
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Thomas Stadelmann

Quellenbesteuerung und Freizügigkeitsabkommen

Ausgewählte neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung und
ihr Einfluss auf die Gesetzgebung

Prof. Dr. Robert Danon

La refonte de la fiscalité internationale des entreprises

Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard
de questions choisies

Dr. iur. et lic. oec. HSG
Marcel R. Jung, LL.M.

**Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch
schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen (1. Teil)**

Besprechung der Urteile des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012 (2C708/2011)
und 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2014/1

2014/1

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

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

Redaktion

Leitung: Dr. iur. Markus Weidmann
(markus.weidmann@unisg.ch; Telefon: +41 (0)44 213 63 63)
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, medien. digital und gedruckt, 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

2014/1

Inhalt

	Artikel	
Thomas Stadelmann	Quellenbesteuerung und Freizügigkeitsabkommen Ausgewählte neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung und ihr Einfluss auf die Gesetzgebung	3
Prof. Dr. Robert Danon	La refonte de la fiscalité internationale des entreprises Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard de questions choisies	16
	Judikatur-Forum	
Dr. iur. et lic. oec. HSG Marcel R. Jung, LL.M.	Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen (1. Teil) Besprechung der Urteile des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012 (2C708/2011) und 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012)	69
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2014/1	95

Quellenbesteuerung und Freizügigkeitsabkommen

Ausgewählte neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung und ihr Einfluss auf die Gesetzgebung

Thomas Stadelmann



Thomas Stadelmann

Inhalt

1	Einführung	4	6	Fazit	12
2	BGE 136 II 241	4		Literatur	12
3	Urteil 2C_116/2013, 2C_117/2013 vom 2. September 2013	5		Materialien	13
3.1	Sachverhalt	5		Rechtsquellen	13
3.2	Rechtliche Erwägungen	5		Praxisanweisungen	13
3.2.1	Kantonale Steuern	5			
3.2.2	Direkte Bundessteuer	6			
3.3	Offen gelassene Fragen	7			
4	Urteil 2C_490/2013 vom 29. Januar 2014	8			
4.1	Sachverhalt	8			
4.2	Rechtliche Erwägungen	8			
5	Vernehmlassungsvorlage	10			
5.1	Problemfelder aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	10			
5.2	Vorgeschlagene Gesetzesänderungen	10			
5.3	Geregelte und offene Fragen	10			
5.3.1	Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag	10			
5.3.2	Zuständigkeit zur Vornahme der nachträglichen ordentlichen Veranlagung	11			
5.3.3	Verzinsung der Quellensteuern	11			
				Anhang: Auszug aus dem Entwurf eines BG über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (vom 13.12.2013)	14

1 Einführung

Das Eidgenössische Finanzdepartement hat Mitte Dezember 2013 das Vernehmlassungsverfahren für ein «Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens» eröffnet.¹ Das Verfahren läuft bis zum 27. März 2014. Im erläuternden Bericht zum Verfahren wird ausgeführt, die bundesgerichtliche Rechtsprechung habe die Quellenbesteuerung für in der Schweiz unselbständig Erwerbende ohne Niederlassungsbewilligung jahrzehntelang als sachlich vertretbar und grundsätzlich mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar angesehen. Ab welchem Ausmass systembedingte Ungleichheiten zur ordentlichen Besteuerung eine stossende Bedeutung erhalten, habe das Bundesgericht bis in die jüngste Vergangenheit nie konkret ausführen müssen.² Erstmals mit Urteil vom 26. Januar 2010³ habe das Gericht die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem Freizügigkeitsabkommen überprüft. Im Zuge dieses Urteils sei der gesetzgeberische Handlungsbedarf für gezielte Anpassungen stark angewachsen.⁴

Ziel des vorliegenden Aufsatzes ist es, einen Überblick über die neueste bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens auf die Quellenbesteuerung Unselbständigerwerbender de lege lata zu geben⁵ und festzustellen, inwieweit die Vernehmlassungsvorlage den bundesgerichtlichen Überlegungen in einzelnen Punkten Rechnung trägt.

2 BGE 136 II 241⁶

Das Bundesgericht hatte die Beschwerde eines Schweizer Bürgers zu beurteilen, welcher in Frankreich Wohnsitz hatte und als Grenzgänger in Genf unselbständig erwerbstätig war. Der Steuerpflichtige verlangte die Berücksichtigung verschiedener Abzüge, welche ihm teilweise gewährt und teilweise verweigert wurden. Gewährt wurden die Abzüge für die Beiträge an die Säule 3a und die Einkaufsbeiträge in die Säule 2; verweigert wurden die Abzüge für die ordentlichen Beiträge der Säule 2, die Prämien an eine Lebensversicherung, die Prämien an die Kranken- und Unfallversicherung sowie diverse Gewinnungskosten, insbesondere die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte.

Das Bundesgericht kam zum Schluss, das in Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA verankerte Diskriminierungsverbot sei direkt anwendbar und habe Vorrang vor entgegenstehenden Bestimmungen des DBG und des StHG. Es stehe auch widersprechendem kantonalem Recht entgegen. Im konkreten Fall nahm das Gericht eine – nach seinen Überlegungen ebenfalls unzulässige – indirekte Diskriminierung an. Das Bundesgericht führte nicht aus, ab wann eine unzulässige Diskriminierung vorliegt – eine derartige Feststellung ausserhalb des zu beurteilenden konkreten Streitgegenstandes wäre auch nicht seine Aufgabe. Aufgrund der Erwägungen ergibt sich jedoch einerseits, dass der Steuerpflichtige über 90 % seines Einkommens in der Schweiz erzielte⁷ und damit bei Verweigerung bestimmter Abzüge – wie beispielsweise der Fahrtkosten – in der Schweiz die entsprechenden Aufwände nirgends geltend gemacht werden konnten; daher resultierte gegenüber in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen eine Überbesteuerung. Andererseits nahm das Gericht Bezug auf die Rechtsprechung des EuGH und führte aus, dieser habe insbesondere auf unzulässige Diskriminierung erkannt, wenn ein nichtansässiger Steuerpflichtiger die Gesamtheit oder die Quasi-Gesamtheit seiner Einkünfte im Staat des Erwerbssortes

1 www.admin.ch/ch/d/gg/pc/pendent.html#EFD.

2 Noch im Urteil 2A.23/2007 vom 19. Februar 2008 hatte das Bundesgericht ausgeführt (E 5.4): «In der Lehre ist anerkannt, dass die – sachgerechte – Quellenbesteuerung von Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz mit dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV im Einklang steht, mit den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen harmoniert und auch im Licht des Freizügigkeitsabkommens mit der Europäischen Union vom 21. Juni 1999 unproblematisch ist (LOCHER, Rz. 23 f., 26 und 39 der Einführung zu Art. 83 ff. DBG; MÖHR, S. 129 f., 155, 157 ff.; RIVIER, S. 114 f., 120 f.; ZIGERLIG/JUD, Rz. 4 ff. der Vorbemerkungen zu Art. 83-101 DBG).» Immerhin kam dann das Bundesgericht im konkreten Fall zum Schluss (BGer 19.2.2008, 2A.23/2007, E 5.4): «Die quellensteuerliche Ungleichbehandlung von 120-Tagekurzaufenthaltern gegenüber solchen mit längeren Aufenthaltsbewilligungen ist mithin sachlich nicht begründet und verletzt Art. 8 Abs. 1 BV ebenfalls.»

3 BGE 136 II 241.

4 Vgl. zum Ganzen Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, 2 f. (Übersicht).

5 Der Autor ist amtierender Bundesrichter und beschränkt sich aufgrund dieser Funktion bezüglich der besprochenen Urteile darauf, die publizierten Erwägungen wiederzugeben, ohne sich damit kritisch auseinanderzusetzen.

6 BGer 26.1.2010, 2C_319/2009 / 2C_321/2009. Auf das Urteil wird nur summarisch eingegangen; es wurde in der Literatur ausgiebig besprochen: vgl. JEANINE DE VRIES REILINGH, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010; KADDOUS/TOBLER, Europarecht: Schweiz – Europäische Union, SZIER 2010; MARANTELLI, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung; OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen; OESTERHELT/GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2010); PEDROLI, Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario; zunächst kritisch: TOBLER, Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts – im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen, nunmehr aber zustimmend im Lichte des Urteils des EuGH vom 28. Februar 2013 C-425/2011 iS Ettwein; siehe KADDOUS/TOBLER, Europarecht: Schweiz – Europäische Union, SZIER 2013, 644 f.

7 BGE 136 II 241 E. 15.1 S. 254.

erziele, aber dort keinen Abzug für Altersvorsorge vornehmen könne.⁸ Basierend auf diesen Erwägungen folgte das Bundesgericht, der Beschwerdeführer habe im konkreten Falle Anspruch auf die gleichen Steuerabzüge wie die in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen.

Mit weiteren Urteilen 2C_33/2010, 2C_34/2010 und 2C_35/2010, alle vom 4. Oktober 2010, alle betreffend italienische Staatsangehörige, welche im Kanton Tessin arbeiteten, hat das Bundesgericht den BGE 136 II 341 bestätigt.

3 Urteil 2C_116/2013, 2C_117/2013 vom 2. September 2013⁹

3.1 Sachverhalt

Die Steuerpflichtigen zogen per 15. Januar 2008 vom Ausland kommend in den Kanton Basel-Stadt und von dort per 1. März 2008 in den Kanton Basel-Landschaft. Der Ehemann war in der Steuerperiode 2008 (15.1.2008 bis 31.12.2008) unselbständigerwerbend und erzielte während dieser Zeit ein Bruttoerwerbseinkommen von Fr. 148 890. Zum Erwerbseinkommen zählten u. a. im Januar 2008 ausgerichtete Einmalzahlungen (pauschale Nettoaufrechnung, Integrationsentschädigung und Sign-on-Bonus) in der Höhe von insgesamt Fr. 23 600. Aufgrund des Status als ausländischer Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz unterlag der Ehemann der Quellenbesteuerung unter Vorbehalt der nachträglichen ordentlichen Besteuerung; der Quellensteuerabzug betrug gemäss Lohnausweis Fr. 22 979.

In der Folge wurden nachträgliche ordentliche Besteuerungen (gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG bzw. Art. 90 Abs. 2 DBG) vorgenommen. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt veranlagte die Steuerpflichtigen – nach teilweiser Gutheissung eines Revisionsgesuches – für die Zeit vom 15. Januar 2008 bis 29. Februar 2008 betreffend die kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 24 500 und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 91 500, betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 33 200 und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 124 100.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft veranlagte die Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1. März 2008 bis 31. Dezember 2008 betreffend die Staatssteuern

mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 108 722 und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 64 454 (infolge Vollsplitting, ausgehend von einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 128 908), betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 104 400 und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 123 800.

Die beiden Veranlagungen verursachten unstrittigerweise eine aktuelle Doppelbesteuerung: Die von der Arbeitgeberin des Ehemannes in der Zeit vom 15. Januar 2008 bis 28. Februar 2008 ausgerichteten Einmalzahlungen in der Höhe von insgesamt Fr. 23 600 wurden sowohl vom Kanton Basel-Stadt vollumfänglich als auch vom Kanton Basel-Landschaft anteilmässig besteuert.

Ausschliesslicher Streitgegenstand vor Bundesgericht war die Frage, welcher der beiden Kantone das Recht zur Besteuerung dieser Einmalzahlungen hatte. Strittig und vom Bundesgericht zu behandeln war daher einzig, welchem der Kantone das Besteuerungsrecht bezüglich der Einmalzahlungen von insgesamt Fr. 23 600 zukam. Zu prüfen war somit, ob diese Zahlungen im Rahmen der nachträglichen ordentlichen Besteuerung dem Kanton Basel-Stadt zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen oder ob sie im Verhältnis zur Dauer des Wohnsitzes in den Kantonen Basel-Stadt bzw. Basel-Landschaft anteilmässig auf diese Kantone aufzuteilen waren.¹⁰

3.2 Rechtliche Erwägungen

3.2.1 Kantonale Steuern

Das Bundesgericht hielt zunächst für die kantonalen Steuern fest, mit Bezug auf die interkantonale Zuständigkeit bestimme Art. 38 Abs. 3 Satz 1 StHG, dass ein Quellensteuerpflichtiger nach dem Recht des Kantons besteuert wird, der zur Besteuerung befugt ist. Für den Kantonswechsel treffe Art. 38 Abs. 4 StHG folgende Regelung: «Verlegt eine nach den Artikeln 32, 33 und 34 Absatz 2 [StHG] steuerpflichtige natürliche Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt, so steht dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu.»¹¹

Das Bundesgericht führte dazu vorab aus, es sei diskutabel, inwiefern bei der nachträglichen ordentlichen Besteuerung (Art. 34 Abs. 2 StHG) eine Aufteilung der Steuerhoheit auf die betroffenen Kantone (Pro-rata-temporis-Veranlagung) sachgerecht und ein Abweichen vom Grundsatz der Einheit der Steuerperiode (Art. 68 Abs. 1

⁸ BGE 136 II 241 E. 13.3 S. 250.

⁹ Vgl. auch die Kommentierung von BGE 136 II 241 durch DANIEL DE VRIES, *Compétence de taxer les revenus unique d'un travailleur soumis à l'imposition ordinaire ultérieure*.

¹⁰ BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 2.4.

¹¹ BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.1.

