorm bei der direkten Bundessteuer (Art. 61 DBG) einerseits die Umstrukturierungstatbestände geschlossen formulierten und andererseits diese Steueraufschubstatbestände auf die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkten. Damit blieben die übrigen juristischen Personen, wie z. B. Vereine oder Personalvorsorge- und Anlagestiftungen, ausgeklammert.

3.2.2.1.3 Erlass der steuerlichen Bestimmungen zum Fusionsgesetz

3.2.2.1.3.1 Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer für Vorsorgeeinrichtungen gemäss Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen»

Bereits vor der Aufnahme der eigentlichen Gesetzgebungsarbeiten setzte der Direktor der Eidg. Steuerverwaltung im Einvernehmen mit dem Direktor des Bundes-

amts für Justiz eine gemischte Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» ein. Diese Arbeitsgruppe hatte u. a. den Auftrag aufzuzeigen, welche Rechtsänderungen im Steuerrecht notwendig waren, um die im Vorentwurf zum FusG⁸ geregelten Umstrukturierungstatbestände steuerneutral zu ermöglichen, soweit diese nicht mit der unmittelbaren Realisation von Gewinnen oder Einkommen verbunden waren. Die Arbeitsgruppe verabschiedete ihren Bericht zunächst im Mai 1996 und publizierte ihn am 12.6.1996, um anschliessend, nachdem im ersten Semester 1997 erstmals ein Vorentwurf zum Fusionsgesetz («VEFusG») vorlag, formal an diesen angepasst im August 1997 die aktualisierte, definitive Fassung vorzulegen.

Die Arbeitsgruppe schlug eine für die Personalvorsorgeeinrichtung bedeutsame Änderung vor, welche vom Parlament übernommen wurde und in den im Anhang zum FusG erlassenen steuerlichen Bestimmungen Eingang fand. Neu wurde der Geltungsbereich der Umstrukturierungsnormen in Art. 61 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 3 StHG nicht mehr auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt, sondern auf sämtliche juristischen Personen und damit auch auf Stiftungen ausgedehnt.⁹

Die Arbeitsgruppe machte bereits in ihrer zusammenfassenden Darstellung der Gesetzgebungsvorschläge klar, dass sie sich zum Ziel gesetzt hatte, bei allen Umstrukturierungstatbeständen nicht nur einen Steueraufschub bei den Einkommens- und Gewinnsteuern zu verwirklichen, sondern dass dieser Steueraufschub auch bei der Grundstückgewinnsteuer erreicht werden sollte. In Ziff. 21, 2. Absatz, Lemma 2 führte die Arbeitsgruppe aus: «Dies [Anm. des Verfassers: der Steueraufschub sollte auch bei der Grundstückgewinnbesteuerung greifen] gilt insbesondere für die in den Artikeln 4 Absatz 6, 35 ff., 40 Absatz 3 und 65 ff. VE FusG vorgesehene Fusion und Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen». Diese klare Absicht wiederholt die Arbeitsgruppe am Schluss des Unterkapitels zur Grundstückgewinnbesteuerung (Ziff. 26).

Sowohl bei den Ausführungen zu den Fusionen (Ziff. 42) als auch zu den Spaltungen (Ziff. 53) führte der Bericht

7 Bis zur Bereinigung per 1.7.2004 enthielt der Wortlaut von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG ein offensichtliches gesetzgeberisches Versehen, indem diese Bestimmung auf Art. 24 Abs. 4 StHG statt wie gewollt auf Art. 24 Abs. 3 StHG verwies. Dass es sich bei diesem Verweis um ein gesetzgeberisches Versehen handelte, war allgemein anerkannt und zeigte deshalb keine Auswirkungen, weil die kantonalen Gesetzgeber es erkannten und in ihren Umsetzungsgesetzgebungen korrigierten.

8 Der Gesetzesentwurf trug damals noch den Namen «Strukturangepassungsgesetz».

9 Eine Ausnahme bildeten und bilden bis heute die Ausgliederung auf Tochtergesellschaften und die Joint Venture-Ausgliederungen, welche im Rahmen der ausdrücklich geregelten Umstrukturierungstatbestände auf die Einbringung in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt ist (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG). Nicht Gegenstand dieses Beitrags bildet die Frage, ob solche Transaktionen gemäss Art. 61 Abs. 1 Ingress DBG als Umstrukturierungen sui generis steuerneutral durchgeführt werden können oder nicht.

ausdrücklich aus, dass die Ausdehnung des Kreises der juristischen Personen von den – gemäss dem damals geltenden Recht – Kapitalgesellschaften und Genossenschaften neu auf alle juristischen Personen insbesondere auch zum Ziel habe, bei den Umstrukturierungen von Personalfürsorgeeinrichtungen einen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnbesteuerung anzuordnen. Ganz besonders deutlich geht dies aus Ziff. 53 Abs. 1 hervor, wo Folgendes ausgeführt wird: «Aus den im Zusammenhang mit den Fusionen bereits genannten Gründen regt die Arbeitsgruppe an, die Möglichkeit der steuerneutralen Spaltung für alle juristischen Personen gesetzlich zu verankern. Damit soll insbesondere auch die in Art. 40 Abs. 3 VE FusG¹⁰ vorgesehene Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen ermöglicht werden, wobei hier zu erinnern ist, dass die Steuerneutralität auch die Grundstückgewinnsteuern einschliessen soll.»

Die Arbeitsgruppe äusserte sich nicht ausdrücklich zur Frage, wann bei der Spaltung einer Personalfürsorgeeinrichtung¹¹ das Betriebserfordernis erfüllt sei. Aus den von ihr präsentierten Gesetzgebungsvorschlägen, namentlich aus dem Vorschlag, in Art. 24 Abs. 3 StHG einzig eine Ausdehnung von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf die juristischen Personen zu legislieren, ergibt sich – in Verbindung mit der wiederholt erwähnten Zielsetzung, die Umstrukturierungsnorm des StHG auch für die Personalfürsorgeeinrichtung zugänglich zu machen –, dass die Arbeitsgruppe davon ausging, dass solche Personalfürsorgestiftungen einen oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe im Sinne von Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG führen.

Diese Position geht auch aus der Tatsache hervor, dass die Arbeitsgruppe die Auffassung vertrat, Holding- und Immobiliengesellschaften würden keinen Betrieb führen und deshalb für diese beiden Gesellschaftstypen (nicht aber für die Vorsorgeeinrichtungen) eine Sondernorm vorschlugen (Art. 61 Abs. 1^{bis} E-DBG; Art. 24 Abs. 3^{bis} E-StHG), welche bestimmte, dass für diese das Betriebserfordernis keine Voraussetzung für eine steuerneutrale Umstrukturierung darstelle. Wäre die Arbeitsgruppe der Auffassung gewesen, Vorsorgeeinrichtungen würden keine Betriebe oder Teilbetriebe im umstrukturierungssteuerlichen Sinne führen, hätte sie diese Einrichtungen ebenfalls in die Sondernorm für Holding- und Immobiliengesellschaften eingeschlossen.

Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG wurde von der Arbeitsgruppe überhaupt nicht erwähnt. Dieses Schweigen lässt drei Interpretationen zu:

1. Die Arbeitsgruppe beachtete Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG schlicht nicht, oder
2. die Arbeitsgruppe ging implizite, in Übereinstimmung mit der zu jener Zeit zu Art. 80 BVG generell geltenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung, davon aus, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG einen Harmonisierungsauftrag für den Bundesgesetzgeber zum Gegenstand habe und dass durch die Ausdehnung der harmonisierten Umstrukturierungstatbestände von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf die juristischen Personen diesem Harmonisierungsauftrag nachgekommen werde, oder
3. die Arbeitsgruppe ging davon aus, dass bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen die Auslegung der Umstrukturierungsnormen im DBG und im StHG dazu führt, dass das Betriebserfordernis bei der Spaltung deckungsgleich mit der Auslegung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG sei und dass deshalb die BVG-Bestimmung gar nicht erwähnt werden müsse.

Unabhängig davon, welcher Interpretation der Vorzug gegeben wird, ändert die Nichterwähnung der steuerlichen Umstrukturierungsnorm von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG durch die Arbeitsgruppe nichts am klar zum Ausdruck gebrachten Willen, den Kantonen auch bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen in der Kombination von Art. 12 Abs. 4 lit. a mit Art. 24 Abs. 3 StHG einen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer aufzuerlegen.

Aus den Ausführungen der Arbeitsgruppe geht klar hervor, dass bei Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen eine Gleichbehandlung mit den Unternehmen angestrebt wurde. Gleich wie auch konzerninterne Umstrukturierungen bei Unternehmen möglich sind, ohne dass bei der Konzernobergesellschaft Strukturveränderungen erfolgen, sollte dies auch bei Vorsorgeeinrichtungen gelten. Dies bedeutet, dass sich Vorsorgeeinrichtungen gemäss Auffassung der Arbeitsgruppe aufgrund von Art. 24 Abs. 3 StHG auch dann steuerneutral umstrukturieren können, wenn sich auf der «oberen» Stufe, d. h. bei der Arbeitgeberin, welche die Vorsorgeeinrichtung errichtet oder sich einer solchen angeschlossen hat, keine entsprechenden Veränderungen ergeben. Bezogen auf die Gegenstand dieses Beitrages bildenden Abspaltungen bedeutet dies, dass eine Vorsorgeeinrichtung eine solche steuerneutrale Abspaltung auch dann vornehmen kann, wenn dies nicht die Folge einer Spaltung der Arbeitgeberin ist.

10 Das geltende Fusionsgesetz sieht keine zivilrechtliche Spaltung von Vorsorgeeinrichtungen vor. Umstrukturierungen, die steuerlich als Spaltungen qualifiziert werden, erfolgen auf dem Wege der Vermögensübertragung (Art. 98 FusG).

11 Die Arbeitsgruppe verwendete noch den veralteten Begriff der Personalfürsorgeeinrichtung.

3.2.2.1.3.2 Botschaft zum Fusionsgesetz

Im Teil über das Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens¹² (Ziff. 1.2.3.3.3.1) führt die Botschaft aus, dass der Vorschlag der Arbeitsgruppe Steuern, bei Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen einen Steueraufschub bei den Grundstückgewinnsteuern zu schaffen, bei den übrigen Vernehmlassungsteilnehmern¹³ auf breite Zustimmung gestossen sei (und auch der Wunsch nach Befreiung von den Handänderungssteuern geäussert worden sei). Da bereits die im Zeitpunkt der Vernehmlassung bestehende Ordnung im StHG (Art. 12 Abs. 4 iVm Art. 23 Abs. 3 StHG¹⁴) den Kantonen und Gemeinden den Steueraufschub für Grundstückgewinne bei Umstrukturierungen vorschrieb, allerdings eingeschränkt auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, ist zu schliessen, dass (auch) die von der Arbeitsgruppe vorgeschlagene Ausdehnung des Geltungsbereichs von Art. 23 Abs. 3 StHG auf alle juristischen Personen und die von der «Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen» wiederholt und sehr deutliche Geltung der neuen Umstrukturierungsnormen für die Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen bezüglich des Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. dazu oben Abschn. 3.2.2.1.3.1) bei allen Vernehmlassungsteilnehmern ausser dem Kanton Genf auf grosse Zustimmung stiess.

Bereits im Teil 1.3 «Allgemeine Bemerkungen» der Botschaft werden Ausführungen zu den hier interessierenden steuerrechtlichen Vorschriften¹⁵ im StHG, die Eingang in den Anhang 8 des FusG gefunden haben, gemacht. Dabei hält die Botschaft (in Ziff. 2.2.7) fest, dass sie Ausführungen zum DBG enthalte, welche aber, weil die Bestimmungen zum Umstrukturierungsrecht im DBG und im StHG durchgehend gleichlautend seien, auch für die Änderungen im StHG Geltung hätten.

Die Botschaft nimmt in Ziff. 1.3.9.5.2 auf den oben in Abschn. 3.2.2.1.3.1 dargestellten Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» Bezug und bekräftigt, dass der Bundesrat deren Arbeit als Grundlage für seine Gesetzgebungsvorschläge machen wolle, indem auch er die Ausdehnung der Umstrukturierungsnormen von den Kapitalgesellschaften und Genossen-

schaften auf alle juristischen Personen vorschläge. Für welche Rechtsformen neu der Steueraufschub gewährt werden soll, wird nur, aber immerhin, detailliert für die Fusionen aufgelistet. Hier wird auch die Fusion von zwei Personalfürsorgeeinrichtungen als in den Geltungsbereich der harmonisierten gesetzlichen Umstrukturierungsnormen fallend erwähnt. Zu den steuerrechtlichen Aspekten der Vermögensübertragung werden an dieser Stelle der Botschaft keine Ausführungen gemacht. Aus dem Umstand, dass steuerrechtlich als Auf- und Abspaltung bezeichnete Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen im FusG nicht als Spaltung, sondern als Vermögensübertragung zu vollziehen sind, ist erklärbar, weshalb an dieser Stelle der Botschaft die Möglichkeit des Steueraufschubs bei steuerrechtlichen Auf- und Abspaltungen von Vorsorgeeinrichtungen gemäss Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 24 Abs. 3 StHG nicht erwähnt wird.

In Ziff. 1.3.9.3 findet sich eine zusammenfassende Darstellung der wichtigsten Änderungen im Steuerrecht. In Lemmata 1 und 2 wird wiederholt, dass der persönliche Geltungsbereich der Umstrukturierungsnormen auf alle juristischen Personen und damit auch auf Vereine und Stiftungen ausgedehnt worden sei und auch für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer gelte. Sodann wird erwähnt, dass sich dieser Aufschub bei der Grundstückgewinnsteuer für die Personalfürsorgeeinrichtungen bereits aus den besonderen Bestimmungen des BVG ergebe.

Aus dieser Passage der Botschaft kann nicht abgeleitet werden, dass der Bundesrat die Auffassung vertreten hat, bei Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG handle es sich um eine *lex specialis*, welche die Anwendung der im Anhang zum Fusionsgesetz erlassenen steuerrechtlichen Umstrukturierungsnormen ausschliesse. Hingegen lässt hier der Bundesrat klar erkennen, dass er Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nicht als Steuerharmonisierungsauftrag an die kantonalen Gesetzgeber versteht, sondern von der direkten Anwendbarkeit ausgeht.

In Ziff. 1.3.9.5 («Spezialfragen») nimmt der Bundesrat zu verschiedenen Vorschlägen, welche die Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen unterbreitete, Stellung. Gewisse Vorschläge werden vom Bundesrat übernommen, andere idR aufgrund der Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens zurückgewiesen. Sei dies, dass der Bundesrat die Auffassung vertritt, die Regelung sei unnötig (z. B. die Sondernorm über die Spaltung von Holdinggesellschaften), sei dies, dass er mit der materiellen Wertung der Arbeitsgruppe nicht einverstanden ist (z. B. beim Verzicht auf die Besteuerung von Ausgleichszahlungen und Nennwerterhöhungen bei Fusionen).

12 Auch der Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» wurde in die Vernehmlassung gegeben.

13 Die Botschaft schweigt hier, welches die Vernehmlassungsteilnehmer sind, die nicht dieser Kategorie zugerechnet werden können. Den Ausführungen in Ziff. 1.2.3.3.2.3.1 ist zu entnehmen, dass hier nur der Kanton Genf, der sich generell gegen die Steuerneutralität aller im FusG geregelten Tatbestände ausgesprochen hat, gemeint sein kann.

14 Wobei in jenem Zeitpunkt in Art. 12 Abs. 4 StHG noch der versehentliche Verweis auf Art. 23 Abs. 4 StHG stand.

15 Die allgemeinen Bemerkungen zum Steuerrecht finden sich im Teil 1.3.9 der Botschaft FusG.

Der Unterteil 1.3.9.5.5 steht unter dem Titel «Spaltung von Vorsorgeeinrichtungen», was aufzeigt, dass hier nicht die Terminologie gemäss FusG, sondern die steuerrechtliche Terminologie gemäss Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG bzw. Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG verwendet wird, weil das FusG eine eigentliche Spaltung von Stiftungen gar nicht vorsieht. Vielmehr wird diese Form der Umstrukturierung auf dem Wege der Vermögensübertragung gemäss Art. 98 FusG abgewickelt. Der Bundesrat verweist hier auf die grundsätzliche Steuerbefreiung der Vorsorgeeinrichtungen (Art. 80 Abs. 2 BVG) mit der Besonderheit, dass Grundsteuern inkl. Grundstückgewinnsteuern erhoben werden dürfen (Art. 80 Abs. 3 und 4 BVG). Sodann wird ausgeführt, dass gemäss Art. 80 Abs. 4 BVG «keine Gewinnsteuern» erhoben werden und gibt eine Interpretation dieser Anordnung der Steuerbefreiung, indem er Folgendes ausführt: «Visiert ist damit die Grundstückgewinnsteuer, auf deren Erhebung gemäss dem Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» im Fall der Fusion und Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen zu verzichten ist.»

Weiter führt der Bundesrat aus: «Die im Vernehmlassungsverfahren geäusserte Befürchtung, wonach die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer im Falle der Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung an der sog. Betriebsklausel scheitern könnte, erweist sich mithin als unbegründet. Ob Personalfürsorgeeinrichtungen generell als Betriebe im steuerrechtlichen Sinne qualifiziert werden können, ist in diesem Zusammenhang irrelevant; denn die Steuerneutralität der Spaltung ergibt sich – ohne einschränkende Betriebsklausel – direkt aus Artikel 80 Absatz 4 BVG.»

Da es sich bei diesen Ausführungen in der bundesrätlichen Botschaft nicht nur bezüglich des Verhältnisses zwischen den harmonisierten steuergesetzlichen Umstrukturierungsnormen unter dem Aspekt der historischen Entwicklung um bedeutsame Ausführungen handelt, sondern weil diese auch von erheblicher Tragweite für die Rechtsnatur von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und für dessen Auslegung sind, werden sie im Folgenden noch näher analysiert.

Anders als die frühere bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den steuerrechtlichen Bestimmungen von Art. 80 ff. BVG¹⁶ geht der Bundesrat in seiner Botschaft mit aller Deutlichkeit davon aus, dass der Steuerauf-

schubstatbestand in Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nicht ein (blosser) Harmonisierungsauftrag an die kantonalen Gesetzgeber zum Gegenstand hat, sondern dass es sich bei dieser Bestimmung um direkt anwendbares Bundesrecht handelt.

Der Bundesrat macht klar, dass für die – gemäss steuerrechtlicher Terminologie – als Spaltung bezeichneten Umstrukturierungstatbestände dahingestellt bleiben kann, ob diese einen oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe führen, weil die Steuerneutralität – ohne eine einschränkende Betriebsklausel – direkt aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG hervorgehe.

Aus der systematischen Stellung dieser Ausführungen unter dem Titel «Spezialfragen» zu den steuerlichen Bestimmungen des FusG, in Verbindung mit dem Hinweis auf die Umsetzung der Vorschläge der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, geht hervor, dass gemäss Auffassung des Bundesrats Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nicht nur dann zur Anwendung gelange, wenn eine Vorsorgeeinrichtung aufgrund von Umstrukturierung auf betrieblicher Ebene gewissermassen zwangsweise umstrukturiert wird, sondern dass – gleich wie bei den harmonisierten, an das FusG angepassten steuerlichen Umstrukturierungen – bei jeder sich steuerrechtlich als Spaltung qualifizierenden Umstrukturierung einer Vorsorgeeinrichtung bei der Grundstückgewinnsteuer ein Steueraufschub zu gewähren sei.

Die Botschaft macht keine ausdrückliche Aussage zum Verhältnis von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG zu Art. 24 Abs. 3 StHG.

Dies lässt zwei Interpretationen zu. These 1 lautet, dass der Bundesrat davon ausgeht, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG für Vorsorgeeinrichtungen *lex specialis* zu Art. 24 Abs. 3 StHG ist. These 2 geht dahin, dass zwar Art. 24 Abs. 3 StHG auch für Vorsorgeeinrichtungen gilt und dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG daneben anwendbar ist. Diese Normen hätten demgemäss in gewissen Bereichen und je nach deren Auslegung einen identischen und in anderen Bereichen einen komplementären Inhalt.

Für die These 1 kann als einziges Argument angeführt werden, dass die Botschaft die parallele Anwendbarkeit von Art. 24 Abs. 3 StHG nicht ausdrücklich erwähnt.

Für die These 2 spricht, dass die Botschaft den Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen», welche den Steueraufschub bei Vorsorgeeinrichtungen aufgrund von Art. 24 Abs. 3 StHG postuliert hat, erwähnt und jenen Aussagen nicht widerspricht. Aus systematischer Sicht kann dieser fehlende Widerspruch als implizite Zustimmung interpretiert werden, weil der Bundesrat bei jenen Vorschlägen der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen», denen er nicht gefolgt ist, der Ar-

16 In der publizierten Praxis des Bundesgerichts wurde nie zur spezifischen Frage Stellung genommen, ob auch Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ein blosser Harmonisierungsauftrag sei. Das Gericht hat seine Aussagen zu den steuerlichen Bestimmungen des BVG als Harmonisierungsauftrag ganz generell, idR im Zusammenhang mit Art. 81 Abs. 2 BVG, gemacht (vgl. z. B. BGE 116 Ia 264; 116 Ia 277).

beitsgruppe stets ausdrücklich widersprochen hat und seine von diesen Vorschlägen abweichende Position begründet hat. Als Beispiele für dieses Vorgehen können angeführt werden: (i) Steueraufschub bei Statuswechsel zu einer Holdinggesellschaft (Ziff. 1.3.9.6; S. 4379), (ii) Spaltung von Holding- und Immobiliengesellschaften (Ziff. 1.3.9.5; S. 4378), (iii) Steuerfreiheit von Nennwert-erhöhungen und Ausgleichszahlungen bei Fusionen (Ziff. 1.3.9.5.7; S. 4377), (iv) Steuerneutralität des Fusionsgewinns bei der Absorption einer Tochtergesellschaft (Ziff. 1.3.9.5.4; S. 4375), (v) relative Sperrfrist bei der Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Ziff. 1.3.9.5.1; S. 4372).

Gemäss Auffassung des Autors ist das Argument für die These 2 stärker als jenes für die These 1, weshalb er zum Ergebnis kommt, dass aus der hier analysierten Passage abzuleiten ist, dass der Bundesrat der Auffassung war, Art. 24 Abs. 3 StHG und Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG seien für Vorsorgeeinrichtungen parallel anwendbar und deshalb teilweise deckungsgleich und teilweise komplementär.

Bezogen auf die Spaltung sind sie dann deckungsgleich, wenn die Auslegung von Art. 24 Abs. 3 StHG ergibt, dass eine Spaltung im konkreten Fall den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer zur Folge hat, während sie dann komplementär sind, wenn (i) die Auslegung von Art. 24 Abs. 3 StHG zum Ergebnis führt, dass kein Steueraufschub erfolgt, während dieser sich aus der Anwendung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ergibt oder (ii) aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG keine steuerneutrale Umstrukturierung abgeleitet werden kann, während eine solche aus der Subsumtion unter Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG folgt.

Es fällt auf, dass der Bundesrat in diesem Abschnitt keinerlei Ausführungen zu den Veräusserungssperrfristen bei den Auf- und Abspaltungen und bei der Ausgliederung gemacht hat, obwohl die Anhänge mit den steuerrechtlichen Bestimmungen zum E-FusG bei all diesen Umstrukturierungsformen grundsätzlich eine fünfjährige Veräusserungssperrfrist vorsahen (bei der Ausgliederung absolut, bei den Auf- und Abspaltungen mit der Möglichkeit des Nachweises, dass im Zeitpunkt der Spaltung keine Veräusserungsabsicht bestand).¹⁷

Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG enthält hingegen keine Veräusserungssperrfrist. Eine isolierte Betrachtung des Wortlauts der oben in Abschn. 3.2.2.1.3.1 zitierten Passage

der Botschaft FusG¹⁸ könnte zum Schluss führen, dass Personalvorsorgestiftungen nicht nur bezüglich des nicht erforderlichen Betriebserfordernisses, sondern auch bezüglich der Sperrfristen privilegiert wären, weil der Bundesrat ausgeführt hat, die Steuerneutralität der Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen ergebe sich direkt aus Artikel 80 Abs. 4 BVG. Nach Auffassung des Autors wäre jedoch eine solche Interpretation des bundesrätlichen Schweigens zur Sperrfristenfrage und der Ausführungen über die direkte Anwendbarkeit von 80 Abs. 4 BVG weder mit der systematischen Stellung dieser Passage der Botschaft FusG noch mit deren Sinn und Zweck vereinbar.