StHG)¹² gerechtfertigt sei. Denkbar wäre ohne Weiteres, die nachträgliche ordentliche Veranlagung genau gleich wie die «normale» ordentliche Veranlagung zu behandeln und das Besteuerungsrecht dem Kanton des Wohnsitzes am Ende der Steuerperiode zu übertragen. Die bereits bezogenen Quellensteuern erhielten damit den Charakter von Akontozahlungen. Massgebend sei jedoch, dass es sich beim Verweis auf Art. 34 Abs. 2 StHG nach der Botschaft des Bundesrates¹³ um einen bewussten Entscheid des Gesetzgebers und nicht etwa um ein Versehen handelte. Der Gesetzgeber habe damit die Überweisung von (erhobenen) Quellensteuern zwischen den Kantonen vermeiden wollen. Weiter behalte Art. 68 Abs. 1 StHG¹⁴ die Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG ausdrücklich vor.¹⁵

In Auslegung von Art. 38 Abs. 4 StHG¹⁶ stellte das Bundesgericht sodann fest, der Wortlaut der Bestimmung erscheine als missglückt.¹⁷ Ein rein an der Wortbedeutung orientiertes Verständnis der Bestimmung ergebe jedoch teilweise keinen Sinn: Art. 38 Abs. 4 StHG beziehe sich nicht nur auf die nachträgliche ordentliche Besteuerung gemäss Art. 34 Abs. 2 StHG, sondern auch auf die durchgehende Quellenbesteuerung nach Art. 32 und Art. 33 StHG. Für Letztere würde eine anteilmässige Aufteilung des gesamten Jahreseinkommens auf die betroffenen Kantone bewirken, dass bereits erhobene Quellensteuern unter den Kantonen ausgeglichen werden müssten. Abgesehen davon, dass dies eindeutig dem bei der Schaffung der Norm verfolgten Ziel widerspräche, stünde ein solcher Ausgleich auch zum Grundsatz von Art. 38 Abs. 3 iVm Art. 32 Abs. 1 StHG in Widerspruch, wonach der Steuerpflichtige jeweils nach dem Recht des Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskantons besteuert werde. Die Regelung

könne daher – zumindest in Bezug auf die fortgesetzte Erhebung der Quellensteuer – einzig so verstanden werden, dass dem jeweiligen Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskanton das ausschliessliche Besteuerungsrecht für die Zeit zustehe, in welcher der Steuerpflichtige seinen steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt in diesem Kanton hat.¹⁸

Das Gericht führte weiter aus, wenn es in Art. 38 Abs. 4 StHG lediglich um die Ordnung der Steuerhoheit für die nachträgliche ordentliche Besteuerung ginge, so könnte dagegen ein rein an der Wortbedeutung orientiertes Verständnis zwar Sinn machen. Allerdings sei nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber denselben Begriff einer Norm gleichzeitig auf zwei sich widersprechende Arten verstanden haben wollte. Zudem fördere die dargelegte Auslegung auch in Bezug auf die nachträgliche ordentliche Besteuerung die Zielsetzung der Norm. Gerade beim Zufluss einmaliger Leistungen sei es zur prinzipiellen Vermeidung von Ausgleichszahlungen bzw. Rückerstattungen zwischen den Kantonen notwendig, die gleiche Zuordnung dieser Einkommen im Rahmen der Quellenbesteuerung wie auch im Rahmen der nachträglichen ordentlichen Besteuerung vorzunehmen.¹⁹

Insgesamt kam das Bundesgericht daher zum Ergebnis, die Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG betreffend die nachträgliche ordentliche Besteuerung sei so auszulegen, dass dem jeweiligen Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskanton die ausschliessliche Besteuerungsbefugnis nach Massgabe der Steuerpflicht im jeweiligen Kanton zukomme.²⁰ Es ergebe sich damit für die kantonalen Steuern, dass der angefochtene Entscheid des Kantonsgerichts Basellandschaft betreffend die Staatssteuern 2008 bundesrechtswidrig sei; die – während der Wohnsitznahme in Basel-Stadt zur Auszahlung gelangten – Einmalzahlungen in der Höhe von insgesamt Fr. 23 600 stünden als Steuersubstrat ausschliesslich dem Kanton Basel-Stadt zu.²¹

3.2.2 Direkte Bundessteuer

In Bezug auf die direkte Bundessteuer hielt das Bundesgericht fest, die Zuständigkeit zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung bestimme sich nach Art. 216 DBG: Zuständig sei derjenige Kanton, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt hat (Art. 107 Abs. 3 iVm Art. 216 Abs. 1 DBG). Dabei verweise Art. 107 Abs. 3 DBG aufgrund eines

12 Aufgehoben per 1.1.2014, neu Art. 4b Abs. 1 StHG, in Kraft seit 1.1.2014.

13 Botschaft Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, 3910.

14 Aufgehoben per 1.1.2014, neu Art. 4b Abs. 1 StHG, in Kraft seit 1.1.2014.

15 BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.3.

16 «Verlegt eine nach den Artikeln 32, 33 und 34 Absatz 2 [StHG] steuerpflichtige natürliche Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt, so steht dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu.»

17 BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.4.1: «Vom Wortlaut her – «im Verhältnis zur Dauer» («proportionnellement à la durée de l'assujettissement», «proporzionatamente alla durata dell'assoggettamento») – müsste die Regelung so verstanden werden, dass das während einer bestimmten Zeit erzielte Einkommen anteilmässig auf die Kantone zu verlegen ist, in denen eine Steuerpflicht bestand. Ginge es davon abweichend darum, einzelne Einkommensbestandteile auf einzelne Kantone zu verlegen, so hätte kein Bezug auf das Verhältnis zur Dauer genommen werden müssen, sondern es wäre lediglich festzuhalten gewesen, dass dem jeweiligen Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht entsprechend der Quellensteuerpflicht in diesem Kanton zusteht.»

18 BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.4.2.

19 BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.4.3.

20 BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.5.

21 BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.8.

gesetzgeberischen Versehens nach seinem Wortlaut nur auf die Zuständigkeitsordnung bei der zweijährigen Vergangenheitbemessung (Art. 105 BGG) und nicht auch auf diejenige bei der einjährigen Gegenwartsbemessung (Art. 216 DBG), die seit dem 1. Januar 2003 in sämtlichen Kantonen zur Anwendung kommt (Art. 41 iVm Art. 208 ff. DBG).²²

Die unterschiedliche Zuständigkeitsordnung für die Erhebung der Quellensteuer (Art. 107 Abs. 1 DBG) und für die nachträgliche ordentliche Veranlagung (Art. 107 Abs. 3 iVm Art. 216 DBG) führe bei einem Kantonswechsel während laufender Steuerperiode zur Notwendigkeit einer Abrechnung zwischen den betroffenen Kantonen, da die bereits erhobene Quellensteuer an die ordentliche Veranlagung anzurechnen sei (Art. 90 Abs. 2 DBG). Daraus ergebe sich nach herrschender Lehre und Verwaltungspraxis die Besonderheit, dass der nach Art. 216 DBG zuständige Kanton zwar die Veranlagung vornehme, der Steuerbezug jedoch unter Anrechnung der erhobenen Quellensteuern pro rata temporis durch jeden beteiligten Kanton erfolge.²³ Das Bundesgericht erachtete die herrschende Auffassung insofern als sachgerecht, als sich dadurch Diskrepanzen zwischen der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuern vermeiden lassen. Es hielt jedoch in diesem Kontext auch fest, es sei nicht ohne Weiteres klar, ob sie sich mit der bundessteuergesetzlichen Konzeption einer einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit vereinbaren lasse (vgl. Art. 160 und 216 DBG), liess die Frage jedoch offen.

Da das Bundesgericht für den vorliegenden Fall davon ausging, dass für die direkte Bundessteuer der Bezug der nachträglichen ordentlichen Steuer nicht nach dem Grundsatz der Einheit der Steuerperiode, sondern aufgeteilt durch verschiedene Kantone erfolge, kam es betreffend die Direkte Bundessteuer zum Schluss, die bei den kantonalen Steuern dargelegten Überlegungen würden in gleicher Weise für eine Zuweisung der nichtperiodischen bzw. einmaligen Zahlungen an denjenigen Kanton sprechen, in welchem im Realisationszeitpunkt die Steuerpflicht bestand. Es führte aus, angesichts der engen Verknüpfung von Bundessteuer und kantonalen Steuern

im Bereich der Quellensteuer liesse sich nicht rechtfertigen, ohne besondere Veranlassung unterschiedliche Lösungen zu treffen. Art. 197 DBG sehe denn auch vor, dass der kantonale Anteil an der Bundessteuer unter den Kantonen entsprechend den Grundsätzen betreffend das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verteilt werde.²⁴

3.3 Offen gelassene Fragen

Es bleibt festzustellen, dass das Bundesgericht einige Fragen aufwarf und offen liess, weil sie nicht streitgegenständlich bzw. streitentscheidend waren.

So führte das Bundesgericht aus, das KS SSK 14 Interkantonaler Wohnsitzwechsel sehe vor, dass bei Wegzug einer der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterstellten quellensteuerpflichtigen Person in einen andern Kanton, der Kanton mit Wohnsitz am Ende der Periode (Zuzugskanton) für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode zuständig sei, und zwar sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern. Der Zuzugskanton setze das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowie das steuerbare Vermögen für den Zuzugs- und den Wegzugskanton fest. Gestützt auf diese Veranlagung berechneten sowohl der Zuzugskanton als auch der Wegzugskanton gemäss ihren Tarifen die geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern und bezögen die Steuern unter Anrechnung der ihnen abgelieferten (bzw. geschuldeten) Quellensteuern. Überstiegen die Quellensteuern die im nachträglichen ordentlichen Verfahren berechneten Steuern, ergebe sich eine Rückerstattung und im umgekehrten Fall ein Nachbezug.²⁵ Das Bundesgericht hielt fest, es könne vorliegend offen bleiben, ob die Regelung im Kreisschreiben, wonach lediglich der Zuzugskanton die Veranlagung vorzunehmen hat – was wohl aus Sicht der Steuerpflichtigen erheblich effizienter sei –, mit dem Besteuerungsrecht des Wegzugkantons gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG in Einklang stehe oder ob dem Zuzugskanton nicht bloss faktisch eine Führungsrolle einzuräumen sei.²⁶ Erheblich sei vorliegend lediglich, dass sich das KS SSK 14 Interkantonaler Wohnsitzwechsel zur strittigen Frage der Zuweisung unregelmässiger Einkünfte nicht äussere. Auch wenn nach dem in diesem Kreisschreiben vorgeschlagenen Verfahren vorgegangen und die Veranlagung lediglich durch den Zuzugskanton vorgenommen würde,

22 Mit Hinweis auf: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 107 DBG N 5; ZIGERLIG/JUD, Art. 107 DBG N 4; PEDROLI, Art. 107 DBG N 6; zur formellen Bereinigung des DBG per 1. Januar 2014 vgl. das BG über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen (vom 22.3.2013), AS 2013, 2397.

23 Mit Hinweis auf: KS 28 Bezug der direkten Bundessteuer, Ziff. 3.2; KS SSK 14 Interkantonaler Wohnsitzwechsel, Ziff. 1; LOCHER, Art. 90 DBG N 24; PEDROLI, Art. 90 DBG N 13 und Art. 90 DBG N 6; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 160 DBG N 7; RÜTSCHHE/FISCHER, § 35 N 32; ZIGERLIG/JUD, Art. 90 DBG N 9 und Art. 107 DBG N 4.

24 BGer 2C_116/2013, 2C_117/2013, E. 4.3.

25 Vgl. KS SSK 14 Interkantonaler Wohnsitzwechsel, Ziff. 2.

26 Mit Hinweis auf: Art. 3 lit. c iVm Art. 2 V StHG; BGE 139 I 64 E. 3.6 S. 71 f.; vgl. ferner kritisch ZIGERLIG/JUD, Art. 90 DBG N 9.

stünde nichts entgegen, die Zuweisung unregelmässiger Einkünfte an den «Zuflusskanton» vorzunehmen.²⁷

Sodann liess das Bundesgericht offen, ob die Veranlagung im Kanton Basel-Stadt für die Zeit vom 15. Januar 2008 bis 28. Februar 2008 – betreffend die Direkte Bundessteuer – zu Recht erfolgt sei. Es führte aus, in Kenntnis dieser Veranlagung habe die Vorinstanz die Zuständigkeit der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft für die Veranlagung in der gesamten Steuerperiode 2008 anerkannt. Dabei habe die Vorinstanz übersehen, dass ein solcher Kompetenzkonflikt grundsätzlich im Verfahren nach Art. 108 DBG zu klären sei. Erfahre eine Veranlagungsbehörde oder Rechtsmittelinstanz vom konkurrierenden Anspruch eines andern Kantons, sei vor weiteren Veranlagungshandlungen die EStV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen.²⁸ Aus prozessökonomischen Gründen sah das Bundesgericht jedoch davon ab, die Sache zuständigkeitshalber an die EStV zu überweisen²⁹ und hielt fest, im Ergebnis erweise sich der Bezug durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt als zutreffend. Zudem sei die Veranlagung durch den Kanton Basel-Stadt angesichts der nicht abschliessend geklärten Zuständigkeitsordnung im Bereich der Quellensteuer nicht geradezu nichtig.³⁰

Schliesslich liess das Bundesgericht offen, ob die bereits erwähnte Verwaltungspraxis, wonach der nach Art. 216 DBG zuständige Kanton zwar die Veranlagung vornimmt, der Steuerbezug jedoch unter Anrechnung der erhobenen Quellensteuern pro rata temporis durch jeden beteiligten Kanton erfolgt, sich mit der bundessteuergesetzlichen Konzeption einer einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit vereinbaren lässt (vgl. Art. 160 und 216 DBG). Darauf ging es mangels Thematisierung durch die Verfahrensbeteiligten nicht weiter ein.