Vielmehr ist aus der systematischen Stellung dieser Ausführungen in der Botschaft (Umstrukturierungsnormen gemäss DBG und StHG), deren Sinn und Zweck und namentlich auch im Lichte der Bezugnahme auf die in der Botschaft unwidersprochen gebliebenen Vorschläge der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» abzuleiten, dass auch für Personalvorsorgestiftungen grundsätzlich¹⁹ die Umstrukturierungsnormen des DBG und des StHG anwendbar sind (aufgrund des Verweises in Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG auch für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer) und dass seit dem Inkrafttreten der an das FusG angepassten Umstrukturierungsnormen für Spaltungen auf Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG zurückgegriffen wird, wenn die Auslegung von Art. 24 Abs. 3 StHG bzw. der diese bundesrechtliche Vorgabe umsetzenden Normen des kantonalen Rechts ergibt, dass das Betriebserfordernis (bei der spaltenden oder bei der aufnehmenden Gesellschaft) nicht erfüllt ist. Mit diesem Verständnis steht auch die Tatsache im Einklang, dass die Botschaft FusG im Zusammenhang mit den Fusionen, bei denen kein Betriebserfordernis besteht, Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ebenso wenig erwähnt wie dies die Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» tat.

Aus den Ausführungen der Botschaft in Ziff. 1.3.9.5.5 kann ein dreifaches Fazit gezogen werden:

1. Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ist keine Norm mit Harmonisierungscharakter, die noch durch die kantonalen Gesetzgeber in ihr Recht umgesetzt werden muss, sondern sie ist eine direkt anwendbare Norm des Bundesrechts.
2. Die Tatsache, dass nicht ausdrücklich erwähnt wird, dass neben Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG auch Art. 24 Abs. 3 StHG Geltung hat, bedeutet nicht, dass die BVG-Norm *lex specialis* zu Art. 24 Abs. 3 StHG ist.

17 Das Parlament hat in der Folge die Veräusserungssperrfrist bei den Auf- und Abspaltungen aus dem Gesetz entfernt, hingegen bei den Ausgliederungen belassen. Dies ist jedoch für die hier angestellte Analyse nicht von Bedeutung.

18 Botschaft FusG, 4373 (Ziff. 1.3.9.5.2).

19 Wenn die Vorsorgeeinrichtungen von den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen befreit sind, entfalten die Umstrukturierungsnormen bei diesen Steuern naturgemäss keine konkreten Wirkungen.

Vielmehr war es der klare Wille des Bundesrats, bei Spaltungen das Verhältnis dieser beiden Normen dahingehend zu verstehen, dass in jenen Fällen, in denen eine Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung nicht für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer iSv Art. 24 Abs. 3 StHG qualifiziert, der Steueraufschub direkt aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG abzuleiten ist.

3. Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und Art. 24 Abs. 3 StHG stehen nicht nur bei Spaltungen, sondern ganz generell in einem Verhältnis der Parallelität. Je nach deren Auslegung und je nach Fragestellung können sie inhaltlich deckungsgleich oder komplementär sein.

3.2.2.2 Ergebnis der historischen Auslegung

Die historische Auslegung ergibt somit Folgendes:

Bereits vor der Steuerharmonisierung ging das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Urteil vom 5.7.1995 (StE 1995 B 42.39 Nr. 2) und auch die zu diesem Urteil publizierte Minderheitsmeinung ganz klar davon aus, dass sich Vorsorgeeinrichtungen zusätzlich zu Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG auch auf den Umstrukturierungstatbestand im zürcherischen Grundstückgewinnsteuerrecht berufen können (§ 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden StG ZH).²⁰

Die Steuerharmonisierung brachte zwar eine Zäsur zur Frage des Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer beim Vorliegen von Umstrukturierungen. Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG führte eine bundesrechtliche Verpflichtung zur Gewährung eines Steueraufschubs bei Umstrukturierungen gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG bei der Grundstückgewinnsteuer für jene Kantone ein, welche diese Steuer auch auf Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens erheben.²¹ Für Vorsorgeeinrichtungen blieb diese Zäsur jedoch ohne Bedeutung, weil Art. 24 Abs. 3 StHG nur für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften galt.

Diese Rechtslage hat sich mit dem Inkrafttreten der steuerlichen Bestimmungen im Anhang des Fusionsgesetzes grundlegend geändert.

Wichtige Vorarbeiten zu diesen Bestimmungen leistete die Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen», welche u. a. den Auftrag hatte aufzuzeigen, welche Änderungen im Steuerrecht notwendig waren, um die im Vorentwurf zum FusG geregelten Umstrukturierungstatbestände steuerneutral zu ermöglichen, soweit diese nicht mit der unmittelbaren Realisation von Gewinnen oder Einkommen verbunden sind. Eines der mit aller Deutlichkeit aufgezeigten Ziele dieser Arbeitsgruppe war es, durch die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der steuerlichen Umstrukturierungsnormen (Art. 24 Abs. 3 StHG) auf alle juristischen Personen auch steuerneutrale Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen zu ermöglichen. Damit sollte über Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG der Steueraufschub bei Gewinnen auf Grundstücken, die in Kantonen gelegen sind, die auch auf Grundstücken des Geschäftsvermögens die Grundstückgewinnsteuer erheben, erreicht werden.

Dabei wurde eine Gleichstellung der Vorsorgeeinrichtungen mit den Unternehmen, bei denen auch konzerninterne Umstrukturierungen steuerneutral durchgeführt werden können, angestrebt. Dies bedeutet für Vorsorgeeinrichtungen, dass diese auch dann steuerneutral umstrukturiert werden können, wenn auf der «oberen Ebene», beim Arbeitgeber, der die entsprechende Vorsorgeeinrichtung eingerichtet oder sich dieser angeschlossen hat, keine Strukturveränderungen erfolgen.

Der Bericht dieser Arbeitsgruppe nahm keinen Bezug zur steuerlichen Umstrukturierungsnorm im BVG (Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG). Dieses Schweigen kann so interpretiert werden, dass die Arbeitsgruppe (i) Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG schlicht nicht beachtete, (ii) implizite davon ausging, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG einen Harmonisierungsauftrag für den Bundesgesetzgeber zum Gegenstand habe und dass durch die Ausdehnung der harmonisierten Umstrukturierungstatbestände von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf die juristischen Personen diesem Harmonisierungsauftrag nachgekommen werde, (iii) davon ausging, dass bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen die Auslegung der Umstrukturierungsnormen im DBG und im StHG dazu führe, dass das Ergebnis dieser Auslegung, namentlich auch bezüglich des Betriebserfordernisses bei der Spaltung, deckungsgleich mit der Auslegung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG sei und dass deshalb die BVG-Bestimmung gar nicht erwähnt werden müsse.

Unabhängig davon, welcher Interpretation der Nichterwähnung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG der Vorzug gegeben wird, ändert sich nichts am von der Arbeitsgruppe klar zum Ausdruck gebrachten Willen, den Kantonen auch bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen im Zusammenspiel von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG

20 Im konkreten Fall der Übertragung einer einzigen Liegenschaft hat das Verwaltungsgericht den Steueraufschub aufgrund der Umstrukturierungsnorm bei der Grundstückgewinnsteuer verneint und die Aussage gemacht, dass es fraglich sei, ob sich Vorsorgeeinrichtungen bei Spaltungen (Teilliquidationen iSd FZG) mangels unternehmerischen Engagements überhaupt auf die kantonale Bestimmung über die Unternehmensspaltung berufen könnten (a. A. die publizierte Minderheitsmeinung). Diese Erwägungen bestätigen die hier gemachte Aussage.

21 Der irrtümliche Verweis auf Art. 24 Abs. 4 (statt Abs. 3) StHG wurde in den steuerlichen Bestimmungen im Anhang zum FusG, Ziff. 8 korrigiert.

mit Art. 24 Abs. 3 StHG einen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer aufzuerlegen.

Dieses von der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» angestrebte Ziel blieb während des ganzen Gesetzgebungsprozesses zum FusG und zu den steuerlichen Bestimmungen in dessen Anhängen unbestritten. In der Botschaft FusG findet dies Ausdruck (i) im Teil über das Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens in Ziff. 1.2.3.3.3.1, (ii) im Teil «Allgemeine Bemerkungen», Ziff. 1.3 und (iii) im Teil Spezialfragen: Spaltung von Vorsorgeeinrichtungen in Ziff. 1.3.9.5.5.

Die Botschaft FusG äussert sich nicht ausdrücklich zum Verhältnis zwischen Art. 24 Abs. 3 StHG und Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG. In Ziff. 1.3.9.5.5 hält sie fest, dass die im Vernehmlassungsverfahren geäusserte Befürchtung, wonach die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer im Falle der Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung an der sog. Betriebsklausel scheitern könnte, sich als unbegründet erweise, denn die Steuerneutralität der Spaltung ergebe sich – ohne einschränkende Betriebsklausel – direkt aus Art. 80 Abs. 4 BVG.

Die Auslegung dieser Passage der Botschaft FusG hat gezeigt, dass (i) Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG keine Norm mit Harmonisierungscharakter (mehr), sondern direkt anwendbar ist, (ii) die Tatsache, dass hier nicht ausdrücklich erwähnt wird, dass neben Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG auch Art. 24 Abs. 3 StHG Geltung hat, nicht bedeutet, dass die BVG-Norm *lex specialis* zu Art. 24 Abs. 3 StHG ist. Bei Spaltungen ist das Verhältnis dieser beiden Normen dahingehend zu verstehen, dass in jenen Fällen, in denen eine Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung mangels Erfüllung des Betriebserfordernisses sich nicht für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG qualifizieren sollte, dieser Steueraufschub direkt aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG abzuleiten ist und deshalb (iii) Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und Art. 24 Abs. 3 StHG ganz generell in einem Verhältnis der Parallelität stehen. Je nach der Auslegung dieser beiden Rechtsnormen im konkreten Fall können sie inhaltlich deckungsgleich oder komplementär sein.

3.2.2.3 Auslegung nach dem Wortlaut

Aus dem Wortlaut der Art. 24 Abs. 3 StHG und Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG können keine Auslegungserkenntnisse für das gegenseitige Verhältnis dieser beiden Normen gefunden werden, weil keine dieser Normen dazu irgendeine Aussage enthält.

3.2.2.4 Auslegung nach Sinn und Zweck

Ausgangspunkt für das Verständnis von Art. 24 Abs. 3 StHG zu Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nach dem Sinn und

Zweck ist derselbe wie generell bei den steuerlichen Umstrukturierungsnormen. Es geht darum, wirtschaftlich begründete rechtliche Strukturveränderungen nicht durch Steuerfolgen unnötigerweise zu verteuern oder gar zu verhindern. Dazu dient das Institut des Steueraufschubs bei der Einkommens-, Gewinn-, Grundstückgewinn- und Verrechnungssteuer, jenes der Steuerbefreiung bei der Handänderungsteuer und jenes einer verfahrensmässigen Vereinfachung (Meldeverfahren) bei der Mehrwertsteuer. Unnötigerweise bedeutet, dass die steuerlichen Erleichterungen bei Umstrukturierungen nur dann zur Anwendung gelangen, wenn nicht aus steuersystematischen Gründen (z. B. weil sonst das Steuersubstrat dem schweizerischen Fiskus gänzlich entzogen würde) eine Besteuerung zwingend ist.

Aus steuersystematischer und -konzeptioneller Sicht ergibt sich eine weitere Schranke der steuerlichen Erleichterungen bei Umstrukturierungen: Der – letztlich aus Art. 8 BV abzuleitende – Grundsatz, dass nur tatsächlich wirtschaftlich begründete rechtliche Strukturveränderungen den Anspruch auf die Steuererleichterungen vermitteln. Erfolgt hingegen eine rechtliche Strukturveränderung mit dem Ziel, eine Umstrukturierung nur vorzuschieben, tatsächlich aber eine steuerfreie Realisation zu erreichen, sind die Erleichterungen nicht zu gewähren.

Vor diesem Hintergrund ist z. B. das Fehlen einer Sperrfrist oder anderer Einschränkungen bezüglich der Veräusserung der aus einer Auf- oder Abspaltung hervorgehenden Beteiligungen steuersystematisch nicht zu rechtfertigen. Gleiches gilt für die Tatsache, dass bei der Umwandlung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften lediglich eine fünfjährige Sperrfrist besteht, statt dass die bei der Umwandlung aufgeschobene Einkommensteuerbelastung bei einer Veräusserung der Anteile an der Kapitalgesellschaft zeitlich unbeschränkt nachgeholt wird. Diese steuersystematisch verfehlten Regelungen sind jedoch, weil in Bundesgesetzen festgeschrieben, hinzunehmen. Bei der Auslegung von Umstrukturierungsnormen mit steuerrechtlichem Gehalt – seien diese in den Steuergesetzen selbst oder in anderen Gesetzen, wie hier im BVG, enthalten – nach deren Sinn und Zweck sind jedoch die tragenden Grundsätze des steuerlichen Umstrukturierungsrechts – (i) «keine unnötige Besteuerung bei rechtlichen Strukturveränderungen» und (ii) «Verhindern, dass eine Umstrukturierung nur vorgeschoben wird, während das Ziel eine steuerfreie Realisation ist» – zwingend zu beachten.

Ein weiterer Ausfluss des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 BV) ist der Grundsatz, dass Vorsorgeeinrichtungen ge-

genüber andern juristischen Personen weder ungerechtfertigt privilegiert noch diskriminiert²² werden dürfen.

Aus diesen Grundsätzen ist abzuleiten, dass es Sinn und Zweck widersprechen würde, der Umstrukturierungsnorm im BVG einen Vorrang vor den Umstrukturierungsnormen im StHG oder umgekehrt einzuräumen. Vielmehr ist in jenen Bereichen, in denen diese Normen nicht deckungsgleich sind (wie dies z. B. bei der Ausgliederung generell²³ oder bei der Auf- und Abspaltung partiell²⁴ der Fall ist), davon auszugehen, dass diese beiden Rechtsquellen parallel bzw. komplementär anwendbar sind. Bei der Beurteilung konkreter Umstrukturierungssachverhalte ist jedoch sicherzustellen, dass die zuvor erwähnten Grundsätze durchgesetzt werden.

3.2.3 Auffassung der Steuerbehörden und des Bundesrats im Jahr 2006

In Erfüllung eines Postulats von Nationalrat Hans Kaufmann vom 31.3.2003 erstattete der Bundesrat im März 2006 dem Parlament Bericht.²⁵ Dieser Bericht basiert auf einer Studie einer gemischten Arbeitsgruppe, in welcher neben Bundesvertretern (EStV, BJ, BSV) auch Vertreter aus den Kantonen Basel-Stadt, Bern, Waadt und Zürich vertreten waren.²⁶

Sowohl in der Studie der Arbeitsgruppe (Ziff. 7.2.2) als auch im Bericht des Bundesrats (Ziff. 2.3.1) werden zu der hier interessierenden Frage übereinstimmende Auffassungen geäußert. Dort wird klar davon ausgegangen, dass die Bestimmungen des StHG und von Art. 80 Abs. 4 BVG nebeneinander bestehen. Besonders deutlich wird diese Rechtsauffassung bei den Umwandlungen, zu denen ausgeführt wird, dass sich diese mangels Regelung im BVG nach den Bestimmungen des StHG richten. Es heisst dort in beiden Berichten: «Nach Art. 12 Abs. 4 Bst. a StHG ist *unter anderem* (Hervorhebung durch den Autor) der in Art. 24 Abs. 3 Bst. a StHG genannte Tatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufschiebende Veräusserung zu behandeln.»

Sowohl in der Studie als auch im Bericht wird auch ausgeführt, dass nebst den Fällen der Teil- oder Totalliquidation gemäss Art. 53b Abs. 1 BVG und Art. 53c BVG auch Aufteilungen ohne Teilliquidation als Aufteilungen im Sinne von Art. 80 Abs. 4 BVG qualifizieren. In beiden Dokumenten wird gemäss dem Wortlaut als einziger Anwendungsfall die Einlage des Vermögens in eine Anlageeinrichtung genannt. Aus dem Zusammenhang der Ausführungen in der Studie und im Bericht ist abzuleiten, dass – obwohl nicht ausdrücklich gesagt wird, wer Einleger ist – gemeint ist, dass Einlegerin eine Vorsorgeeinrichtung sei. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung kann jedoch dieser Wortlaut nicht als abschliessend betrachtet werden, sondern die Aussage in der Studie und im Bericht ist dahingehend zu verstehen, dass eine steuerneutrale Einlage von Grundstücken auch von einer Anlageeinrichtung in eine andere Anlageeinrichtung möglich ist.

Sodann führen Studie und Bericht aus, dass im Gegensatz zum StHG das BVG nicht vorschreibe, dass bei Aufteilungen einer Vorsorgeeinrichtung das sogenannte Betriebserfordernis erfüllt sein müsse. Der Gesetzgeber habe diesem Umstand im FusG Rechnung getragen. Demnach sei eine Fusion, Umwandlung oder Vermögensübertragung zulässig, wenn der Vorsorgezweck sowie die Rechte der Versicherten gewahrt bleiben (Art. 88 Abs. 2, Art. 97 Abs. 2 und Art. 98 Abs. 2 FusG). In der zu diesen Ausführungen angefügten Fussnote 6 wird ausgeführt, diese beiden Elemente träten an die Stelle des Betriebserfordernisses.

Sowohl in der Studie der gemischten Arbeitsgruppe (in Ziff. 15 unter dem Titel Schlusswort) als auch im Bericht des Bundesrats (in Ziff. 2.4 unter dem Titel Fazit) wird ausgeführt, dass Vorsorgeeinrichtungen lediglich beim Verkauf eines Grundstücks oder einer Mehrheit der Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft auf dem Gewinn die Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hätten. Nach Ausführungen zur Handänderungssteuer wird in der Studie ausgeführt: «Durch das Inkrafttreten des Fusionsgesetzes und den entsprechenden Änderungen im StHG (Art. 12 iVm Art. 24 Abs. 3 StHG) ist es den Vorsorgeeinrichtungen nun zivilrechtlich und steuerrechtlich möglich, Umstrukturierungen im Sinne von Fusion, Vermögensübertragung, Umwandlung und Aufteilung ohne Auslösung einer Grundstück- oder Handänderungssteuer vorzunehmen.» Am Schluss dieses Abschnitts heisst es sodann: «Mit der gesetzlichen Verankerung der steuerneutralen Umstrukturierung im DBG, StHG sowie im BVG besteht Gewähr, dass Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen in den Kantonen steuerlich einheitlich gehandhabt werden. Somit wurde bereits durch diese Gesetzesänderungen einem wichtigen Anliegen des Postulanten zuvorgekommen.»

22 Den Grundsatz, dass Vorsorgeeinrichtungen nicht diskriminiert werden dürfen, hat das Bundesgericht in BGE 126 I 76 mit aller Deutlichkeit bestätigt und eine Regelung im Steuergesetz des Kantons Aargau, welche nur für steuerbefreite juristische Personen die Erhebung einer Grundsteuer angeordnet hat, als bundesrechtswidrig qualifiziert (Verstoss gegen das unter der alten Bundesverfassung aus Art. 4 abgeleitete Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung). Die Beschwerdeführerin war eine Anlagestiftung mit Sitz in Basel und Grundbesitz im Kanton Aargau.

23 Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nennt nur die «Aufteilungen»; damit sind wohl die Ausgliederungen nicht abgedeckt.

24 Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG enthält keine Betriebserfordernisse.

25 Bericht Postulat Kaufmann.

26 Studie «Pensionskassenbefreiung».

Das Fazit im Bericht des Bundesrats ist etwas kürzer gefasst, bestätigt jedoch das Nebeneinanderbestehen der Regelungen im StHG, im DBG und im BVG durch wörtliche Übernahme der zuvor zitierten Passage aus der Studie. Zudem wird ausgeführt, dass zur Sicherstellung der einheitlichen Handhabung die Eidg. Steuerverwaltung das Kreisschreiben Nr. 5 «Umstrukturierungen» vom 1.6.2004 erlassen habe. Keine Erwähnung findet hier die Aussage, dass der Gesetzgeber bereits einem wichtigen Anliegen des Postulanten zuvorgekommen sei.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sowohl die Studie der gemischten Arbeitsgruppe von Bundes- und Kantonsvertretern als auch der Bericht des Bundesrats mit aller Deutlichkeit klarmachen, dass gemäss der Auffassung dieser Behörden die Umstrukturierungsnormen im DBG und im StHG einerseits und jene im BVG nebeneinander anwendbar sind.

3.2.4 Ergebnis der Auslegung

Aus dem historischen Auslegungselement und der Auslegung nach Sinn und Zweck sowie unter Berücksichtigung der steuerbehördlichen Interpretationen in der Studie zum Postulat Kaufmann und im entsprechenden Bericht des Bundesrats ergibt sich, dass weder der Umstrukturierungsnorm im BVG ein Vorrang vor den Umstrukturierungsnormen im StHG einzuräumen ist noch das Umgekehrte gilt. Vielmehr sind Art. 80 Abs. 4 S. 2 und die Umstrukturierungsnormen im StHG parallel, d. h. komplementär anwendbar. Bei jeder im Hinblick auf den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer zu beurteilenden Transaktion ist zu prüfen, ob eine oder beide dieser Rechtsgrundlagen einen solchen Steueraufschub anordnen oder nicht. Bei der Subsumtion sind jedoch die Grundsätze zu beachten: (i) «Keine unnötigen Besteuerungen bei rechtlichen Strukturveränderungen», (ii) «Verhindern, dass eine Umstrukturierung nur vorgeschoben wird, während das Ziel eine steuerfreie Realisation ist» und (iii) «Vorsorgeeinrichtungen dürfen gegenüber andern juristischen Personen weder ungerechtfertigt privilegiert noch diskriminiert werden».

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA/HARBEKE NILS O., Immobilien Asset Swap und Ersatzbeschaffung. Steuerneutrale Restrukturierung eines Immobilienbetriebs, ST 2007, 490
- LINDER THOMAS/LAMPRECHT PETER, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, StR 2007, 2
- SIMONEK MADELEINE/VON AH JULIA, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2012, Bern 2013.

Rechtsquellen

- aStG BE, Steuergesetz (vom 21.5.2000), BGS 661.11, in der Fassung bis zum 31.12.2007
- aStG ZH, Steuergesetz (vom 8. Juli 1951), in der Fassung vom 6. März 1988
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (vom 3.10.2003), SR 221.301
- FZG, BG über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG) (vom 17.12.1993), SR 831.42
- StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Materialien

- Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen vom 12.6.1996, Aktualisierte Fassung (August 1997), <http://www.ejpd.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/gesetzgebung/fusionsgesetz/vn-ber-steu-d.pdf>
- Bericht Postulat Kaufmann, Bericht des Bundesrats in Erfüllung des Postulats Kaufmann (03.3175) vom 21.3.2003 (überwiesen am 15.3.2005), datierend März 2006, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHZLpZeg7t,Inp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn>

4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDdYN3hGym162epYbg
2c_JjKbNoKSn6A--

Botschaft FusG, Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (vom 13.6.2000), BB1 2000, 4337

Studie «Pensionskassenbefreiung», Studie der Arbeitsgruppe «Pensionskassenbefreiung» zum Postulat Kaufmann vom 21.3.2003 (überwiesen am 15.3.2005), Befreiung der Pensionskassen von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, Januar 2006, http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHzLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDdYN4e2ym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A--

Gesetzgebungs-Agenda 2013/4

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

Inhalt

1 Bund	329	2.2 Basel-Landschaft	336
1.1 Besteuerung nach dem Aufwand	329	2.3 Basel-Stadt	336
1.2 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen	329	2.4 Bern	337
1.3 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung	330	2.5 Freiburg	337
1.4 Begrenzung des Fahrkostenabzugs	330	2.6 Genf	337
1.5 Vereinfachung der Mehrwertsteuer	331	2.7 Graubünden	338
1.6 Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen	331	2.8 Luzern	338
1.7 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer	331	2.9 Nidwalden	338
1.8 Anpassung des Verjährungsrechts für Steuerstrafen im Bereich der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch	332	2.10 Obwalden	338
1.9 Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts	332	2.11 Schwyz	339
1.10 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes	333	2.12 Solothurn	339
1.11 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe	333	2.13 Thurgau	339
1.12 Eidg. Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer»	334	2.14 Zürich	340
1.13 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer	334	3 International	340
1.14 In der Herbstsession 2013 behandelte Motionen und Initiativen	335	3.1 Überblick	340
2 Kantone	335	3.2 Australien	340
2.1 Appenzell Innerrhoden	335	3.3 China	341
		3.4 Ungarn	342
		3.5 Steuerinformationsabkommen	343
		3.6 StAhiG	343
		3.7 Multilaterale Konvention	344

* 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 (Ab-schaffung der Pauschalbesteuerung)» zustande gekommen.⁶ Sie sieht vor, in der BV festzuschreiben, dass die Besteuerung nach dem Aufwand untersagt sei. 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, die Initiative abzulehnen. 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 Steuergerech-

tigkeit und Standortattraktivität erzielt worden, der nicht bereits wieder in Frage gestellt werden sollte.⁸

1.2 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 ihre Kinder selber betreuen, muss für die Kinderbetreuung ein mindestens gleich hoher Steuerabzug gewährt werden wie Eltern, die ihre Kinder fremd betreuen lassen.»⁹ Mit Verfügung vom 30.8.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.¹⁰

Mit Botschaft vom 4.7.2012¹¹ 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 werden.¹²

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.¹³ Die Volksabstimmung findet am 24.11.2013 statt.