4 Urteil 2C_490/2013 vom 29. Januar 2014

4.1 Sachverhalt

Der Steuerpflichtige ist deutscher Staatsangehöriger und verfügte im Jahre 2010 über eine Aufenthaltsbewilligung

in der Schweiz. Er unterlag demnach als Arbeitnehmer der Quellenbesteuerung. Bis zum 20. November 2010 hatte er seinen Wohnsitz im Kanton St.Gallen, ab dann im Kanton Schwyz. Im Kanton Schwyz wurde er in der nachträglichen ordentlichen Veranlagung für das Jahr 2010 veranlagt. Dabei ging die Steuerverwaltung davon aus, dass das Einkommen und Vermögen auf die Kantone St.Gallen und Schwyz im Verhältnis zur jeweiligen Wohnsitzdauer aufzuteilen ist. Der Steuerpflichtige erhob gegen diese Veranlagung Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, wobei er verlangte, auf eine Steuerauscheidung zu Gunsten des Kantons St.Gallen sei zu verzichten. Die Quellensteuer sei im Umfang, in dem sie die in A, Kanton Schwyz, geschuldete Steuer übersteige, zurückzuerstatten. Er bestritt nicht, dass er die gesetzlichen Voraussetzungen für die Quellenbesteuerung und für die nachträgliche ordentliche Veranlagung erfüllte, machte aber geltend, er werde infolge der Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG schlechter behandelt als ein Schweizer Bürger in der gleichen Situation; als Schweizer würde er gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG³¹ für das ganze Jahr im Kanton Schwyz steuerpflichtig und müsste insgesamt rund Fr. 118 000 weniger an Steuern bezahlen als er jetzt aufgrund seiner teilweisen Besteuerung im Kanton St.Gallen bezahlen müsse. Diese Schlechterbehandlung verstosse gegen Art. 2 FZA und 9 Abs. 2 Anhang I FZA, gegen Art. 25 DBA-D sowie gegen Art. 8 Abs. 2 BV. Seine Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht abgewiesen.

4.2 Rechtliche Erwägungen

Das Bundesgericht stellte vorab fest, der Quellenbesteuerung (anstatt der ordentlichen Veranlagung) unterliege nur das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 32 Abs. 1 StHG). Demgegenüber würden das Vermögen sowie die übrigen Einkommensbestandteile, namentlich der Vermögensertrag, in jedem Fall ordentlich veranlagt (Art. 34 Abs. 1 StHG; ebenso Art. 90 Abs. 1 DBG).³² Für die nachträgliche ordentliche Veranlagung (Art. 34 Abs. 2 StHG) verbleibe nur das der Quellensteuer unterliegende Einkommen (ebenso Art. 90 Abs. 2 DBG). Art. 38 StHG stehe im Titel über die Quellensteuer und gelte systematisch nur für diese; auch die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG (pro-rata-Besteuerung durch die beteiligten Kantone) gelte demnach einzig für den Bereich der Quellensteuer, mithin für die nachträgliche ordentliche Veranlagung der zunächst an der Quelle besteuerten Einkommensteile.³³ Für die ergänzende or-

27 Vgl. zum Ganzen: BGer 2.9.2013, 2C_116/2013 / 2C_117/2013, E. 3.7.1 f.

28 Mit Hinweis auf: Art. 108 Abs. 1 DBG; BGE 137 I 273 E. 3.3.1 S. 277 f. mit Hinweisen; BGer 10.3.2008, 2P22/2007, E. 6; BGer 26.10.2006, StR 2007, 127, 130; BGer 28.9.1999, ASA 70 (2001/2002), 529, 531 ff.

29 Mit Hinweis auf: BGer 10.3.2008, 2P22/2007, E. 6.

30 Mit Hinweis auf: BGer 19.3.2013, StE 2013 B 97.11 Nr. 28 E. 2.1; BGer 26.10.2006, StR 2007, 127, 130 f.

31 Aufgehoben per 1.1.2014, neu Art. 4b Abs. 1 StHG, in Kraft seit 1.1.2014.

32 Sog. ergänzende ordentliche Veranlagung; ZIGERLIG/RUFENER, Art. 34 StHG N 1; ZIGERLIG/JUD, Art. 90 DBG N 2.

33 Mit Hinweis auf: ZIGERLIG/RUFENER, Art. 38 StHG N 2a.

dentliche Veranlagung würden demgegenüber die normalen Vorschriften über die ordentliche Veranlagung gelten, auch bezüglich örtlicher Zuständigkeit.³⁴ Für das Vermögen sowie diejenigen Einkommensteile, die nicht der Quellensteuer unterlägen, gelte somit im Falle des unterjährigen Wohnortwechsels nicht Art. 38 Abs. 4 StHG, sondern die Grundregel von Art. 68 Abs. 1 Satz 1 (und allenfalls Satz 2) StHG.³⁵

Das Gericht hielt sodann fest, die von der Steuerverwaltung Schwyz vorgenommene Steuerauscheidung zwischen den Kantonen Schwyz und St.Gallen habe sich nicht bloss auf das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezogen, sondern auch auf das Einkommen aus Wertschriftenertrag sowie das Vermögen. Dies widerspreche der dargelegten gesetzlichen Regelung. Zwar werde verwaltungstechnisch die ergänzende und die nachträgliche ordentliche Veranlagung sinnvollerweise gemeinsam und nicht in zwei getrennten Verfahren erfolgen.³⁶ Das könne aber nicht dazu führen, dass die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG, die nur mit Rücksicht auf die Besonderheiten der Quellensteuer eingeführt wurde, auch angewendet werde für Vermögen und Einkommensbestandteile, die von vornherein gar nie der Quellensteuer unterliegen können.

Dies hatte zur Folge, dass der vom Beschwerdeführer beanstandete Nachteil erheblich geringer ausfiel als von ihm berechnet wurde; er beschränkte sich auf die Differenz in der Steuerbelastung zwischen den Kantonen St.Gallen und Schwyz für das für die Zeit vom 1. Januar bis 20. November 2010 umgerechnete steuerbare Einkommen. Es wurde offen gelassen, ob diese verbleibende Benachteiligung gegen die Verfassung (Art. 8 Abs. 2 BV) verstosse, da sie sich aus einem für das Bundesgericht massgebenden (Art. 190 BV) Bundesgesetz (Art. 38 Abs. 4 StHG) ergibt.

Das Bundesgericht prüfte in der Folge, ob der verbleibende Nachteil mit dem FZA vereinbar sei. Es hielt dabei insbesondere fest, im Nachgang zu den vorstehend (Abschn. 2) genannten Urteilen habe die Schweizerische Steuerkonferenz eine Analyse vorgenommen und sei zum Schluss gekommen, dass auch die Ungleichbehandlungen zwischen den echt quellenbesteuerten, in der Schweiz ansässigen EU-Angehörigen und den Schweizer Steuerpflichtigen mit dem FZA nicht vereinbar sei.³⁷ Gleicher Meinung sei die Lehre.³⁸ Die Steuerkonferenz habe daher

vorgeschlagen, ungeachtet der Höhe der Einkommen die nachträgliche ordentliche Veranlagung (Art. 34 Abs. 2 StHG) zuzulassen; so könne die Ungleichbehandlung vermieden werden, unter Vorbehalt einer Verzinsung in den Fällen, wo die Quellensteuer früher erhoben werde als die ordentliche Steuer.³⁹ Diese Lösung werde heute offenbar von allen Kantonen angewendet.⁴⁰ Die Lehre sei teilweise der Auffassung, damit werde den Anforderungen des FZA Genüge getan⁴¹, bezweifle dies aber teilweise und sehe weiterhin Ungleichheiten.⁴²

Das Bundesgericht hielt weiter fest, vorliegend sei eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorgenommen worden und insoweit die Diskriminierung an sich geheilt.⁴³ Die Quellensteuer verliere damit ihren Charakter als echte Steuer und werde zu einer reinen Sicherungssteuer.⁴⁴ Die hauptsächlichen Ungleichbehandlungen zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich Veranlagten seien damit entfallen. Trotzdem werde vorliegend der Beschwerdeführer infolge von Art. 38 Abs. 4 StHG anders behandelt, als wenn er Schweizer Bürger wäre. Das Bundesgericht stellte fest, dass sich die Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG je nach Situation für Quellenbesteuerte vorteilhaft oder nachteilig auswirkt: Ziehen sie – wie der Beschwerdeführer – im Verlauf des Steuerjahres von einem Hochsteuernkanton in einen Niedrigsteuernkanton, so bezahlen sie im Ergebnis mehr Steuern als ordentlich Veranlagte. Im umgekehrten Fall sind sie hingegen be-

Quellensteuerordnung, 263 ff.; LOCHER, Einführung zu Art. 83 ff. DBG N 38; MARANTELLI, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, Rz 23; NOËL, «Biehl, Schumacker ...» et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, 153 ff.; MOSHEK, L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010, 340 ff.; MÖHR, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, 167 f.; NOËL, L'impôt à la source et la libre circulation, 71 ff.; OBERSON, Précis de droit fiscal international, 326; OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, 227 f.; PEDROLI, Intro. aux art. 83-101 LIFD N 24 f.; RIVIER, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, 120; ZIGERLIG/JUD, Vor Art. 83-101 DBG N 12b; ZIGERLIG, Schweizerische Quellensteuerordnung – quo vadis?, 144; a. M. KOLB, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, 29 f.

39 Mit Hinweis auf: SSK Analyse, Ziff. 5.1.

40 Mit Hinweis auf: ZIGERLIG, Schweizerische Quellensteuerordnung – quo vadis?, 145.

41 Mit Hinweis auf: LOCHER, Einführung zu Art. 83 ff. DBG N 38; MÖHR, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, 250; ZIGERLIG/JUD, Vor Art. 83-101 DBG N 12b.

42 Mit Hinweis auf: NOËL, «Biehl, Schumacker ...» et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, 154 f.; OBERSON, Droit fiscal suisse, 291; OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, 227; PEDROLI, Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario, Rz 24 f.; ZIGERLIG, Schweizerische Quellensteuerordnung – quo vadis?, 144 f.

43 Mit Hinweis auf: BGer 23.11.2010, 2C_21/2010, E 4.3.2.

44 Mit Hinweis auf: ZIGERLIG/RUFENER, Art. 34 StHG N 3.

34 Mit Hinweis auf: LOCHER, Art. 90 DBG N 11.

35 Aufgehoben per 1.1.2014, neu Art. 4b Abs. 1 StHG, in Kraft seit 1.1.2014.

36 Mit Hinweis auf: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 90 DBG N 6; AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 90 DBG N 2b.

37 Mit Hinweis auf: SSK Analyse, Ziff. 3.3.

38 Mit Hinweis auf: HINNY, Vom Saisonier zum EG-Kurzaufenthalter, 810 ff.; HINNY, Personenverkehrsabkommen und Schweizer

vorteilt. Die beanstandete Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG benachteiligt somit nicht systematisch oder inhärent die ausländischen Staatsangehörigen gegenüber den schweizerischen, sondern mildere bloss die Auswirkungen von Art. 68 Abs. 1 StHG⁴⁵ in beide Richtungen. Dies ändere allerdings nichts daran, dass der Beschwerdeführer in seiner konkreten Situation benachteiligt werde. Eine individuelle Ungleichbehandlung könne grundsätzlich nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass die anwendbare Rechtsordnung in anderen Situationen oder grosso modo nicht benachteiligend sei.⁴⁶

Das Bundesgericht prüfte sodann, ob die Ungleichbehandlung durch im FZA enthaltene spezifische Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt werden kann. Es hielt fest, der – zulässige – Sicherungszweck sei beim Beschwerdeführer durch den Quellensteuerabzug bereits hinreichend erfüllt. Es kam im Weiteren zum Schluss, insgesamt lasse sich die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG durch den in Art. 21 Abs. 3 FZA vorbehaltenen Sicherungszweck nicht rechtfertigen und sei auch nicht durch das System der Quellenbesteuerung bedingt. Sie stelle damit eine mit dem FZA nicht vereinbare Diskriminierung dar und sei deshalb im Falle der nachträglichen ordentlichen Veranlagung von in der Schweiz wohnhaften Personen, die dem FZA unterstehen – soweit dadurch eine Höherbesteuerung resultieren würde –, nicht anwendbar.

Aufgrund dieses Ergebnisses hielt das Bundesgericht fest, es könne offen bleiben, ob Art. 38 Abs. 4 StHG auch zum DBA-D in Widerspruch stehe.

5 Vernehmlassungsvorlage

5.1 Problemfelder aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

Die besprochenen Bundesgerichtsurteile zeigen – insbesondere mit Blick auf das FZA – folgende kritische Punkte auf:

- Die Verweigerung von Steuerabzügen für einen quellenbesteuerten Unselbständigerwerbenden kann – je nach konkreter Situation bzw. je nach dem prozentualen Anteil des quellenbesteuerten Einkommens am

Gesamteinkommen – eine nach FZA unzulässige Diskriminierung zur Folge haben.

- Die Steuerauscheidungsregelung nach Art. 38 Abs. 4 StHG für nachträglich ordentlich Besteuerte ist – speziell auch im Konnex mit der Regelung nach DBG – geeignet, verfahrensmässige Probleme zu verursachen. Das Bundesgericht erwähnt insbesondere – ohne dazu detailliert Stellung zu nehmen – in Bezug auf das DBG die Frage der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit gegenüber der gehandhabten Veranlagungspraxis mit pro-rata-Steuerbezug sowie in Bezug auf das StHG die Frage der Veranlagungszuständigkeit für die nachträgliche ordentliche Veranlagung.
- Die Steuerauscheidungsregelung nach Art. 38 Abs. 4 StHG kann – je nach konkreter Situation, d. h. bei Wechsel von einem Hochsteuernkanton in einen Niedrigsteuernkanton – eine nach FZA unzulässige Diskriminierung zur Folge haben.