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 2010, 281.

10 BBI 2011, 6671.

11 BBI 2012, 7215.

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

13 BBI 2013, 4717.

1.3 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung

Am 27.9.2013 erliessen die eidg. Räte das BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten.¹⁴ Zuvor hatte der Ständerat den letzten abweichenden Beschlüssen des Nationalrats im Differenzbereinigungsverfahren zugestimmt.¹⁵ Mit diesem BG wird der bisherige Abzug für Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskostenabzug (Art. 9 Abs. 1 zweiter Satz StHG, Art. 26 Abs. 1 Bst. d DBG) durch einen allgemeinen Abzug abgelöst, der neu auch den Abzug der berufsorientierten Ausbildungskosten mitumfasst (Art. 9 Abs. 2 StHG, Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG). Mit dem einheitlichen Abzug der Kosten für die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung entfällt in diesem Bereich die Unterscheidung zwischen Aus- und Weiterbildungskosten, die bisher in der Praxis immer wieder zu Abgrenzungsschwierigkeiten führte. Der Abzug von Ausbildungskosten ist allerdings grundsätzlich eingegrenzt auf die Kosten von Bildungsaktivitäten auf der Sekundarstufe II des schweizerischen Bildungswesens, d. h. nach einem ersten Abschluss, und auf der Tertiärstufe (universitäre Hochschulen, pädagogische Hochschulen, Fachhochschulen und höhere Berufsbildung). Nur wenn das 20. Lebensjahr vollendet ist, können weitere Ausbildungskosten abgezogen werden. Ausgeschlossen bleiben indessen in jedem Fall Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II. Vom Abzug gänzlich ausgenommen sind damit die Kosten für die Erstausbildung. Auch ist der Abzug neu betragsmässig begrenzt, dies im Gegensatz zum bisher geltenden Abzug für Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten. Bei der direkten Bundessteuer soll der Abzug höchstens Fr. 12 000 betragen; für die kantonalen Steuern bestimmt sich der Maximalabzug nach kantonalem Recht.

Die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung des eigenen Personals, einschliesslich der Umschulungskosten, gehören neu uneingeschränkt zum geschäftsmässig begründeten Aufwand und stellen damit neu in keinem Fall einen geldwerten Vorteil für den Arbeitnehmer dar. Im Ergebnis hat diese Regelung eine gewisse Ungleichbehandlung der Arbeitnehmer zur Folge, je nachdem, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer selber für die Kosten der Aus- und Weiterbildung aufkommt. Für Letzteren ist die Abzugsobergrenze massgebend, für Ersteren nicht.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 16.1.2014. Nach unbenutztem Ablauf dieser Frist bestimmt der Bundesrat das Inkrafttreten. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung

auf diesen Zeitpunkt anzupassen. Ab diesem Zeitpunkt findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Recht widerspricht. In diesem Fall hat die Kantonsregierung die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zu erlassen.

1.4 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 Verkehrs 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.¹⁶

Ein Bestandteil des Gegenentwurfs ist ein BG über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur.¹⁷ 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.¹⁸ 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.¹⁹

Am 28.6.2013 hat nunmehr das Initiativkomitee die Volksinitiative zurückgezogen. Mit dem breit abgestützten Gegenvorschlag sieht es die Ziele der Initiative als erreicht.²⁰ Damit die neue Regelung gesetztes Recht wird, muss zunächst der Gegenentwurf zur Volksinitiative von Volk und Ständen und anschliessend das entsprechende

14 BBI 2013, 7385.

15 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/3, FStR 2013, 255.

16 BBI 2012, 1577.

17 BBI 2012, 1761.

18 BBI 2013, 4725.

19 BBI 2013, 4721.

20 S. Medienmitteilung Grüne Schweiz (vom 28.6.2013), www.gruene.ch/web/gruene/de/positionen/umwelt/verkehr/schiene/medienmitteilungen/rueckzug_oev_initiative.html.

BG in einer allfälligen Referendumsabstimmung vom Volk gutgeheissen werden.

1.5 Vereinfachung der Mehrwertsteuer

Seit dem 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhaltet.²¹ Am 23.6.2010 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,²² 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.²³ 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 30.1.2013²⁴ 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.²⁵

In der Sommersession 2013 trat der Nationalrat indessen 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 MWStG zu unterbreiten.

In der Herbstsession 2013 stimmte der Ständerat den Beschlüssen des Nationalrates zu und nahm auch die Kommissionmotion der WAK des Nationalrats an. Der ursprünglich geplante 2. Teil der Mehrwertsteuerreform ist

damit endgültig vom Tisch; vielmehr ist der Bundesrat beauftragt, einen Entwurf zu einer kleinen Revision des MWSTG auszuarbeiten.

1.6 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.²⁶ Diese Änderung geht auf eine parlamentarische Initiative der WAK-NR zurück.²⁷ Nachdem die Referendumsfrist am 10.10.2013 unbenutzt abgelaufen ist, tritt diese Änderung auf den 1.1.2014 in Kraft.

1.7 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer

Am 21.9.2011 wurde die vom Verband GastroSuisse lancierte eidg. Volksinitiative «Schluss mit der MWSt-Diskriminierung des Gastgewerbes!» eingereicht. Sie ist in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst und verlangt die Ergänzung von Art. 130 BV mit einem neuen Abs. 1^{bis}, nach dem gastgewerbliche Leistungen dem gleichen Steuersatz wie die Lieferung von Nahrungsmitteln unterliegen sollen, ausgenommen alkoholische Getränke, Tabak und andere Raucherwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden.²⁸ Mit Verfügung vom 13.10.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.²⁹

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

Mit Botschaft vom 14.9.2012³⁰ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung auf Ablehnung zu unterbreiten. Nach seiner Auffassung soll an der geltenden Ordnung, wonach Essen und Trinken in Restaurants mehrwertsteuerrechtlich nicht gleich behandelt wird wie der Kauf von Lebensmitteln, festgehalten werden. Es sei sachlich nicht

21 SR 641.20.

22 BBI 2010, 5397.

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

24 BBI 2013, 1481.

25 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/2, FStR 2013, 158.

26 BBI 2013, 4729.

27 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/2, FStR 2013, 159.

28 BBI 2010, 2351.

29 BBI 2011, 7989.

30 BBI 2012, 8319.

gerechtfertigt, die Abgabe von Nahrungsmitteln im Gastgewerbe dem Nahrungsmittelverkauf steuerlich gleichzustellen, wie es die Volksinitiative fordert.³¹

Die WAK des Nationalrats, der diese Volksinitiative als Erst-Rat behandeln wird, beschloss zunächst, die Beratung zu vertagen, bis die Rückweisierungsvorlage des MWSTG vorliege. Mit der Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 30.1.2013,³² auf welche die eidg. Räte in der Zwischenzeit gar nicht eintraten,³³ erfüllte der Bundesrat den entsprechenden Auftrag des Nationalrats. Die WAK des Nationalrats nahm in der Folge die Behandlung der Volksinitiative wieder auf und beschloss, eine Kommissionsinitiative einzureichen und so einen indirekten Gegenentwurf zur Volksinitiative zu erarbeiten. Nachdem in der Folge auch die WAK des Ständerats diesem Beschluss zustimmte, nahm die WAK des Nationalrats an ihrer Sitzung vom 13.8.2013 einen entsprechenden Gesetzesentwurf mehrheitlich an. Dieser sieht vor, die steuerliche Benachteiligung der Gastronomie-Branche gegenüber dem Take-away-Sektor zu verringern, indem neu nicht nur gastgewerbliche Leistungen dem Mehrwertsteuernormalsatz unterliegen, sondern auch zum warmen Verzehr bereitete Speisen und Getränke, die von der Kundschaft mitgenommen werden. Damit kann die bestehende Wettbewerbsverzerrung zwischen den beiden Branchen zwar nicht aufgehoben, aber zumindest deutlich reduziert werden. Im Gegensatz zur Volksinitiative von GastroSuisse wird damit nicht die Gleichbesteuerung von gastgewerblichen Leistungen und allen Nahrungsmitteln angestrebt.³⁴ Vor einer definitiven Verabschiedung des indirekten Gegenvorschlags führte die WAK des Nationalrats eine verkürzte Vernehmlassung durch, welche bis 30.9.2013 dauerte.³⁵

1.8 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.³⁶ 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.

1.9 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

31 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/1, FStR 2013, 74.

32 BBl 2013, 1481.

33 S. Abschn. 1.5.

34 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 13.8.2013), www.parlament.ch/d/mm/2013/seiten/mm-wak-n-2013-08-13.aspx.

35 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 19.8.2013), www.parlament.ch/d/mm/2013/Seiten/mm-wak-n-2013-08-19.aspx.

36 BBl 2012, 2869.

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 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.³⁷

Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 30.9.2013.

1.10 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.³⁸ 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 Gegen-

zug 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.³⁹

1.11 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 Gesetzeskonformität in der Vorprüfung durch die Bundeskanzlei mit Verfügungen vom 19.4.2011⁴⁰ anerkannt wurde. Mit der einen Volksinitiative will erreicht werden, dass die Kinder- und Ausbildungszulagen inskünftig steuerfrei sind, mit der andern, dass verheiratete Paare gegenüber Konkubinatspaaren sowohl steuerlich als auch bei den Sozialversicherungen nicht mehr benachteiligt werden.⁴¹

Am 5.11.2012 wurden die Volksinitiativen eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass die Volksinitiativen formell zustande gekommen sind.⁴²

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 Kenntnissnahme des Ergebnisberichts der Vernehmlassung zur Vorlage betr. die steuerliche Benachteiligung von Ehepaaren.⁴³ 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

37 S. Medienmitteilung des EFD (vom 30.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49039.

38 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FSr 2012, 311 f.

39 S. Medienmitteilung des EFD (vom 17.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=48906.

40 BBl 2011, 3799 und 3803.

41 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FSr 2012, 156.

42 BBl 2013, 243 und 245.

43 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FSr 2012, 310 f.

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 Zweiverdienerehepaaren. 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 Benachteiligung von Ehepaaren, die zu korrigieren wäre. Bei einer Annahme der Initiative wären die Änderungen damit auf die Ehepaarbesteuerung zu beschränken.⁴⁴

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 auszuarbeiten.⁴⁵

1.12 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.⁴⁶ 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.⁴⁷

1.13 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.⁴⁸ 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 veranlagten 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.⁴⁹

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

44 S. Medienmitteilung des EFD (vom 29.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49028.

45 S. Medienmitteilung des EFD (vom 29.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49027.

46 BBI 2013, 617.

47 S. Medienmitteilung des EFD (vom 29.5.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49026.

48 BBI 2011, 6459.

49 BBI 2013, 2267.

Schenkungen sowie Zuwendungen an Ehegatten bzw. registrierte Partner.⁵⁰

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.

Am 13.9.2013 fasste der Bundesrat den formellen Beschluss, die Volksinitiative ohne Gegenvorschlag zur Ablehnung zu empfehlen, und beauftragte das EFD, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten. Nach seiner Auffassung würde die Einführung einer Bundeserbschafts- und -schenkungssteuer die Steuerhoheit der Kantone, die traditionell auch die Erbschafts- und Schenkungssteuern umfasst, einschränken. Diese Kompetenzordnung, die den Kantonen beträchtliche Einnahmen sichert, soll nach dem Willen des Bundesrats beibehalten werden, zumal auch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) eine Bundeserbschaftssteuer entschieden ablehnt.

Die finanziellen Auswirkungen bei einer Annahme der Initiative wären laut Bundesrat ungewiss, hängen sie doch stark von der Umsetzung durch den Gesetzgeber ab. Ob das heutige Steueraufkommen der Kantone gewahrt werden könnte, ist deshalb fraglich. Auch die vorgeschlagene Ausgestaltung der Bundeserbschafts- und -schenkungssteuer überzeugt den Bundesrat nicht. Insbesondere erachtet er die rückwirkende Besteuerung von Schenkungen ab dem 1.1.2012 als unverhältnismässig.⁵¹

1.14 In der Herbstsession 2013 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Verlängerung der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) bis zur endgültigen Aufgabe der Erwerbstätigkeit;
- eine Motion betr. Abschaffung der Stempelabgabe auf Sach- und Vermögensversicherungen;
- eine Motion betr. Abschaffung der Stempelabgabe auf rückkaufsfähigen Lebensversicherungen;
- eine Motion betr. Öffnung der Säule 3a für nichterwerbstätige Personen;

- eine Motion betr. Eindämmung des unlauteren Wettbewerbs in den Grenzregionen zufolge Nichtdurchsetzung des Mehrwertsteuergesetzes;
- eine Motion betr. teilweise Befreiung der Treibstoffe für Pistenfahrzeuge von der Mineralölsteuer.

abgelehnt:

- eine Motion betr. Erhöhung der Fremdbetreuungsabzüge auf Fr. 24 000;
- eine Motion betr. Förderung der Telearbeit durch steuerliche Anreize;
- eine Motion betr. Änderung der Steuergesetze hinsichtlich Umrechnungsdifferenzen in Jahresabschlüssen;
- eine Motion betr. einheitliche Quellenbesteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern in der Schweiz;
- eine Motion betr. Abzug tatsächlich bezahlter Krankenversicherungsprämien bei der direkten Bundessteuer;
- eine Motion betr. Gleichstellung der öffentlichen und der privaten Spitex bei der Mehrwertsteuer.

Der Ständerat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Anpassung des Mehrwertsteuergesetzes;⁵²
- eine Motion betr. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein.

2 Kantone

2.1 Appenzell Innerrhoden

Zurzeit wird in der Ständekommission (Regierung) eine Teilrevision des Steuergesetzes ausgearbeitet, die hauptsächlich Anpassungen an das Bundesrecht zum Inhalt hat. Folgende Themen sind Teil der Revision:

- Anhebung der Mindestlimite bei der Aufwandbesteuerung auf das 7-Fache des Mietzinses bzw. des Mietwerts oder das 3-Fache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung und Einführung einer minimalen Bemessungsgrundlage von Fr. 400 000 beim Einkommen und Fr. 8 Mio. beim Vermögen (mind. das 20-Fache des massgeblichen Aufwands);⁵³
- Einführung einer Freigrenze für die Besteuerung von Lotteriegewinnen und eines Abzugs der Einsatzkos-

50 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 69.

51 S. Medienmitteilung des EFD (vom 13.9.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=50240.

52 S. Abschn. 1.5.

53 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

ten, wobei die gleichen Beträge wie bei der direkten Bundessteuer gelten sollen;⁵⁴

- Steuerbefreiung des Soldes der Milizfeuerwehrlaute für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr bis Fr. 5000;⁵⁵
- Einführung der hälftigen Aufteilung des Kinderabzugs, wenn Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuert Eltern stehen und keine Abzüge für die Unterhaltskosten geltend gemacht werden;⁵⁶
- Festlegung des Steuersatzes bei der Quellensteuer im Zusammenhang mit der Realisation von gesperrten Mitarbeiteroptionen im Ausland auf 18 %;⁵⁷
- Umsetzung der Rechtsweggarantie gem. Art. 29a BV⁵⁸ im Bereich des Steuererlasses;
- Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei steuerbefreiten juristischen Personen bei Umstrukturierungen;
- Aufhebung der Gerichtsferien im kantonalen Steuerungsverfahren.

Die Vorlage wird im Herbst dem Grossen Rat zur Beurteilung vorgelegt werden. Die Landsgemeinde wird voraussichtlich nächsten Frühling über die Vorlage, welche per 1.1.2015 in Kraft treten soll, befinden können.

2.2 Basel-Landschaft

Der Landrat hat am 25.4.2013 eine Änderung des Steuergesetzes beschlossen. Mit der Änderung werden insbesondere verschiedene, auf Bundesebene bereits beschlossene und für die Kantone zwingende Bestimmungen des StHG umgesetzt. Der Regierungsrat hat nach Ablauf der Referendumsfrist folgende gestaffelte Inkraftsetzungen festgelegt:

Per 1.1.2013:

- Anpassungen an Bundesrecht: Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten,⁵⁹ Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge

und Zuwendungen an Parteien,⁶⁰ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁶¹ Bahnreform 2;⁶²

- Anpassung der Vermögensbesteuerung von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen; gemäss neuester Rechtsprechung des Bundesgerichts⁶³ 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. 400 000) 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;
- Präzisierung der Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes;⁶⁴
- Steuerfreiheit von Lotteriegewinnen bis Fr. 1000 sowie Pauschalabzug für Einsatzkosten;⁶⁵
- verwaltungsorganisatorische Änderung bei der kantonalen Taxationskommission; neu wird der Steuererlass in die Zuständigkeit der Taxationskommission integriert;
- 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.⁶⁶

2.3 Basel-Stadt

Am 28.5.2013 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine Gesetzesvorlage für eine Teilrevision des Steuergesetzes mit folgenden Revisionspunkten unterbreitet:

- Einführung einer Freigrenze für die Besteuerung von Lotteriegewinnen und eines Abzugs der Einsatzkosten, wobei die gleichen Beträge wie bei der direkten Bundessteuer gelten sollen;⁶⁷

54 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

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

58 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101.

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

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

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

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

63 BGer 1.5.2012, 2C_337/2011.

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

65 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

66 www.baselld.ch/06-htm.317883.0.html.

67 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

- 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.⁶⁸ Die Änderungen sollen ab der Steuerperiode 2014 gelten.

2.4 Bern

Der Grosse Rat hat am 26.3.2013 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Im Zentrum dieser Revision steht vor allem die Umsetzung von 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 Kapitaleistungen aus Vorsorge bereits rechtskräftige Veranlagungen von Amtes wegen ergänzt werden können, wenn die kantonale Steuerverwaltung von weiteren Kapitaleistungen 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,⁶⁹ Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes,⁷⁰ Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁷¹ Bahnreform 2,⁷² Entwurf über eine Anpassung des DBG

und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.⁷³

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 - 17 zukünftig nicht mehr als landwirtschaftliche Gewerbe im Sinne des BG über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB)⁷⁴ 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.⁷⁵

Die Referendumsfrist ist am 18.7.2013 unbenutzt abgelaufen. Das Inkrafttreten der Teilrevision ist auf den 1.1.2014 geplant.

Der Regierungsrat hat im Juni 2013 den Bericht zur Angebots- und Strukturüberprüfung (ASP 2014) zuhanden des Grossen Rates verabschiedet. Mit der Revision der Berufskostenverordnung soll unter anderem die Gesamtpauschale bei den Berufskosten per 1.1.2014 aufgehoben werden. Das würde zu jährlichen Mehreinnahmen von rd. Fr. 41 Mio. bei den Kantonssteuern und rd. Fr. 22 Mio. bei den Gemeindesteuern führen. Der Grosse Rat wird das Geschäft in der Novembersession 2013 beraten.

2.5 Freiburg

Der Staatsrat hat dem Grossen Rat am 9.9.2013 eine Gesetzesvorlage für eine Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Es geht dabei um die Einführung einer Freigrenze für die Besteuerung von Lotteriegewinnen und eines Abzugs der Einsatzkosten, wobei die gleichen Beträge wie bei der direkten Bundessteuer gelten sollen.⁷⁶

Die Teilrevision wird in der November-Session beraten und soll ab der Steuerperiode 2014 gelten.

2.6 Genf

Der Grosse Rat hat am 29.8.2013 folgende Gesetzesänderungen beschlossen, die Anpassungen an das Bundesrecht vorsehen:

- das Gesetzesprojekt 11 131 betr. der Besteuerung von Lotteriegewinnen. Es gelten die gleichen Beträge

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

69 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

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

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

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

73 BBl 2012, 2869.

74 BG über das bäuerliche Bodenrecht (vom 4.10.1991), SR 211.412.11.

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

76 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

ge für Freigrenze und Abzug der Einsatzkosten wie bei der direkten Bundessteuer;⁷⁷

- das Gesetzesprojekt 10 905 betr. der Besteuerung des Feuerwehrosoldes mit einem Freibetrag von Fr. 9000.⁷⁸

Die Referendumsfrist für die beiden Gesetzesprojekte ist am 21.10.2013 abgelaufen. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 geplant.

Weiter hat der Grosse Rat am 20.9.2013 das Gesetzesprojekt 10 924 gutgeheissen, das die Anpassung des kantonalen Rechts an das Bundesrecht betr. der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vorsieht.⁷⁹

Die Referendumsfrist dauert bis zum 6.11.2013. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 vorgesehen.

2.7 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.

Die Referendumsfrist gegen die Teilrevision des Steuergesetzes ist unbenutzt abgelaufen, sodass die Änderungen noch in diesem Jahr in Kraft treten können.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁸⁰

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 in der Novembersession 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;⁸¹
- Anpassungen an Bundesgesetze: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁸² Besteuerung nach dem Aufwand,⁸³ Besteuerung von Lotteriegewinnen,⁸⁴ Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes,⁸⁵ Kinderbetreuungskostenabzug,⁸⁶ Zuwendungen an politische Parteien,⁸⁷ Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung,⁸⁸ Bahnreform 2,⁸⁹ Anpassung der Mitwirkungspflichten an das neue Rechnungslegungsrecht,⁹⁰ Anpassung der Bestimmungen über die Inventaraufnahme an das neue Erwachsenenschutz-, Personen- und Kindesrecht.⁹¹

Das Referendum wurde nicht ergriffen. Die Teilrevision kann im Internet eingesehen werden.⁹² Sie tritt am 1.1.2014 in Kraft.

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 vorge-

77 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

80 www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/ueberuns/aktuelles/Seiten/Teilrevision-StG4.aspx.

81 BGer 2P.289/2000 (vom 8.1.2002); s. auch Art. 4 Abs. 1 StHG.

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

83 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

84 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

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

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

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

90 BG über die Änderung des Obligationenrechts (vom 23.12.2011), AS 2012, 6679.

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

92 www.nw.ch/de/politik/landratmain/politbusiness/?action=showinfo&info_id=18691.

nommen; 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.

In einem Mantelerlass «Gesetz über die Neuregelung der Steuerschätzungen» sollen die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen, darunter auch das Steuergesetz, angepasst werden.

Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 18.10.2013. Die Unterlagen sind im Internet einsehbar.⁹³

2.11 Schwyz

Der Regierungsrat hat am 19.8.2013 den Entwurf zu einer Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Es handelt sich um die 3. grosse Teilrevision des Steuergesetzes seit dessen Inkraftsetzung am 1.1.2001. Die Vorlage zielt in 1. Linie darauf ab, das kantonale Steuerrecht an neue oder geänderte Vorgaben des Bundesrechts anzupassen (insb. Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,⁹⁴ Neuregelung der Aufwandbesteuerung⁹⁵ und der Lotteriegewinnbesteuerung,⁹⁶ Einführung des Kinderbetreuungskostenabzugs⁹⁷ und des Parteispendenabzugs⁹⁸). Ein weiteres zentrales Anliegen ist angesichts des seit einigen Jahren defizitären kantonalen Finanzhaushalts die Erzielung von Mehreinnahmen in Steuerteilbereichen unter Wahrung der herausragenden steuerlichen Attraktivität des Kantons. Vorgeschlagen werden dazu u. a. die Einführung eines eigenen Kantonsparafonds bei der Einkommenssteuer (Einführung einer zusätzlichen Tarifstufe für höhere Einkommen ab Fr. 225 800) sowie die Erhöhung des Steuersatzes bei der Vermögenssteuer von 0,5 auf 0,6 ‰ (einfache Steuer). Weiter wird für die Dividendenbesteuerung (Teilsatz-

verfahren) eine Reduktion der Entlastung beim Steuersatz von bisher 75 auf neu 50 % vorgeschlagen. Bei der Grundstückgewinnsteuer soll der Zuschlag bei kurzer Besitzesdauer erhöht und der Ertrag zwischen den beteiligten Gemeinwesen neu verteilt werden.

Die Vernehmlassung dauert bis 7.11.2013. Die Unterlagen sind im Internet verfügbar.⁹⁹ Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2015 geplant.

2.12 Solothurn

Der Regierungsrat hat die bei der Gesetzesrevision von 2011 beschlossene Lohnmeldepflicht¹⁰⁰ auf den 1.1.2014 in Kraft gesetzt. Somit sind die solothurnischen Arbeitgeber ab dem kommenden Jahr verpflichtet, dem Steueramt ein Exemplar des Lohnausweises ihrer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter einzureichen. Die Meldung kann mit einem zertifizierten Lohnprogramm automatisch erfolgen.

In seiner Botschaft vom 20.8.2013 an den Kantonsrat lehnt der Regierungsrat die im Februar 2013 eingereichte Volksinitiative «Weniger Steuern für alle»¹⁰¹ ab und empfiehlt sie auch dem Kantonsrat und dem Volk zur Ablehnung. In 1. Linie sind dafür finanzpolitische Gründe verantwortlich, weil die Initiative beim Kanton Steuerausfälle von mind. Fr. 75 Mio. verursachen würde. Diese können nicht verkräftet werden, weil ohnehin ein strukturelles Defizit von Fr. 150 Mio. zu beseitigen ist. Daneben sprechen nach Auffassung des Regierungsrats auch steuerrechtliche und verwaltungsökonomische Gründe gegen die Initiative, denn sie verschiebt die Steuerbelastung von den Alleinstehenden zu den Verheirateten und macht die Steuererhebung komplizierter und intransparenter. Die Finanzkommission des Kantonsrats hat sich der Beurteilung durch den Regierungsrat mit grosser Mehrheit angeschlossen. Wenn der Kantonsrat diesen Anträgen folgt, wird das Volk voraussichtlich am 9.2.2014 über die Initiative abstimmen.

2.13 Thurgau

Der Grosse Rat hat am 14.8.2013 eine Steuergesetzesrevision verabschiedet. Im Wesentlichen ging es um 4 Kernpunkte:

- Wechsel vom monistischen System bei der Grundstückgewinnsteuer zum dualistischen System;

93 www.ow.ch/de/verwaltung/dienstleistungen/?dienst_id=4068.

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

95 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

96 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

99 www.sz.ch/xml_1/internet/de/application/d999/d549/p28026.cfm.

100 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, FStR 2010, 322.

101 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/3, FStR 2013, 264.

- Anpassungen ans Bundesrecht im Zusammenhang mit Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen;¹⁰²
- Abschaffung der ergänzenden Vermögenssteuer;
- Ausdehnung der Steuerbefreiung bei Handänderungen auf alle Nachkommen.

Nach Ablauf der Referendumsfrist wird der Regierungsrat die Gesetzesänderungen auf den 1.1.2014 in Kraft setzen.

2.14 Zürich

Der Kantonsrat wird sich voraussichtlich am 28.10.2013 in 2. Lesung mit der Steuergesetz-Vorlage 4938a zum «Nachvollzug des Bundesrechts betreffend Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes und der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen»^{103, 104} und in 1. Lesung mit der weiteren Vorlage 4958 betr. Besteuerung von Lotteriegewinnen¹⁰⁵ befassen. Da eine Inkraftsetzung dieser kantonalen Gesetzesänderungen auf den 1.1.2014 nicht mehr möglich sein wird, bestehen im Jahr 2014 bei den Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer unterschiedliche Regeln, wie Feuerwehrosold und Lotteriegewinne zu besteuern sind.

Weiter hat das Inkrafttreten des BG über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen¹⁰⁶ auf den 1.1.2014 zur Folge, dass Ehegatten nunmehr ab 2014 auch im Kanton Zürich schon ab Beginn der Steuerperiode, in der sie heiraten, gemeinsam zu besteuern sind. Solange im geltenden Steuergesetz die Regelung vorgesehen ist, dass die gemeinsame Besteuerung erst in der auf die Heirat folgenden Steuerperiode einsetzt, findet Art. 18 Abs. 1 StHG in der Fassung vom 22.3.2013, wonach Ehegatten ab Beginn der Heiratsperiode gemeinsam besteuert werden, direkte Anwendung; das Harmonisierungsrecht des Bundes geht widersprechendem kantonalem Recht vor (Art. 72 Abs. 2 StHG).

Die Vorlage 4965 betr. Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes¹⁰⁷ und die Vorlage 4982 betr. Besteuerung bei gemeinsamer elterlicher Sor-

ge¹⁰⁸ befinden sich weiterhin in der kantonsrätlichen Beratung.

Schliesslich wurde am 16.9.2013 eine parlamentarische Initiative eingereicht, mit der ein allgemeiner Ehegattenabzug von Fr. 2600, analog jenem gleich hohen Abzug bei der direkten Bundessteuer (Art. 213 Abs. 1 Bst. c DBG), verlangt wird. Gemäss der Begründung der Initiative soll damit die Ehe als Institution gestärkt und die Heiratsstrafe gemildert werden.

3 International

3.1 Überblick

Im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen wurden im 3. Quartal 2013 neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Australien (30.7.2013)¹⁰⁹, Ungarn (12.9.2013)¹¹⁰ und China (25.9.2013)¹¹¹ unterzeichnet. Diese werden die derzeit geltenden Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen Staaten ersetzen. Am 4.9.2013 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zum neuen Erbschaftssteuerabkommen mit Frankreich.¹¹²

Im Bereich des steuerlichen Informationsaustausches eröffnete der Bundesrat am 14.8.2013 die Vernehmlassung zu einer Änderung des Steueramtshilfegesetzes (StAhiG).¹¹³ Am 28.8.2013 unterzeichnete die Schweiz ein Steuerinformationsabkommen mit Isle of Man.¹¹⁴ Am 11.9.2013 und 16.9.2013 folgte sodann die Unterzeichnung der entsprechenden Abkommen mit Guernsey¹¹⁵ und Jersey.¹¹⁶ Es handelt sich um die ersten von der Schweiz unterzeichneten Abkommen dieser Art. Schliesslich beschloss der Bundesrat am 9.10.2013, die Multilaterale Konvention der OECD und des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Multilaterale Konvention) zu unterzeichnen.¹¹⁷

3.2 Australien

Das geltende Abkommen aus dem Jahr 1980 enthält eine Bestimmung über den Austausch von Informationen, welche sich auf jene Informationen beschränkt, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens notwen-

102 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

105 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

106 BG über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen (vom 22.3.2013), AS 2013, 2397.

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

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

109 S. Abschn. 3.2.

110 S. Abschn. 3.4.

111 S. Abschn. 3.3.

112 BBI 2013, 7127.

113 S. Abschn. 3.6.

114 S. Abschn. 3.5.

115 S. Abschn. 3.5.

116 S. Abschn. 3.5.

117 S. Abschn. 3.7.

dig sind. Das am 30.7.2013 unterzeichnete neue Doppelbesteuerungsabkommen enthält nun eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach internationalem Standard für sämtliche Steuern.

Trusts gelten als Personen. Erfüllen sie die Voraussetzungen von Art. 4 des Abkommens, gelten sie als ansässig. Dies ist namentlich bei «accumulation or discretionary trusts» australischen Rechts der Fall. Letztere können die Abkommensvorteile für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren jedoch nicht in Anspruch nehmen, wenn diese Einkünfte anschliessend an Personen ausgeschüttet werden, die nicht in Australien ansässig sind, es sei denn, die Einkünfte unterliegen in Australien der Besteuerung und die Steuer wird im Fall der Ausschüttung nicht zurückerstattet.

Der Begriff der Betriebsstätte folgt der Definition gemäss OECD-Musterabkommen und ergänzt diese wie folgt: Eine Betriebsstätte liegt auch vor hinsichtlich Überwachungs- oder Beratungstätigkeiten im Zusammenhang mit einer Bauausführung oder einer Montage, wenn deren Dauer im anderen Staat 12 Monate übersteigt, bei Tätigkeiten, inklusive des Einsatzes beträchtlicher Ausrüstung, zur Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen während einer Dauer von insgesamt mehr als 6 Monaten innerhalb von 24 Monaten, im Fall des Einsatzes von beträchtlicher Ausrüstung für andere Zwecke als die Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen während einer Dauer von mehr als 12 Monaten sowie schliesslich im Fall der Herstellung, Bearbeitung oder Verarbeitung von dem Unternehmen gehörenden Gütern oder Waren durch einen Auftragsfertiger.

Die Unternehmensgewinne von Versicherungsunternehmen bleiben wie bis anhin vom Geltungsbereich des Abkommens ausgeschlossen.

Der generelle Residualsteuersatz auf Dividenden bleibt nach wie vor bei 15 %. Im Konzernverhältnis wird bei einer Beteiligung von mind. 10 % des Kapitals bzw. der Stimmrechte der Residualsteuersatz auf 5 % gesenkt. Beträgt die Beteiligung mind. 80 % der Stimmrechte und wurde diese mind. 1 Jahr gehalten, so besteht unter gewissen Umständen die Möglichkeit einer vollständigen Befreiung von der Quellensteuer. Von der Quellenbesteuerung ebenfalls befreit sind Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen, an die Vertragsstaaten und die Nationalbanken, vorausgesetzt sie stammen nicht aus einer Beteiligung von über 10 % der Stimmrechte an der Gesellschaft, die die Dividenden zahlt.

Für Zinsen ist wie im geltenden Abkommen eine generelle Residualsteuer von 10 % vorgesehen. Neu enthält das Abkommen einen Ausnahmenkatalog. Befreit von der Quellensteuer sind Zinsen an die Vertragsstaaten, die Na-

tionalbanken, Finanzinstitute sowie Vorsorgeeinrichtungen. Die Befreiung der Zinsen an Finanzinstitute gilt jedoch nicht für den Fall, dass das den Zinsen zugrundeliegende Darlehen mit Gegendarlehen (sog. back-to-back) finanziert wird.

Der Residualsteuersatz auf Lizenzgebühren beträgt neu 5 %. Die Definition der Lizenzgebühren ist im Abkommen weiterhin breiter gefasst als nach dem OECD-Musterabkommen. Nicht mehr enthalten sind jedoch Leasinggebühren. Diese fallen nunmehr unter die Bestimmung für Unternehmensgewinne (Art. 7).

Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % aus in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen bestehen, können in diesem Staat besteuert werden.

Auf Kapitalgewinnen aus beweglichem Vermögen kommt Australien ein Nachbesteuerungsrecht zu. War eine Person im Jahr der Veräusserung oder in den 4 vorangehenden Jahren in Australien ansässig, so kann Australien die aus der Veräusserung resultierenden Gewinne ungeachtet von Art. 13 Abs. 5 besteuern. Die Schweiz nimmt solche Gewinne von der Besteuerung aus.

Leistungen der Sozialversicherung sowie der freiwilligen gebundenen Vorsorge werden neu vom Abkommen erfasst (Art. 18). Das Besteuerungsrecht kommt dem Ansässigkeitsstaat zu.

Kapitalleistungen aus Vorsorge können künftig im Vertragsstaat besteuert werden, aus dem sie stammen. Dies gilt auch für periodisch bezahlte Vorsorgeleistungen, falls der Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht nicht wahrnimmt.