Zu untersuchen bleibt, inwieweit die angesprochenen Probleme durch das in Vernehmlassung gegebene «Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens» beseitigt werden.

5.2 Vorgeschlagene Gesetzesänderungen

Die Vernehmlassungsvorlage enthält insbesondere die im Anhang soweit wiedergegebenen Bestimmungen, wie sie im vorliegenden Kontext interessieren.

5.3 Geregelte und offene Fragen

5.3.1 Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Die Vorlage sieht vor, dass Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz auf Antrag nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 89a DBG bzw. Art. 33b StHG). Diese Möglichkeit besteht voraussetzungslos.

Für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz – also u. a. Grenzgänger – sieht die Vorlage vor, dass eine nachträgliche ordentliche Veranlagung verlangt werden kann, wenn der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz steuerbar ist und ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist (Art. 99a DBG bzw. Art. 35a StHG). Die Vorlage nimmt mit diesen Bestimmungen die Überlegungen des BGE 136 II 241 auf, wonach Quasi-Ansässigen die gleichen Abzüge wie ordentlich Besteuernten zu gewähren sind, wenn sie einen überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften. Mit Blick darauf legt sie fest, dass das Eidg. Finanzdepartement in Zu-

45 Aufgehoben per 1.1.2014, neu Art. 4b Abs. 1 StHG, in Kraft seit 1.1.2014.

46 Mit Hinweis auf: HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 174; MOSHEK, L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010, 341 f.; in Bezug auf DBA: RIVIER, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, 114.

sammenarbeit mit den Kantonen die Voraussetzungen für die nachträgliche ordentliche Veranlagung näher umschreibt (Art. 99a Abs. 4 DBG bzw. Art. 35a Abs. 4 StHG). Das ist insofern sachgerecht, als dadurch einerseits den Grenzwerten gemäss EuGH-Rechtsprechung – bzw. allenfalls auch bundesgerichtlicher Rechtsprechung – flexibler Rechnung getragen werden kann. Andererseits räumt sie die Möglichkeit ein, unilateral auch für Drittstaatsangehörige Massnahmen für die Vermeidung von Diskriminierung zu schaffen.

Die beiden nachträglichen ordentlichen Veranlagungen – für Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt einerseits und solchen ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt andererseits – haben insofern unterschiedliche Konsequenzen, als für erstere die Wahl der nachträglichen ordentlichen Veranlagung endgültig ist; sie gilt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht auch für die folgenden Jahre (Art. 89a Abs. 5 iVm Art. 89 Abs. 3 DBG bzw. Art. 33b Abs. 5 iVm Art. 33a Abs. 3 StHG).⁴⁷ Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz können jeweils für jedes Steuerjahr neu den Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung stellen.⁴⁸

Es ist festzustellen, dass mit diesen Regelungen die in BGE 136 II 241 festgestellten unzulässigen Diskriminierungen beseitigt werden.

5.3.2 Zuständigkeit zur Vornahme der nachträglichen ordentlichen Veranlagung

Die Vorlage sieht vor, dass für die nachträgliche ordentliche Veranlagung der Kanton zuständig ist, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat (Art. 107 Abs. 5 lit. b DBG bzw. Art. 38a Abs. 5 lit. a StHG) bzw. – für Steuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz – der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht erwerbstätig war (Art. 107 Abs. 5 lit. b DBG bzw. Art. 38 Abs. 5 lit. b StHG).

Die Vorlage folgt damit grundsätzlich – die Abweichung für die Personen ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt ist systembedingt, die Regelung erfolgt jedoch analog – derjenigen für ordentlich besteuerte Personen. Damit wird die im Urteil 2C_490/2013 festgestellte Diskriminierung beseitigt. Gleichzeitig werden die im Urteil

2C_116/2013, 2C_117/2013 festgestellten verfahrensmässigen Probleme beseitigt, da nunmehr nur noch ein Kanton für die Veranlagung zuständig ist. Dies erfolgt kongruent sowohl betreffend die direkte Bundessteuer wie auch betreffend die kantonalen Steuern.

In der Vorlage wird sodann zwar nicht explizit geregelt, ob mit der dargelegten Zuständigkeitsregelung auch die heutige Praxis gemäss KS SSK 14 Interkantonaler Wohnsitzwechsel aufgegeben werden soll, welche zwischen Veranlagung und Steuerbezug unterscheidet.⁴⁹ Aus dem Umstand, dass nach dem neuen System sogar die ordentlichen Quellensteuern nur noch dem Kanton am Ende der Steuerperiode zustehen und eine Überweisung der von einem anderen Kanton bezogenen Steuern erfolgen muss⁵⁰, lässt sich jedoch kein anderer Schluss ziehen. Damit wird den vom Bundesgericht im Urteil 2C_116/2013, 2C_117/2013 angetönten Bedenken bezüglich der Systemkonformität der – heutigen – Praxis Rechnung getragen, und die dort getroffene Regelung betreffend Zuweisung von ausserordentlichen Lohnbestandteilen wird hinfällig.

5.3.3 Verzinsung der Quellensteuern

De lege lata sieht Art. 4 Abs. 1 Satz 2 QStV vor, dass bei nachträglicher ordentlicher Veranlagung die an der Quelle abgezogenen Steuern zinslos angerechnet werden. Für die kantonalen Steuern fehlt es heute an einer expliziten Regelung im StHG. Ob im kantonalen Recht analoge Regelungen bestehen, kann hier offen bleiben.

Neu hält die Vorlage sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für die kantonalen Steuern fest, dass die an der Quelle abgezogene Steuer zinslos angerechnet wird (Art. 89 Abs. 3, Art. 89a Abs. 5 sowie Art. 99a Abs. 3 DBG bzw. Art. 33a Abs. 4, Art. 33b Abs. 5 sowie Art. 35a Abs. 3 StHG). Hierzu wird u. a. ausgeführt, die Verzinsung der Quellensteuern durch die Kantone ab dem Zeitpunkt des Lohnabzuges sei aus administrativer Sicht nicht sinnvoll. Die Kantone müssten damit in jedem Einzelfall feststellen, wann der Schuldner der steuerbaren

47 Vgl. Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Anhang 2.

48 Vgl. Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Anhang 3.

49 Vgl. dazu Abschn. 3.2.2 vorstehend.

50 Vgl. Art. 107 Abs. 2 DBG (analog Art. 38a Abs. 2 StHG): «Hat der Arbeitnehmer nach Artikel 83 am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen als dem in Absatz 1 erwähnten Kanton, so überweist die erhebende Behörde die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Kanton, in dem der Arbeitnehmer steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat.»

Leistung den Quellensteuerabzug vorgenommen habe, um eine korrekte Verzinsung zu gewährleisten.⁵¹

Es drängt sich hier der Vergleich mit Steuerakontozahlungen auf. Dabei kann hier nicht auf die Regelung der – allfälligen – Verzinsung von Steuerakontozahlungen in den einzelnen Kantonen eingegangen werden. Für die direkte Bundessteuer ist immerhin festzuhalten, dass gemäss der Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer als allgemeiner Fälligkeitstermin der 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres gilt (Art. 1 Abs. 1) und auf Raten- und sonstigen Vorauszahlungen vom Zahlungseingang bis zur ursprünglichen Fälligkeit ein Vergütungszins entrichtet werden muss (Art. 4 Abs. 1). In ähnlicher Weise bestimmt beispielsweise die Steuerverordnung LU in § 33 Abs. 1, dass Vorauszahlungen entsprechend ihrem Zahlungseingang, frühestens ab 1. Januar der Steuerperiode, bis zur Fälligkeit der Abgabeforderung zu verzinsen sind.⁵² Es ist einerseits nicht ohne Weiteres nachvollziehbar, wieso bei Akontozahlungen eine Verzinsung ohne Probleme möglich ist, dies aber bei Quellensteuerzahlungen grössere Probleme verursachen soll. Andererseits ist festzustellen, dass durch die Nichtverzinsung von Quellensteuerzahlungen eine Ungleichbehandlung gegenüber den ordentlich Besteuernten geschaffen bzw. beibehalten und neu auch für die kantonalen Steuern im StHG verbindlich festgelegt wird. Es sei hier offen gelassen, ob diese Ungleichbehandlung effektiv derart gravierend ist, dass von einer unzulässigen Diskriminierung gesprochen werden müsste.

6 Fazit

Der Gesetzesentwurf zur Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens nimmt alle Probleme auf, die das Bundesgericht in der neuesten – teilweise erst nach Einleitung des Vernehmlassungsverfahrens ergangenen – Rechtsprechung erkannt hat und führt diese sachgerechten Lösungen zu. Zu überdenken wäre allenfalls nochmals die bloss zinslose Anrechnung der an der Quelle abgezogenen Steuer im Rahmen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung.

Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- DE VRIES REILINGH DANIEL, Compétence de taxer les revenus unique d'un travailleur soumis à l'imposition ordinaire ultérieure, in: dRSK publiziert 20.12.2013
- DE VRIES REILINGH JEANINE, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010, RJN Recueil de jurisprudence neuchâteloise 2010, Neuchâtel 2011, 147
- HINNY PASCAL, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 165
- Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004, 251
 - Vom Saisonnier zum EG-Kurzaufenthalter. Unzulänglichkeiten der Schweizer Quellensteuerordnung, in: Pierre Tercier (Hrsg.), FS Gauch, Zürich 2004, 801
- KADDOUS CHRISTINE/TOBLER CHRISTA, Europarecht: Schweiz – Europäische Union, SZIER/RSDIE 2010, 597 ff.
- Europarecht: Schweiz – Europäische Union, SZIER/RSDIE 2013, 635 ff.
- KOLB ANDREAS, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004, 22
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil 2001, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Therwil 2004
- MARANTELLI ADRIANO, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, Jusletter, 12.4.2010
- MÖHR MARCO, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St.Gallen, Chur 2002
- MOSHEK VALENTINA, L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010, ASA 79 (2010/2011), 303
- NOËL YVES, «Biehl, Schumacker ...» et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, in: Peter Locher, Bernard Rolli, Peter Spori (Hrsg.), Internationales Steuerrecht in der Schweiz: Aktuelle Situation und Perspektiven, FS Ryser, Bern 2005, 141 ff.
- L'impôt à la source et la libre circulation, in: Bettina Kahil-Wolff (éd.), Assujettissement, cotisations et

51 Vgl. Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, 26.

52 Vgl. auch www.steuerinformationen.ch/tag/vergutungszins/.

questions connexes selon l'Accord sur la libre circulation des personnes CH-CE, Berne 2004, 71

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 4. A., Basel 2012
– Précis de droit fiscal international, 3. A., Bern 2009

OESTERHELT STEFAN, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen. Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts, FStR 2010, 211

OESTERHELT STEFAN/GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2010), SZW 2011, 85

PEDROLI ANDREA, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008
– Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario, RtiD 2011, 563

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009

RIVIER JEAN-MARC, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 (2002/2003), 97

RÜTSCHÉ JAKOB/FISCHER ELIANE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Basel 2011

TOBLER CHRISTA, Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts – im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen, SZIER 2011, 389

ZIGERLIG RAINER, Schweizerische Quellensteuerordnung – quo vadis? in: Staatskanzlei und Verwaltungsgerecht Kanton St.Gallen (Hrsg.), FS Cavelti, St.Gallen 2012, 130

ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008

ZIGERLIG RAINER/RUFENER ADRIAN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002

Materialien

Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (vom 24.5.2000), BBI 2000, 3898

Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Erläuternder Bericht, Bern 13.12.2013, www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&print_style=yes&msg-id=51388

Rechtsquellen

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

FZA, Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft andererseits (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

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

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

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

V StHG, Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (vom 9.3.2001), SR 642.141

Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer (vom 10.12.1992), SR 642.124

QStV, Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung) (vom 19.10.1993), SR 642.118.2

Steuerverordnung LU (vom 12.12.2000), SRL 621

Praxisanweisungen

KS 28 Bezug der direkten Bundessteuer, Kreisschreiben Nr. 28 der EStV betr. Bezug der direkten Bundessteuer (vom 29.1.1996)

KS SSK 14 Interkantonaler Wohnsitzwechsel, Kreisschreiben Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz betr. Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 90 Abs. 2 DBG, Art. 34 Abs. 2 StHG) (vom 6.7.2001)

SSK Analyse, Schweizerische Steuerkonferenz, Analyse zu den Bundesgerichtsentscheiden vom 26. Januar 2010 und 4. Oktober 2010 und zum Verwaltungsge-

richtsentscheid (NE) vom 2. Juni 2010 (Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen in der Schweiz) (vom 3.11.2010)

Anhang: Auszug aus dem Entwurf eines BG über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (vom 13.12.2013)

DBG

Art. 89 Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen

¹ Personen, die nach Artikel 83 Absatz 1 der Quellensteuer unterliegen, werden von Amtes wegen nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt, wenn ihre Bruttoeinkünfte in einem Steuerjahr einen bestimmten Betrag erreichen oder übersteigen.

Das EFD legt diesen Betrag periodisch in Zusammenarbeit mit den Kantonen fest; er muss dabei deutlich unterhalb des jährlichen Bruttomedianlohns zu stehen kommen.

² Der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen auch Ehegatten von Personen nach Absatz 1, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben.

³ Die nachträgliche ordentliche Veranlagung gilt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

⁴ Die an der Quelle abgezogene Steuer wird zinslos angerechnet.

Art. 89a Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

¹ Personen, die nach Artikel 83 Absatz 1 der Quellensteuer unterliegen und deren Bruttoeinkünfte in einem Steuerjahr den gemäss Artikel 89 Absatz 1 festgelegten Betrag nicht erreichen, werden auf Antrag hin nachträglich ordentlich veranlagt.

² Der Antrag erstreckt sich auch auf den Ehegatten, der mit dem Antragsteller in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

³ Er muss bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eingereicht werden. Für Personen, die die Schweiz verlassen, endet die Frist für die Einreichung des Antrags im Zeitpunkt der Abmeldung.

⁴ Erfolgt keine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag, so tritt die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden direkten Bundessteuer auf dem Erwerbseinkommen. Zusätzliche nachträgliche Abzüge werden nicht gewährt.

⁵ Artikel 89 Absätze 3 und 4 ist anwendbar.

Art. 91 Der Quellensteuer unterworfenen Arbeitnehmer

¹ Im Ausland wohnhafte Grenzgänger, Wochenaufenthalter und Kurzaufenthalter unterliegen für ihr in der Schweiz erzielt Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Quellensteuer nach den Artikeln 84-85. Artikel 37a bleibt vorbehalten.

² [...]

Art. 99 Abgeleitete Steuer

Die Quellensteuer tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden direkten Bundessteuer auf dem Erwerbseinkommen. Zusätzliche nachträgliche Abzüge werden nicht gewährt.

Art. 99a Nachträgliche ordentliche Veranlagung

¹ Die nach Artikel 91 der Quellensteuer unterliegenden Personen können für jede Steuerperiode bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn:

- a. der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz steuerbar ist;
- b. ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist.

² Die nach Artikel 91 der Quellensteuer unterliegenden Personen, die die Voraussetzungen von Absatz 1 nicht erfüllen, können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, sofern dies erforderlich ist, um Abzüge geltend machen zu können, die in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind, welche die Schweiz abgeschlossen hat.

³ Die an der Quelle abgezogene Steuer wird zinslos angerechnet.

⁴ Das EFD umschreibt in Zusammenarbeit mit den Kantonen die Voraussetzungen nach Absatz 1 näher und regelt das Verfahren.

Art. 107 Bei Quellensteuern

¹ Für den Quellensteuerabzug nach den Artikeln 83, 91 sowie 93–96 ist der Kanton zuständig, in dem der Schuldner der steuerbaren Leistung bei deren Fälligkeit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt oder seinen Sitz oder die Verwaltung hat. Wird die steuerbare Leistung von einer Betriebsstätte in einem andern Kanton oder von der Betriebsstätte eines Unternehmens ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz ausgerichtet, so ist der Kanton zuständig, in dem die Betriebsstätte liegt.

² Hat der Arbeitnehmer nach Artikel 83 am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen als dem in Absatz 1 erwähnten Kanton, so überweist die erhebende Behörde die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Kanton, in dem der Arbeitnehmer steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat.

³ Ist der Arbeitnehmer nach Artikel 91 Wochenaufenthalter in einem anderen als dem in Absatz 1 erwähnten Kanton, so überweist die erhebende Behörde die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Kanton, in dem der Arbeitnehmer Wochenaufenthalt hat.

⁴ Für den Quellensteuerabzug nach Artikel 92 ist der Kanton zuständig, in dem die Künstler, Sportler oder Referenten ihre Tätigkeit ausüben.

⁵ Für die nachträgliche ordentliche Veranlagung ist zuständig:

- a. für Arbeitnehmer nach Artikel 83: der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat;
- b. für Arbeitnehmer nach Artikel 91: der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht erwerbstätig war, oder der Kanton des Wochenaufenthalts.

StHG

Art. 32 Geltungsbereich

¹ Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung, die im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, unterliegen für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einer Quellensteuer. Artikel 11 Absatz 4 bleibt vorbehalten.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, unterliegen nicht der Quellensteuer, wenn einer der Ehegatten das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt.

³ [...]

Art. 33a Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen

¹ Personen, die nach Artikel 32 Absatz 1 der Quellensteuer unterliegen, werden von Amtes wegen nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt, wenn ihre Bruttoeinkünfte in einem Steuerjahr einen bestimmten Betrag erreichen oder übersteigen.

Das EFD legt diesen Betrag periodisch in Zusammenarbeit mit den Kantonen fest; er muss dabei deutlich unterhalb des jährlichen Bruttomedianlohns zu stehen kommen.

² Der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen auch Ehegatten von Personen nach Absatz 1, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben.

³ Die nachträgliche ordentliche Veranlagung gilt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

⁴ Die an der Quelle abgezogene Steuer wird zinslos angerechnet.

Art. 33b Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

¹ Personen, die nach Artikel 32 Absatz 1 der Quellensteuer unterliegen und deren Bruttoeinkünfte in einem Steuerjahr den gemäss Artikel 33a Absatz 1 festgelegten Betrag nicht erreichen, werden auf Antrag hin nachträglich ordentlich veranlagt.

² Der Antrag erstreckt sich auch auf den Ehegatten, der mit dem Antragsteller in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

³ Er muss bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eingereicht werden. Für Personen, die die Schweiz verlassen, endet die Frist für die Einreichung des Antrags im Zeitpunkt der Abmeldung.

⁴ Erfolgt keine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag, so tritt die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern des Bundes, des Kantons und der Gemeinde auf dem Erwerbseinkommen. Zusätzliche nachträgliche Abzüge werden nicht gewährt.

⁵ Artikel 33a Absätze 3 und 4 ist anwendbar.

Art. 35 Abs. 2

[...]

² Die Quellensteuer tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern des Bundes, des Kantons und der Gemeinde auf dem Erwerbseinkommen. Zusätzliche nachträgliche Abzüge werden nicht gewährt.

³ [...]

Art. 35a Nachträgliche ordentliche Veranlagung

¹ Die nach Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a und h der Quellensteuer unterliegenden Personen können für jede Steuerperiode bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn:

- a. der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz steuerbar ist;
- b. ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist.

² Die nach Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a und h der Quellensteuer unterliegenden Personen, die die Voraussetzungen von Absatz 1 nicht erfüllen, können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, sofern dies erforderlich ist, um Abzüge geltend machen zu können, die in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind, welche die Schweiz abgeschlossen hat.

³ Die an der Quelle abgezogene Steuer wird zinslos angerechnet.

⁴ Das EFD umschreibt in Zusammenarbeit mit den Kantonen die Voraussetzungen nach Absatz 1 näher und regelt das Verfahren.

5. Kapitel: Örtliche Zuständigkeit bei Quellensteuern**Art. 38a**

¹ Für den Quellensteuerabzug nach den Artikeln 32 und 35 ist der Kanton zuständig, in dem der Schuldner der steuerbaren Leistung bei deren Fälligkeit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt oder seinen Sitz oder die Verwaltung hat. Wird die steuerbare Leistung von einer Betriebsstätte in einem andern Kanton oder von der Betriebsstätte eines Unternehmens ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz ausgerichtet, so ist der Kanton zuständig, in dem die Betriebsstätte liegt.

² Hat der Arbeitnehmer nach Artikel 32 am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen als dem in Absatz 1 erwähnten Kanton, so überweist die erhebende Behörde die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Kanton, in dem der Arbeitnehmer steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat.

³ Ist der Arbeitnehmer nach Artikel 35 Wochenaufenthalter in einem anderen als dem in Absatz 1 erwähnten Kanton, so überweist die erhebende Behörde die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Kanton, in dem der Arbeitnehmer Wochenaufenthalt hat.

⁴ Für den Quellensteuerabzug nach Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe b ist der Kanton zuständig, in dem die Künstler, Sportler oder Referenten ihre Tätigkeit ausüben.

⁵ Für die nachträgliche ordentliche Veranlagung ist zuständig:

- a. für Arbeitnehmer nach Artikel 32: der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat;
- b. für Arbeitnehmer nach Artikel 35: der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht erwerbstätig war, oder der Kanton des Wochenaufenthalts.

La refonte de la fiscalité internationale des entreprises

Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard de questions choisies

Prof. Dr. Robert Danon



Prof. Dr. Robert Danon, Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne

Inhalt

1	Introduction	17		
2	La refonte de la fiscalité internationale des entreprises - Aperçu	18		
2.1	Le projet BEPS	18		
2.1.1	Cohérence, substance et transparence	18		
2.1.2	Du bilatéralisme au multilatéralisme	18		
2.2	Relation avec l'évolution européenne	18		
2.3	Aperçu général des domaines concernés	19		
2.3.1	En général	19		
2.3.2	Questions choisies	19		
2.3.2.1	L'avenir de la méthode de l'exemption et du principe de territorialité	19		
2.3.2.2	Coordination et protection de l'assiette de l'impôt	22		
3	Évolution récente de la concurrence fiscale dommageable et des aides d'État	26		
3.1	La concurrence fiscale dommageable	26		
3.1.1	Le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables	26		
3.1.1.1	L'approche initiale	26		
3.1.1.2	La priorité au critère de l'activité substantielle	26		
3.1.2	Les travaux du code de conduite	27		
3.1.2.1	L'évolution récente et l'application aux États tiers	27		
3.1.2.2	Le lien avec les libertés fondamentales	28		
3.1.3	Relation entre concurrence fiscale dommageable et règles CFC	29		
3.2	Les aides d'État	30		
3.2.1	Structure et fonctionnement des art. 107 ss TFUE	30		
3.2.2	Les spécificités de l'art. 23 (iii) ALE	30		
3.2.3	L'analyse de sélectivité	31		
3.2.3.1	En général	31		
3.2.3.2	La sélectivité de fait – Évolution après Gibraltar I et II	32		
3.2.3.3	La sélectivité régionale	33		
3.2.3.4	La justification par la nature du système fiscal	33		
3.3	Synthèse	34		
4	La conformité internationale de la RIE III – Étude de questions choisies	34		
4.1	Principes directeurs de la RIE III	34		
4.1.1	Compétitivité et simplicité	34		
4.1.2	Conformité internationale	34		
4.1.3	Maintien de l'harmonisation fiscale et de l'équilibre financier	35		
4.1.4	Constitutionnalité des mesures envisagées?	35		
4.2	Aperçu du contenu de la RIE III	35		
4.3	Le modèle du « step-up »	35		
4.3.1	Le problème	35		
4.3.2	La conformité aux standards internationaux	37		
4.3.2.1	En général	37		
4.3.2.2	Le problème des aides d'État	38		
4.3.2.3	Synthèse	39		
4.3.3	Nécessité d'une base légale expresse?	39		
4.3.3.1	Le problème	39		
4.3.3.2	Étude de la jurisprudence du Tribunal fédéral	40		
4.3.3.3	Synthèse	43		
4.3.3.4	Proposition de codification de lege ferenda: principe de l'exonération « systématique »	43		
4.3.3.4.1	Principes directeurs	43		
4.3.3.4.2	Insertion dans la LIFD et la LHID	45		
4.4	Imposition préférentielle des produits de licence (« licence box »)	46		
4.4.1	Généralités	46		
4.4.2	La licence box et le système fiscal suisse	47		
4.4.2.1	Licence box et principes constitutionnels	47		
4.4.2.2	Licence box et LHID	47		
4.4.2.3	La conception de la licence box	48		
4.4.2.3.1	Champ d'application subjectif	48		
4.4.2.3.2	Le catalogue des droits privilégiés	48		

4.4.2.3.3	Le problème des droits immatériels acquis	49	4.4.4	Quelle stratégie pour la Suisse en matière d'incitations R&D ?	57
4.4.2.3.4	Revenus privilégiés	49	4.5	Réduction du taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice	58
4.4.2.3.5	Calcul du revenu déterminant	49	5	Conclusions et synthèse	59
4.4.2.3.6	La question du lien avec l'activité R&D	50	5.1	Incidences sur la RIE III	59
4.4.2.3.7	Entrée dans la licence box et réalisation systématique	51	5.2	Autres incidence sur le droit positif suisse	62
4.4.3	La conformité de la licence box avec les standards internationaux	51		Bibliographie	62
4.4.3.1	La concurrence fiscale dommageable	51		Normes	66
4.4.3.1.1	L'action N 5 du projet BEPS	51		Travaux préparatoires	67
4.4.3.1.2	Le code de conduite	53		Documents officiels	67
4.4.3.2	Aides d'État	55		Manuels	68
4.4.3.2.1	La décision du 13.2.2008	55			
4.4.3.2.2	Evolution recente				
4.4.3.2.3	Sélectivité de fait et réalisation systématique ?	57			

1 Introduction

La fiscalité internationale des entreprises est actuellement en pleine ébullition. À la suite du projet BEPS (« Base Erosion and Profit Shifting »), dont le plan d'action fut dévoilé en juillet 2013, l'OCDE entend refondre les principes régissant l'imposition des entreprises multinationales. Si l'approche suivie par ces travaux est globale et « holistique », ceux-ci sont guidés par des principes directeurs identiques : il s'agit de rétablir la cohérence des systèmes fiscaux et, fondamentalement, d'éviter le divorce entre le bénéfice et la création de valeur par l'entreprise. Cette nouvelle approche, qui concerne plus particulièrement les capitaux mobiles et que l'OCDE entend mettre en œuvre par la voie multilatérale, se retrouve ainsi dans les travaux en cours concernant la concurrence fiscale dommageable, les prix de transfert ou encore le développement de nouvelles règles anti-abus. Ce faisant, le projet BEPS érige aussi formellement la lutte contre la double non-imposition internationale au rang des objectifs du droit fiscal international. En particulier, l'OCDE propose d'inclure cet objectif dans un préambule au MC OCDE¹ afin que celui-ci puisse être pris en compte dans l'interprétation des CDI.² Parallèlement, comme nous le verrons, une réflexion similaire est menée par l'Union européenne, dans l'esprit du projet BEPS mais également avec une dimension propre, notamment dans le domaine des aides d'État. Cela dit, la conformité du projet BEPS avec les règles du marché intérieur, singulièrement les libertés fondamentales, est également à l'étude.

1 En l'occurrence, ce préambule disposerait que les États contractants souhaitent conclure une CDI : « for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)... » (OCDE, Projet pour commentaires portant sur l'action 6, p. 28).

2 Voir projet de paragr. 16.2 ad introduction au MC OCDE, OCDE, Projet pour commentaires portant sur l'action 6, p. 29.

La Suisse, et plus généralement les petits États ayant jusqu'ici bénéficié d'une position compétitive en ce qui concerne l'imposition des capitaux mobiles, sont naturellement très attentifs à ces développements de nature « sismique ». En effet, à la suite de ces travaux, il est permis de penser que certaines règles du droit fiscal suisse de l'entreprise devront être retouchées. Enfin et surtout, les travaux menés par l'OCDE doivent être pris en compte dans le cadre de l'élaboration des mesures de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (« RIE III ») dont l'ouverture de la consultation est prévue durant l'été. Cette réforme, initialement axée sur la résolution du différend avec l'Union européenne concernant en particulier les statuts fiscaux cantonaux privilégiés, doit ainsi aujourd'hui faire face à un défi beaucoup plus large : celui de la conformité à de nouveaux standards internationaux en pleine (ré)évolution et dont les contours exacts ne sont pas encore nécessairement connus.

La présente contribution entend analyser les possibles incidences de ces développements pour la Suisse au regard de questions choisies, ayant trait en particulier aux mesures envisagées dans le cadre de la RIE III. Nous aurons l'ambition de démontrer que ces mesures, présentées par l'organe de pilotage dans son rapport de décembre dernier,³ ne sauraient être comprises comme de simples solutions techniques de « remplacement » aux statuts fiscaux cantonaux privilégiés. Ces mesures doivent au contraire être porteuses d'une nouvelle vision stratégique plus axée sur la création de valeur en Suisse. Cette nouvelle vision stratégique, selon nous, doit notamment combiner un programme cohérent de soutien aux activités d'innovation, de recherche et de développement (R&D) avec une baisse générale des taux cantonaux de l'impôt sur le bénéfice.

Aux fins de notre analyse, nous donnerons tout d'abord un aperçu général de la refonte en cours de la fiscalité

3 Rapport RIE III.

internationale des entreprises, en mettant en particulier l'accent sur quelques domaines particuliers d'importance pour la Suisse (2). Dans la perspective de l'étude des mesures de la RIE III, nous examinerons ensuite, de façon plus approfondie, l'évolution récente des standards internationaux dans le domaine de la concurrence fiscale dommageable et des aides d'État (3). Cela fait, nous aborderons enfin l'analyse de la RIE III en portant notre attention sur les questions nous paraissant les plus fondamentales (4).

2 La refonte de la fiscalité internationale des entreprises - Aperçu

2.1 Le projet BEPS

2.1.1 Cohérence, substance et transparence

Comme nous l'avons rappelé, le contexte international relatif à la fiscalité des entreprises est actuellement principalement marqué par le projet BEPS de l'OCDE. Fondamentalement, ce projet postule que les principes actuels du droit fiscal international s'accordent mal avec certains modèles d'affaires des entreprises multinationales. Tout d'abord, les règles traditionnelles d'assujettissement à l'impôt, souvent imprégnées par le principe de territorialité, ne sont plus adaptées à l'imposition des revenus provenant de capitaux mobiles et de l'économie digitale. Ensuite, le contenu actuel du principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length »), qui constitue le corollaire nécessaire de celui de l'imposition séparée de chaque entité du groupe (« separate entity approach »), n'assure pas nécessairement l'imposition du bénéfice en fonction de la création de valeur par l'entreprise. De plus, le fait que les assiettes fiscales des États ne soient pas coordonnées et demeurent vulnérables dans les relations transfrontalières est susceptible de conduire à d'importantes pertes de recettes fiscales. Enfin, la volonté de plusieurs États de maintenir, voire d'attirer chez eux les capitaux mobiles (en particulier les actifs intangibles), se traduit par une nouvelle forme de concurrence fiscale dont les effets à long terme ne seront pas forcément bénéfiques.⁴

En conséquence, le plan d'action de l'OCDE repose sur trois principes directeurs.⁵ En premier lieu, il convient de rétablir la cohérence des principes régissant l'imposition des entreprises multinationales, que ce soit au niveau du droit conventionnel ou interne. En particulier,

les règles régissant l'assujettissement à l'impôt, de même que celles ayant trait à la détermination de l'assiette imposable, doivent être coordonnées afin d'éviter des situations de non-imposition. Deuxièmement, la répartition du bénéfice de l'entreprise doit être déterminée en fonction de la substance économique de l'activité exercée par celle-ci. De même, la question de savoir si un régime fiscal est dommageable doit être examinée à la lumière de ce même critère.⁶

Le plan d'action de l'OCDE s'articule en 15 actions, dont il est prévu qu'elles soient progressivement finalisées entre septembre 2014 et décembre 2015.

2.1.2 Du bilatéralisme au multilatéralisme

Enfin, il sied de relever que le projet BEPS se veut également révolutionnaire quant à sa mise en œuvre. En effet, l'OCDE entend mettre en œuvre les mesures arrêtées lors de ses travaux (à tout le moins certaines d'entre elles) par le biais d'une convention multilatérale, ceci afin que ces dernières puissent prendre effet sans délai.⁷ Un premier rapport concernant l'action N 15 du plan de l'OCDE, qui a trait à cette question,⁸ est attendu d'ici septembre 2014.

2.2 Relation avec l'évolution européenne

Le plan d'action de l'OCDE présente de nombreux points de convergence avec les réflexions menées actuellement par l'Union européenne. C'est ainsi que plusieurs idées directrices du projet BEPS se retrouvent dans le plan d'action présenté par la commission européenne en décembre 2012 pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.⁹ Au niveau européen, le débat est même plus large dès lors que la problématique est susceptible d'être appréhendée non seulement sous l'angle de la planification fiscale agressive des entreprises et de la concurrence fiscale dommageable mais également des aides d'État.

Cela dit, comme nous le verrons, une question fondamentale se posant actuellement est celle de savoir dans quelle mesure le droit européen, singulièrement les libertés fondamentales inscrites dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après « TFUE »), seraient susceptibles de faire obstacle ou de limiter la portée de certaines actions du projet BEPS à l'intérieur du

4 Pour une analyse de ces problèmes, voir notamment OCDE, *l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, p. 1 ss; DE GRAAF, *International Tax Policy*, p. 106 ss.

5 OCDE, *Plan d'action BEPS 2013*, p. 1 ss.

6 Pour une première analyse des travaux menés par l'OCDE, voir notamment BRAUNER, *BEPS an interim evaluation*, p. 1; FUEST ET AL., *Profit Shifting*, p. 307; SELF, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, p. 117; STOCKER, *BEPS*, p. 302.

7 Voir aussi les remarques de PISTONE, *Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, p. 1 ss.

8 OCDE, *Plan d'action BEPS 2013*, p. 28 ss.

9 Commission européenne, *Plan d'action 2012*.

marché intérieur. La question est naturellement importante pour les États tiers comme la Suisse. En effet, dans le cadre des travaux menés par l'OCDE, les États tiers ont tout intérêt à militer en faveur de solutions qui puissent être appliquées à l'ensemble des États membres de l'OCDE et qui ne conduisent pas à une approche différenciée au sein de l'UE en raison des libertés fondamentales. Nous reviendrons sur cette question au gré de notre analyse.

2.3 Aperçu général des domaines concernés

2.3.1 En général

L'analyse détaillée des différentes actions menées par l'OCDE et l'Union européenne en ce domaine dépasserait largement le cadre de la présente contribution. Il est toutefois utile d'en offrir ci-après un bref aperçu général (2.3.1) et de s'attarder plus particulièrement sur quelques questions choisies (2.3.2). À cet égard, il est commode de distinguer entre les mesures qui relèvent de l'assujettissement à l'impôt, de l'assiette imposable, de la concurrence fiscale dommageable et finalement leur mise en œuvre.

Domaine	Plan d'action BEPS	UE
Assujettissement à l'impôt	Action 1 : économie numérique (9.2014); Action 3 : renforcement des règles CFC (9.2015); Action 6 : abus des CDI (9.2014); Action 7 : mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (9.2015)	Groupe d'experts sur la fiscalité de l'économie numérique (depuis 10.2013); recommandation concernant la planification fiscale agressive (12.2012)
Assiette fiscale	Action 2 : montages hybrides (9.2014); Action 4 : limitation intérêts passifs et autres frais financiers (9-12.2015); Actions 8, 9, 10 et 13 : prix de transfert (9.2014 à 9.2015)	Code de conduite et proposition de directive mère-filiale (11.2013) concernant les montages hybrides
Concurrence fiscale dommageable	Action 5 (9.2014 – 12.2015): critère de l'activité substantielle (notamment examen des régimes licence box d'ici 9.2014)	Code de conduite : examen des régimes licence box d'ici 12.2014; normes minimales de bonnes gouvernance à l'égard des pays tiers (12.2012) Aides d'État (notamment impact futur des affaires Gibraltar I et II?)
Mise en oeuvre	Action 11 : méthodes d'analyse et collecte de données ad BEPS (9.2015); Action 12 : communication des dispositifs de planification agressive (9.2015); Action 14 : règlement des différends (9.2015); Action 15 : instrument multilatéral (9.2014-9.2015)	

2.3.2 Questions choisies

2.3.2.1 L'avenir de la méthode de l'exemption et du principe de territorialité

Traditionnellement, les règles définissant l'étendue de l'assujettissement à l'impôt, singulièrement celles applicables aux entreprises, reposent sur une combinaison des principes de l'imposition mondiale et territoriale.¹⁰ Le principe de l'imposition mondiale prévaut généralement chez les États cherchant à assurer l'égalité de traitement entre les investissements effectués par l'entreprise dans l'État de résidence, d'une part et à l'étranger, d'autre part (« capital export neutrality »).¹¹ L'influence du principe

de territorialité est en revanche plus marquée chez les États dont la politique fiscale repose sur la neutralité à l'importation des capitaux (« capital import neutrality »). Si ces États consacrent également sur le principe un assujettissement mondial à l'impôt, celui-ci est généralement limité par le principe de territorialité en ce qui concerne les bénéfices attribuables aux établissements stables sis à l'étranger.¹² En effet, selon cette philosophie, la mesure de l'imposition (ou de l'absence d'imposition) de ces bénéfices relève de l'État où est situé cet établissement stable.¹³ Or, la méthode de l'exemption, que l'on retrouve en droit interne mais également à l'art. 23 A MC OCDE, permet d'atteindre cet objectif.

10 OCDE, *l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, p. 38.

11 Cela dit, même dans ces États, le principe de l'imposition mondiale du bénéfice n'est pas strictement mis en œuvre lorsque l'entreprise déploie ses activités par le biais d'une filiale non-résidente. En effet, le principe de l'entité séparée, applicable dans les relations internationales, implique alors que les bénéfices réalisés dans l'autre État ne sont pas soumis à l'impôt dans l'État de résidence au taux pratiqué par ce dernier. Dans cette dernière hypothèse, l'imposition du bénéfice mondial de

l'entreprise est ainsi tempérée par le principe de territorialité. Cette entorse au principe de l'imposition mondiale est admise en soi, mais est généralement combattue, comme on le sait, par l'adoption de règles sur les sociétés contrôlées (« CFC rules ») en ce qui concerne les revenus passifs.

12 Voir à ce sujet DANON, exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, p. 355 ss.

13 HOLMES, *International Tax Policy*, p. 6 ss.

Cela étant, il est reconnu que la méthode de l'exemption, dans sa forme inconditionnelle, est susceptible de conduire à des situations de sous-imposition (voire de non-imposition) lorsque, par exemple, l'État où est sis l'établissement stable n'impose pas les bénéfices attribuables à ce dernier. Or, si cette sous-imposition est généralement tolérée en ce qui concerne les bénéfices provenant d'une activité industrielle, elle est en revanche moins admise en présence de capitaux mobiles et des revenus en provenant (intérêts, redevances). S'agissant de ce type d'éléments, plusieurs États connaissent aujourd'hui divers correctifs, notamment le principe du passage au crédit d'impôt (« switch-over clause »). Ainsi, à défaut d'imposition suffisante dans l'État de la source, le bénéfice demeure imposable au taux pratiqué par l'État de la résidence.¹⁴ Symétriquement, un correctif similaire existe, à certaines conditions, lorsque l'entreprise déploie son activité par le biais d'une filiale soumise à un niveau d'imposition trop faible. En l'occurrence, la société mère sise dans l'État de la résidence ne peut alors plus se prévaloir de l'exemption pour participation en ce qui concerne les dividendes distribués par sa filiale.¹⁵ La méthode de l'exemption peut toutefois également affecter l'État de la source. En effet, les CDI conclues par l'État de résidence avec l'État de la source restreignent, voire suppriment, le droit de ce dernier État d'imposer les dividendes, intérêts et redevances.¹⁶ En conséquence, lorsque les revenus sont alloués à un établissement stable situé dans un État tiers, respectivement exemptés par l'État de la résidence, ces éléments ne sont alors imposés dans aucun des trois États concernés. Aussi, dans le cadre de ses CDI avec l'État de la résidence, l'État de la source pourra par exemple souhaiter réserver son droit d'imposer totalement ou partiellement les revenus passifs versés à des résidents de l'autre État contractant dans la mesure où celui-ci exempté ces éléments en raison de leur rattachement à un établissement stable situé dans un État tiers.¹⁷ Cette approche n'est pas nouvelle puisque cette possibilité est déjà évoquée par l'OCDE dans son rapport de 1992 consacrés aux cas triangulaires.¹⁸

Comme nous l'avons déjà relevé ailleurs,¹⁹ ces correctifs seront appelés à se développer dans le cadre des travaux menés par l'OCDE et la commission européenne. Le premier rapport de l'OCDE concernant le projet BEPS évoque du reste déjà cette question. Ce rapport relève en effet qu'une entreprise sise dans un pays à fiscalité élevée peut néanmoins être soumise à un niveau d'imposition faible sur les bénéfices perçus au moyen de l'octroi de prêts (licences ou services) via une succursale étrangère bénéficiant d'un régime fiscal attractif. Il en va ainsi lorsque l'État de la résidence exempte de manière unilatérale et inconditionnelle les bénéfices attribuables à un établissement stable étranger.²⁰ Le projet relatif à l'action N 6 (abus des CDI), actuellement en consultation, confirme cette tendance. Celui-ci propose en effet d'inclure dans le MC OCDE une clause dite « triangulaire », d'inspiration américaine. Selon cette disposition, que l'on retrouve par exemple déjà dans la CDI conclue par la Suisse avec les États-Unis,²¹ l'État de la source peut refuser d'octroyer partiellement (dividendes, intérêts et redevances) ou totalement (tout autre revenu) les avantages conventionnels lorsque, en raison de leur rattachement à un établissement stable sis dans un État tiers et de leur exemption par l'État de résidence, les revenus provenant de l'État de la source sont soumis à un taux d'imposition effectif global inférieur à 60% du taux ordinaire pratiqué par l'État de résidence.²² La clause n'est toutefois pas applicable lorsque les redevances proviennent d'actifs intangibles créés ou développés par

14 Voir BOTERMAN/VAN DER GULIK, taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport national néerlandais, p. 510 ss.

15 Voir BOTERMAN/VAN DER GULIK, taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport national néerlandais, p. 505. En ce qui concerne l'exigence comparable au Luxembourg, voir AFAKIR/DUKMEDJIAN/GASTON-BRAUD, The taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport luxembourgeois, p. 468.

16 Voir art. 10, 11 et 12 MC OCDE.

17 On en trouve un exemple à l'art. 22 (4) de la convention de double imposition conclue par la Suisse avec les États-Unis (Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996, RS 0.672.933.61).

18 Voir aussi Commentaire OCDE, paragr. 71 ad art. 24.

19 DANON, Le principe de territorialité de l'impôt, p. 419 ss ; *le même*, exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, p. 355 ss.

20 OCDE, l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 45.

21 Voir art. 22 (4) de la convention de double imposition conclue par la Suisse avec les États-Unis (Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996, RS 0.672.933.61).

22 OCDE, Projet pour commentaires portant sur l'action 6, p. 19 qui propose de compléter l'art. 1 du MC OCDE par un nouveau paragraphe dont la teneur pourrait être la suivante : « Notwithstanding the other provisions of this Convention, where an enterprise of a Contracting State derives income from the other Contracting State and that income is attributable to a permanent establishment of that enterprise that is situated in a third State, the tax benefits that would otherwise apply under the other provisions of this Convention will not apply to that income if the profits of that permanent establishment are subject to a combined aggregate effective rate of tax in the first-mentioned Contracting State and third State that is less than 60 percent of the general rate of company tax applicable in the first-mentioned Contracting State. Any dividends, interest or royalties to which the provisions of this paragraph apply shall remain taxable in the other Contracting State at a rate that shall not exceed 15 percent of the gross amount thereof. Any other income to which the provisions of this paragraph apply shall remain taxable according to the laws of the other Contracting State notwithstanding any other provision of this Convention (...) ». À ce stade, l'OCDE se fonde sur le modèle américain mais d'autres options sont à l'étude.

l'établissement stable ou, s'agissant des autres revenus, lorsque ceux-ci se rattachent effectivement à une activité industrielle ou commerciale déployée par l'intermédiaire de l'établissement stable.²³ En revanche, dans tous les autres cas (en particulier en présence de revenus purement passifs), la clause trouve application dans la mesure où l'État de résidence appliquant la méthode de l'exemption ne passe pas à celle du crédit d'impôt (« switch-over clause »). Dans le même sens, dans sa recommandation du 6 décembre 2012, la commission européenne enjoint les États membres appliquant la méthode de l'exemption à ne pas octroyer celle-ci de manière inconditionnelle : « Lorsque, dans le but d'éviter la double imposition au moyen de règles nationales unilatérales, les États membres prévoient une exonération fiscale en ce qui concerne un élément de revenu donné perçu dans une autre juridiction, dans laquelle cet élément n'est pas soumis à l'imposition, ils sont encouragés à s'assurer que cet élément est imposé ».²⁴

La tendance actuelle est donc de limiter la portée de la méthode de l'exemption afin d'éviter la double non-imposition internationale. Est-ce le début de la fin de cette méthode ? Nous ne pensons pas que les travaux de l'OCDE et de la commission européenne puissent aller aussi loin.²⁵ Tout d'abord, la méthode de l'exemption est

le corollaire indispensable des États dont la politique fiscale entend mettre en œuvre le principe de neutralité à l'importation des capitaux. En second lieu, bien que les États membres de l'Union européenne soient libres de privilégier la méthode du crédit d'impôt, on peut poser que la jurisprudence de la CJUE reste néanmoins attachée au principe de territorialité ainsi qu'à la méthode de l'exemption. Certes, dans l'affaire *Columbus Container Services*, la CJUE a jugé que le passage au crédit d'impôt (« switch-over clause ») en vue d'imposer les revenus passifs d'un établissement stable ne contrevenait pas à la liberté d'établissement.²⁶ Cela étant, en limitant, dans l'affaire *Cadbury Schweppes*,²⁷ l'application des règles sur les sociétés contrôlées entre États membres au cas où l'incorporation de la filiale est artificielle (« wholly artificial arrangement »), la CJUE réaffirma la légitimité du principe de territorialité.²⁸ En résumé, nous pensons que les développements concernant la planification fiscale agressive des entreprises n'auront très probablement pas pour effet de remettre en cause la méthode de l'exemption dans son principe. Cela étant, l'approche consistant à tempérer sa portée en présence de revenus passifs faiblement imposés, déjà suivie par plusieurs États, est incontestablement appelée à se généraliser.

Ces développements sont d'importance pour la Suisse. En effet, comme on le sait, le droit fiscal suisse est très marqué par le principe de territorialité dans les relations internationales. C'est ainsi que le législateur prévoit l'exemption des bénéficiaires attribuables à l'établissement stable étranger d'un contribuable assujéti à l'impôt en Suisse de manière illimitée. Les articles 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, applicables respectivement au revenu provenant de l'activité indépendante et aux personnes morales, disposent que : « L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger ». S'agissant des établissements stables sis à l'étranger, le principe de territorialité est donc strictement applicable. En particulier, contrairement à d'autres législations étrangères, le droit suisse ne prévoit aucun correctif (« switch-over clause ») en ce qui concerne par exemple les revenus passifs soumis à

23 OCDE, Projet pour commentaires portant sur l'action 6, p. 19 : « The provisions of this paragraph shall not apply if: a) in the case of royalties, the royalties are received as compensation for the use of, or the right to use, intangible property produced or developed by the enterprise through the permanent establishment; or b) in the case of any other income, the income derived from the other Contracting State is derived in connection with, or is incidental to, the active conduct of a trade or business carried on in the third State through the permanent establishment (other than the business of making, managing or simply holding investments for the enterprise's own account, unless these activities are banking or securities activities carried on by a bank or registered securities dealer) ».

24 Commission européenne, recommandation planification fiscale agressive, paragr. 3.3. Selon cette recommandation, il y a lieu de considérer qu'un élément de revenu est soumis à l'imposition lorsque celui-ci est considéré comme imposable par la juridiction concernée et qu'il ne bénéficie pas d'une exonération, ni d'un crédit d'impôt intégral, ni d'une imposition à taux nul (paragr. 3.4). La même logique est d'ailleurs suivie dans le cadre conventionnel : « Lorsque les États membres, dans le cadre des conventions en matière de double imposition qu'ils ont conclues entre eux ou avec des pays tiers, s'engagent à ne pas imposer un élément de revenu donné, ils devraient s'assurer que cet engagement ne s'applique que dans le cas où cet élément est soumis à l'imposition dans l'autre partie à la convention » (paragr. 3.1).

25 En ce sens également STOCKER, BEPS, p. 309. Par contre, en ce qui concerne le droit conventionnel, l'OCDE suggère aux États de ne plus inclure l'art. 23 A dans leur CDI. Selon cette approche, la méthode du crédit d'impôt deviendrait le standard conventionnel mais les États pourraient continuer de recourir à la méthode de l'exemption en droit interne. Voir OCDE, Projet pour commentaires portant sur l'action 6, p. 12 : « (...) These States may also wish to consider a more general solution to

the problems of non-taxation resulting from potential abuses of the exemption method, which would be for States not to include the exemption method in their treaties. Under that approach, the credit method would be provided for in tax treaties, thereby ensuring the relief of double taxation, and it would be left to domestic law to provide whether that should be done through the credit or exemption method (or probably through a combination of the two methods depending on the nature of the income...) ».

26 Arrêt du 6.12.2007, affaire C-298/05.

27 Arrêt du 12.9.2006, Cadbury Schweppes, affaire C-196/04.

28 MONSENEGO, Taxation of Foreign Business Income, p. 150.

un faible taux d'imposition. Cela dit, à la suite d'un arrêt publié au recueil officiel,²⁹ le Tribunal fédéral semble désormais considérer que le principe de l'exemption inconditionnelle ne peut trouver application lorsque celui-ci conduit à une double non-imposition (absence d'imposition des bénéficiaires dans l'État de la source).³⁰ Comme nous l'avons déjà relevé,³¹ cette interprétation, certes en ligne avec les travaux menés actuellement par l'OCDE, fait dire à l'art. 52 al. 1 LIFD ce que ce texte ne dit pas. Au surplus, l'interprétation historique³² et téléologique (neutralité à l'importation des capitaux) conduit au même résultat. Compte tenu de l'incertitude créée par cet arrêt, on peut se demander s'il ne serait pas opportun que le législateur introduise de toute manière un correctif à la méthode de l'exemption, à l'image par exemple du modèle pratiqué par les Pays-Bas (« switch-over clause » en présence de revenus passifs faiblement imposés). Cette approche aurait l'avantage d'assurer une application plus prévisible du droit plutôt que de laisser au juge le soin de limiter au cas par cas, au demeurant sur une base très discutée, la portée de l'exemption dans les relations internationales. Les travaux menés par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS précipitent du reste cette réflexion. En effet, comme nous l'avons vu, le maintien du principe de l'exemption inconditionnelle pourra vraisemblablement conduire à l'avenir à un durcissement de la position des États de la source en situation triangulaire et en présence de revenus passifs. Finalement et dans le même esprit, une question analogue se pose en ce qui concerne le régime de la réduction pour participation.³³ En effet, en droit positif, l'application de celle-ci est indépendante du niveau d'imposition de la société fille distributrice (absence de clause « subject-to-tax » en ce qui concerne les revenus passifs). Ces problèmes, déjà identifiés par l'OCDE en 1998,³⁴ ne sont du reste pas nouveaux.

2.3.2.2 Coordination et protection de l'assiette de l'impôt

L'un des piliers du plan d'action BEPS est celui de la coordination des règles conventionnelles et nationales. Cette question, qui est abordée dans le cadre de l'action N 2 du plan de l'OCDE et qui donne actuellement lieu à une consultation, concerne les entités et instruments hybrides dont la classification différente en droit interne est susceptible d'entraîner des situations de double non-imposition.³⁵

La question de l'application des CDI aux entités hybrides n'est guère nouvelle. Les travaux de l'OCDE consacrés à cette question débutèrent en effet en 1993. Le comité des affaires fiscales fut alors chargé de constituer un groupe de travail ayant l'ambition d'examiner l'application du MC OCDE aux sociétés de personnes, aux trusts et autres entités hybrides. Le rapport sur les sociétés de personnes, adopté par ce comité le 20 janvier 1999³⁶ et dont les recommandations furent insérées lors de la mise à jour d'avril 2000 du commentaire OCDE, constitua ainsi la première étude en ce domaine. Selon ces recommandations, la double imposition, respectivement la double non-imposition consécutive à un conflit d'attribution peut être évitée si, aux fins de l'interprétation de termes tels que « payés à » figurant dans la règle distributive pertinente, l'État de la source se rallie aux règles d'attribution de l'État de la résidence.³⁷ Ainsi, si l'État de la source considère une entité comme fiscalement transparente, celui-ci ne sera néanmoins pas tenu de réduire son droit d'imposer les dividendes, intérêts et redevances si l'État de la résidence, suivant un régime d'opacité, alloue au contraire ces éléments à l'entité sise dans un État tiers.³⁸ Cela étant, le principe général posé par ce rapport ne fit guère l'unanimité au sein des États membres de l'OCDE. En conséquence, dans le cadre de ses travaux relatifs à l'action N 2, l'OCDE propose aujourd'hui de

29 ATF 139 II 78.

30 À propos de la portée de l'art. 52 al. 1 LIFD, la Haute Cour relève que : « Es soll mit unilateralen Massnahmen zwar eine Regelung getroffen werden, welche die Gefahr einer doppelten Besteuerung vermindert, dabei soll jedoch nach Möglichkeit verhindert werden, dass aufgrund dieser Regelung eine doppelte Nichtbesteuerung resultiert » (ATF 139 II 78, consid. 3.1.2).

31 DANON, Le principe de territorialité de l'impôt, p. 419 ss ; *le même*, exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, p. 355 ss.

32 Voir en particulier FF 1983 I 165 : « Un contribuable qui possède une entreprise, un établissement stable ou un immeuble à l'étranger n'est pas imposé en Suisse pour ces éléments, même s'il n'est en fait pas assujéti à l'impôt à l'étranger. Un projet antérieur exigeait la preuve de l'imposition ; la Commission de coordination y a renoncé, car elle a estimé que cela allait trop loin ; elle a ainsi tenu compte des objections émises lors de la procédure de consultation ».

33 Art. 69 - 70 LIFD.

34 Comme le relevait déjà l'OCDE en 1998 : « Très souvent, ces dispositions ont un but légitime, comme compenser (...) ou atténuer la double imposition de certains types de revenus. Mais ces dispositions peuvent aller au-delà des mesures nécessaires pour mettre en œuvre les objectifs affichés de la politique fis-

cale. Il peut s'agir de règles inconditionnelles permettant d'éviter la double imposition (avec la méthode de l'exemption ou la méthode du crédit d'impôt) qui sortent du champ ordinaire des instruments permettant d'éviter la double imposition, qu'ils soient économiques ou juridiques (par exemple règles inconditionnelles de participation-exemption (...)) » (OCDE, Concurrency fiscale dommageable 1998, p. 34).

35 OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 16. Voir aussi à ce sujet Russo, OECD report on hybrid mismatch, p. 110.

36 OCDE, sociétés de personnes 1999.

37 Voir commentaire OCDE, paragr. 6.3 ad art. 1.

38 Pour une analyse critique et actualisée de ces recommandations, voir notamment DANON/SALOMÉ, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (éd.), *Modèle de Convention fiscale OCDE, Commentaire*, paragr. 19 ss ad art. 1. Le prochain Congrès de l'association internationale de droit fiscal (IFA), qui se tiendra à Mumbai (Inde) en octobre prochain, sera notamment consacré à l'étude de la pratique des États en ce domaine, voir à ce sujet DANON, *Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection*, à paraître.

codifier cette recommandation dans le MC OCDE en s'inspirant de l'art. 1(6) du modèle de convention américain dont la teneur est la suivante: « *For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or arrangement that is treated as wholly or partly fiscally transparent under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of taxation by that State, as the income of a resident of that State (...)* ». ³⁹ En accord avec le rapport sur les sociétés de personnes, ce principe ne limite toutefois en rien le droit de l'État de la source d'imposer ses propres résidents. ⁴⁰ La nouvelle proposition de l'OCDE le précise en complétant cette disposition comme suit: « *In no case shall the provisions of this paragraph be construed so as to restrict in any way a Contracting State's right to tax the residents of that State* ». ⁴¹ Cette proposition, qui permet ainsi d'étendre formellement les recommandations de l'OCDE à d'autres entités hybrides telles que les trusts, doit naturellement être approuvée. Cela dit, comme nous l'avons déjà relevé ailleurs, le principe du rattachement aux règles d'attribution de l'État de la résidence aux fins de l'application des règles distributives peut déjà être déduit de l'interprétation autonome (contextuelle) de celles-ci. ⁴² En tout état de cause, cette modification n'aurait aucune conséquence sur la politique conventionnelle de la Suisse dès lors que ce pays n'a formulé aucune réserve ou observation à la recommandation du rapport OCDE sur les sociétés de personnes en ce qui concerne les conflits d'attribution. ⁴³

Cela étant, indépendamment de la question de l'octroi des avantages conventionnels, l'action N 2 du plan BEPS

s'attache aussi à éviter l'érosion de l'assiette fiscale des États suite à l'utilisation d'instruments ou d'entités hybrides. Il s'agit par exemple de situations où un revenu n'est imposable dans aucun État (« stateless income ») ⁴⁴ ou encore lorsque celui-ci donne lieu à une double déduction. ⁴⁵ Cette question fait ainsi l'objet d'un rapport spécifique dans le cadre de la consultation en cours. L'étude détaillée et exhaustive des recommandations de l'OCDE en ce domaine, respectivement de leurs incidences pour la Suisse, dépasserait assurément le cadre de la présente contribution. Aussi, nous nous limiterons ici à présenter quelques principes directeurs régissant ces nouvelles recommandations. Fondamentalement, le projet de l'OCDE comprend deux volets. En premier lieu, l'OCDE formule des propositions de modification du droit interne des États afin de limiter la survenance de situations de non-imposition consécutives à l'utilisation d'instruments ou d'entités hybrides. En second lieu, dans la mesure où le droit interne ainsi modifié laisse encore subsister ce type de situation, la question doit alors être réglée par le biais de « linking rules ». Ces règles, d'application automatique ⁴⁶ et destinées à être mises en œuvre suivant une approche multilatérale, ⁴⁷ ont pour but de lier le traitement fiscal réservé à un revenu, respectivement à une entité, dans un État à celui appliqué dans un autre État. Pour ce faire et afin d'éviter que ce mécanisme ne provoque une double imposition, l'OCDE propose que les États appliquent ces règles par ordre de priorité (« ordering rule »), ⁴⁸ « primary rule » suivie d'une « secondary » ou « defensive rule ». ⁴⁹ Au surplus, ces règles ne sauraient être comprises comme un instrument général per-

39 Projet pour commentaires sur l'action 2, CDI, p. 7.

40 Voir commentaire OCDE, paragr. 6.1 ad art. 1. Cette exception à la recommandation générale, qui ne fit du reste pas l'unanimité au sein des délégués de l'OCDE et qui est susceptible d'induire des situations de double imposition (particulièrement dans le cas de rapport de trusts), est toutefois selon nous méthodologiquement discutable, voir à ce sujet DANON/SALOMÉ, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (éd.), *Modèle de Convention fiscale OCDE, Commentaire*, paragr. 34 ss ad art. 1.

41 Projet pour commentaires sur l'action 2, CDI, p. 7.

42 DANON/SALOMÉ, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (éd.), *Modèle de Convention fiscale OCDE, Commentaire*, paragr. 29 ss ad art. 1.

43 La Suisse a en revanche formulé une observation en ce qui concerne les conflits de qualification. Ce pays se réserve en effet le droit de ne pas appliquer la recommandation y relative (rattachement à la qualification de l'État de la source aux fins de l'application de l'art. 23 A MC OCDE) dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'État de la source postérieure à la signature d'une convention (voir *Commentaire OCDE*, paragr. 81 ad art. 23). Voir aussi à ce sujet SALOMÉ, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (éd.), *Modèle de Convention fiscale OCDE, Commentaire*, paragr. 36 ss rem. intro. ad art. 23 A et B.

44 Selon la terminologie américaine, OBAMA, *Administration's Fiscal Year 2015 Revenue Proposals*, p. 62.

45 Relevons par contre que le mécanisme de la déduction notionnelle des intérêts (« NID ») ne fait pas l'objet des recommandations relatives à l'action N 2. Comme le relève le projet de l'OCDE: « *Rules that entitle taxpayers to a unilateral tax deduction for invested equity without requiring the taxpayer to accrue any expenditure (such as regimes that grant 'deemed' interest deductions for equity capital) are economically closer to a tax exemption or similar taxpayer specific concessions and do not produce a mismatch in tax outcomes in the sense contemplated by Action 2.* » (OCDE, *Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne*, p. 9).

46 En cela, ces recommandations se distinguent en particulier de règles anti-abus générales ou spécifiques. Aussi, l'intention du contribuable ne joue ici aucun rôle, OCDE, *Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne*, p. 5. Enfin, ces règles ne concernent et n'affectent naturellement pas le caractère hybride de l'instrument dans le domaine régulateur ou comptable, OCDE, *Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne*, p. 8.

47 OCDE, *Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne*, p. 11.

48 OCDE, *Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne*, p. 12.

49 OCDE, *Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne*, p. 16.

mettant de lutter contre toutes les divergences de droit interne conduisant à une non-imposition. Les principes développés dans le cadre de l'action N 2 sont en effet limités aux cas où la divergence, respectivement la double non-imposition qui en résulte, est liée au caractère hybride de l'instrument ou de l'entité concernée.⁵⁰

Un premier exemple classique auquel ces règles sont susceptibles d'être appliquées est le cas d'un paiement traité comme un intérêt déductible dans l'État du débiteur alors même que l'État du créancier n'impose pas le revenu correspondant en raison typiquement de sa qualification de dividende bénéficiant d'une exemption pour participation. Dans cette hypothèse, l'OCDE recommande que l'État de la source refuse la déductibilité de cette dépense (« primary rule »). Si tel n'est pas le cas, l'État de résidence devrait alors soumettre le revenu à l'imposition (« secondary rule »).⁵¹ Cela étant, en situation d'État de résidence, le droit fiscal suisse est déjà adapté à ce type de situation. En effet, l'art. 70 al. 2 lit. b LIFD, relatif au mécanisme de la réduction pour participations et naturellement également applicable aux filiales étrangères,⁵² dispose que : « *ne font pas partie du rendement des participations : les recettes qui représentent des charges justifiées par l'usage commercial pour la société de capitaux ou la société coopérative qui les verse* ». Dans cette hypothèse,⁵³ le droit interne suisse élimine donc déjà tout risque de non-imposition lié à l'instrument hybride, de sorte que l'application des « linking rules » n'est pas nécessaire. Comme le relève l'OCDE : « *When the dividend exemption is denied there will be no mismatch in tax outcomes to which the linking rule can apply and no circularity will arise under the recommended rules⁵⁴ (...). This should have the effect of eliminating*

any mismatch in respect of this category of instruments so that they will not be subject to the hybrid financial instrument rule ». ⁵⁵ De ce point de vue, la solution prévue par l'art. 70 al. 2 lit. b LIFD est ainsi favorable aux groupes suisses dans la mesure où la société mère sise en Suisse est soumise à un taux d'imposition moins élevé que celui auquel est assujettie sa filiale étrangère. Observons au passage que la solution suisse correspond à celle récemment proposée par la commission européenne dans le cadre d'un projet de modification de la directive mère-filiales.⁵⁶ En l'occurrence, le projet prévoit que l'État de la résidence ne s'abstiendra d'imposer les dividendes versés par une société filiale que « *dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale de la société mère* ». ⁵⁷ Cette proposition s'inscrit dans le contexte des travaux menés actuellement par le groupe du code de conduite dans le cadre de l'utilisation d'instruments hybrides.⁵⁸ En situation d'État de la source, en revanche, la Suisse devrait adopter une règle correctrice dérogeant au principe de détermination⁵⁹ afin de refuser la déductibilité de la dépense, comme le prévoit la recommandation primaire de l'OCDE.⁶⁰

Cela étant, l'utilisation d'une entité hybride peut également soulever un problème analogue lorsque le paiement effectué à cette entité est déductible dans l'État de la

50 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 9.

51 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 25 : « *a) Jurisdictions should deny a deduction for any payment made under a hybrid financial instrument to the extent that the payee does not include the payment as ordinary income under the laws of any jurisdiction; b) Jurisdictions should require a payee to include any payment made under a hybrid financial instrument as ordinary income to the extent that the payer is entitled to claim a deduction for such payment (or equivalent tax relief) and the payer's jurisdiction does not apply a hybrid mismatch rule in accordance with recommendation (a) above* ».

52 Art. 49 al. 3 LIFD. Au surplus, en vertu de cette disposition, l'art. 70 al. 2 lit. b LIFD est également applicable à l'établissement stable suisse d'une entreprise étrangère auquel l'instrument hybride serait rattaché.

53 Dans l'hypothèse où la divergence découlerait d'une autre raison que celle liée à la qualification de rendement de participation, les « linking rules » seraient alors subsidiairement applicables, cf. OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 36.

54 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 26.

55 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 32.

56 COM(2013) 814 final.

57 Commission européenne, Proposition de directive du 25.11.2013, p. 10.

58 Commission européenne, Proposition de directive du 25.11.2013, exposé des motifs.

59 Art. 58 LIFD ; art. 24 LHID.

60 Une question se posant dans ce contexte, est celle de savoir si une telle règle contreviendrait à la clause de non-discrimination des CDI, en particulier l'art. 24 (4) MC OCDE qui prévoit que : « *À moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État* ». L'OCDE y répond par la négative, estimant que : « *The fact that a mismatch in the tax treatment of an entity or payment is less likely in a purely domestic context (i.e. one would expect a country to be consistent in the way it characterizes domestic payments and entities) cannot be interpreted as meaning that rules that are strictly based on the existence of such a mismatch are treating payments to non-residents, or to non-resident owned enterprises, differently from the way payments to residents, or resident-owned enterprises, are treated under domestic law* » (OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, CDI, p. 13). À notre sens, la question demeure controversée et devra être approfondie dans le cadre de la consultation, compte tenu notamment du texte de l'art. 24(4) MC OCDE et du fait