Weiterhin nicht enthalten im Abkommen ist eine Aufangbestimmung entsprechend Art. 21 des OECD-Musterabkommens für in den Zuteilungsnormen (Art. 6 bis 20) nicht erwähnte Einkünfte.

Das Abkommen enthält eine Missbrauchsbestimmung, welche Gestaltungen, die hauptsächlich die Inanspruchnahme des Abkommens bezwecken, von den Abkommensvorteilen ausschliesst.

Schliesslich wurde die Bestimmung über das Verständigungsverfahren mit einer Schiedsklausel ergänzt.¹¹⁸

3.3 China

Zwischen der Schweiz und China besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen aus dem Jahr 1990. Dieses enthält

¹¹⁸ S. Medienmitteilung des EFD (vom 30.7.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49776.

eine Bestimmung über den Austausch von Informationen, welche sich auf jene Informationen beschränkt, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens notwendig sind. Das am 25.9.2013 unterzeichnete neue Doppelbesteuerungsabkommen enthält nun eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach internationalem Standard für sämtliche Steuern.

Wie das bisherige Abkommen gilt dieses nicht für die Sonderverwaltungszone von Hongkong und Macao.

Die Ansässigkeitsbestimmung folgt neu dem Wortlaut des Musterabkommens der OECD. Nicht als ansässig gelten demnach natürliche Personen, die über 1 Jahr, aber weniger als 5 Jahre in China wohnen und nach nationalem chinesischem Recht dort nur die aus China stammenden Einkünfte versteuern müssen.

Bauausführungen, Montagen und damit zusammenhängende Überwachungsleistungen gelten neu erst als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate übersteigt. Weiterhin zu einer Betriebsstätte führen Dienstleistungen, die während einer Dauer von mehr als 183 Tagen in einer 12-Monatsperiode für ein einzelnes Projekt oder zusammenhängende Projekte erbracht werden.

Internationale Beförderungsleistungen unterliegen künftig in China nicht mehr der sogenannten «Business tax». Zudem wurde im Protokoll zum Abkommen auch festgehalten, dass solche Leistungen für Zwecke der Mehrwertsteuer als von der Steuer befreite Leistungen gelten.

Der generelle Residualsteuersatz für Dividenden beträgt nach wie vor 10 %. Bei Dividenden von Beteiligungen von mind. 25 % reduziert sich der Residualsteuersatz auf 5 %. Ausgenommen von der Quellenbesteuerung sind Dividenden an die Vertragsstaaten, die Nationalbanken und die (chinesischen) Staatsfonds.

Zinsen können im Quellenstaat weiterhin generell mit 10 % besteuert werden. Das neue Abkommen enthält einen erweiterten Ausnahmenkatalog. Namentlich an die Nationalbanken bezahlte Zinsen sind neu von der Quellenbesteuerung ausgenommen.

Bei den Lizenzgebühren beträgt der Residualsteuersatz neu 9 %. Der Begriff der Lizenzgebühren umfasst weiterhin auch die Leasinggebühren. Der bisher für Leasinggebühren geltende Abschlag von 40 % auf der Bemessungsgrundlage wurde gestrichen.

Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % aus in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen bestehen, können in diesem Staat besteuert werden.

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft

können im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden. Die Besteuerung setzt voraus, dass die veräussernde Person in den 12 Monaten vor der Veräusserung direkt oder indirekt eine Beteiligung an der veräusserten Gesellschaft von mind. 25 % gehalten hat.

Hinsichtlich der Ruhegehälter gilt neu ein Besteuerungsvorbehalt. Der Quellenstaat muss die Ruhegehälter nur dann von der Besteuerung ausnehmen, wenn der Ansässigkeitsstaat des Empfängers diese Ruhegehälter auch effektiv besteuert.

Das Abkommen enthält neu eine Bestimmung für Einkünfte, die nicht unter eine der speziellen Zuteilungsnormen fallen. Solche Einkünfte umfassen insbesondere Leistungen der AHV sowie der Säule 3a. Sie unterliegen der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Halten solche Leistungen jedoch dem Drittvergleich nicht stand, so ist der Quellenstaat für den überschüssenden Teil in der Besteuerung nicht eingeschränkt.

China vermeidet die Doppelbesteuerung wie bis anhin mittels Anrechnung. Die Anrechnung der schweizerischen Gewinnsteuer im Fall einer Dividendenausschüttung von der Schweiz nach China (sog. «underlying tax credit») erfolgt künftig ab einer Mindestbeteiligung von 20 %.

Schliesslich enthält das Abkommen spezielle Bestimmungen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme der Bestimmungen über Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und anderen Einkünfte. Gestaltungen, deren Hauptzweck in der Inanspruchnahme dieser Bestimmungen liegt, sind von deren Vorteilen ausgeschlossen. Zudem erlaubt das Abkommen den Vertragsstaaten, ihre innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen auch für Zwecke des Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden.¹¹⁹

3.4 Ungarn

Das geltende Doppelbesteuerungsabkommen aus dem Jahr 1981 enthält keine Bestimmung über den Informationsaustausch für Steuerzwecke. Dieser ist daher nach ständiger Praxis der Schweiz auf Informationen beschränkt, die für die Anwendung des Abkommens notwendig sind. Das neue Abkommen vom 12.9.2013 enthält nun eine Bestimmung zum Informationsaustausch nach dem internationalen Standard für sämtliche Steuern.

Die vorteilhaften Lösungen des Abkommens von 1981 wurden im neuen Abkommen übernommen. Namentlich kommt das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren wei-

119 S. Medienmitteilung des EFD (vom 25.9.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=50362.

terhin ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat der an den Lizenzgebühren nutzungsberechtigten Person zu.

Der generelle Residualsteuersatz auf Dividenden wurde von 10 % auf 15 % erhöht. Dividenden, die an Gesellschaften gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Beteiligung von mind. 10 % des Kapitals halten, sind jedoch von der Quellenbesteuerung ausgenommen. Ebenso unterliegen Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen und die Nationalbanken ausschliesslich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfängerin.

Die Residualsteuer auf Zinsen von bisher 10 % wurde aufgehoben.

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

Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen aus früherer unselbständiger Erwerbstätigkeit können künftig nur noch im Quellenstaat besteuert werden. In der Schweiz gilt diese Bestimmung für die Leistungen der Säulen 2 und 3a.

Neu enthält das Abkommen eine Missbrauchsbestimmung. Diese verwehrt die Inanspruchnahme der Vorteile der Bestimmungen über Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wenn die Verhältnisse in der hauptsächlichen Absicht gestaltet wurden, die entsprechenden Artikel in Anspruch zu nehmen.¹²⁰

3.5 Steuerinformationsabkommen

Die Steuerinformationsabkommen mit Isle of Man, Guernsey und Jersey folgen weitgehend dem Abkommensmuster der OECD über den Informationsaustausch in Steuersachen aus dem Jahr 2002 sowie Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Sie gelten für die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuern.

Der ersuchte Staat ist verpflichtet, auf Ersuchen sämtliche Informationen auszutauschen, die sich in seinem Besitz befinden oder von Personen kontrolliert werden, die seiner Gebietshoheit unterliegen oder von diesen beschafft werden können. Die zuständigen Behörden müssen über die notwendigen Kompetenzen verfügen, um die ersuchten Informationen zu erhalten und auszutauschen.

Wie unter Art. 26 OECD-Musterabkommen sind auch nach den Steuerinformationsabkommen Gruppensuchen zulässig.

3.6 StAhiG

Die internationalen Entwicklungen auf dem Gebiet des Informationsaustausches machen die Revision des erst im Februar dieses Jahres in Kraft getretenen StAhiG¹²¹ notwendig.¹²² Mit der Revision werden Kritikpunkte aus dem Peer Review des Global Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken und Anwendungsprobleme gelöst, die bei der Durchführung des Informationsaustausches festgestellt wurden. Schliesslich wird die Revision dazu genutzt, die Gruppensuchen ausdrücklich im Gesetz zu regeln.

Um dem internationalen Standard auf dem Gebiet des steuerlichen Informationsaustausches gerecht zu werden, soll die Möglichkeit eines Verfahrens mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Personen eingeführt werden. Dieses Verfahren ist für Fälle mit hoher Dringlichkeit oder für solche, bei welchen der Erfolg einer Untersuchung durch die vorgängige Information beeinträchtigt werden könnte, vorgesehen. Das Vorliegen einer dieser Fallkonstellationen ist durch den ersuchenden Staat glaubhaft zu machen. Die betroffene Person kann die Rechtswidrigkeit des erfolgten Informationsaustausches nachträglich feststellen lassen und im Erfolgsfall Staatshaftungsklage anheben.

Weiter sieht die Revision die ausdrückliche Verankerung der Gruppensuchen im StAhiG vor. Zunächst soll hinsichtlich des erforderlichen Inhalts eines solchen Ersuchens auf den Kommentar zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens in der Fassung von 2012 verwiesen werden. Der Nachvollzug allfälliger Änderungen des Inhalts aufgrund der Entwicklungen des internationalen Standards soll in der Kompetenz des Bundesrats liegen.

Die im StAhiG vorgesehenen Verfahrensregeln sind auf Einzlersuchen zugeschnitten. Die Revision sieht daher

120 S. Medienmitteilung des EFD (vom 12.9.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=50219.

121 AS 2013, 231; SR 672.5.

122 Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes (vom 16.10.2013), Vorabdruck www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/32340.pdf.

eine Ergänzung des StAhiG mit besonderen Verfahrensregeln für Gruppensuchen vor.

Schliesslich ist auch eine Präzisierung hinsichtlich des Ausschlusses der Amtshilfe bei Ersuchen vorgesehen, die auf Informationen basieren, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind. Solche Informationen sollen die Amtshilfe nur dann ausschliessen, wenn sie der ersuchende Staat aktiv erlangt hat. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein Staat sich die Informationen von Drittpersonen beschaffen liess. Nicht aktiv erlangt ein Staat Informationen jedoch, wenn er sie ohne sein Zutun – z. B. durch spontane Amtshilfe – erhält.¹²³

3.7 Multilaterale Konvention

Die Multilaterale Konvention besteht seit 1995 und wurde 2011 einer Revision unterzogen, die den Beitritt insbesondere auch Staaten ermöglicht, die weder Mitglied der OECD noch des Europarats sind. Heute haben 56 Staaten, darunter alle Staaten der G-20 und sämtliche OECD-Mitgliedstaaten mit Ausnahme der Schweiz, Israel und Ungarn, die Konvention unterzeichnet. In mehr als der Hälfte dieser Staaten ist die Konvention in Kraft.

Die Konvention gilt für alle Steuern sowie die obligatorischen Beiträge an die soziale Sicherheit. Der materielle Geltungsbereich kann mittels Vorbehalt auf Steuern vom Einkommen und vom Vermögen eingeschränkt werden.

Die Konvention verpflichtet zum Informationsaustausch auf Ersuchen sowie zum spontanen Informationsaustausch. Sie dient auch als Basis für einen automatischen Informationsaustausch, setzt für diesen aber den Abschluss einer zusätzlichen Vereinbarung zwischen 2 oder mehr Vertragsstaaten voraus. In dieser Vereinbarung sind die vom automatischen Austausch erfassten Informationen festzulegen sowie das Verfahren zu regeln.

Weitere Bereiche der Zusammenarbeit sind die Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland, die Hilfe bei der Vollstreckung von Steuerforderungen sowie die Zustellung von amtlichen Dokumenten. Einem Vertragsstaat steht es frei, die Teilnahme eines anderen Staates an Steuerprüfungen im Einzelfall zu verweigern. Ausserdem kann er erklären, dass er die Teilnahme an Steuerprüfungen generell nicht erlauben will. Die Vollstreckungshilfe und die Zustellung von amtlichen Dokumenten kann mittels Vorbehalt ausgeschlossen werden.

Die Konvention gilt ab dem 1. Januar des Jahres, das dem Jahr folgt, in dem die Konvention für einen Vertragsstaat

in Kraft getreten ist. Für vorsätzlich begangene Steuer-
vergehen gilt sie jedoch rückwirkend. Die Rückwirkung
kann mittels Vorbehalt auf 3 Jahre beschränkt werden.

123 S. Medienmitteilung des EFD (vom 14.8.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=49858.

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:
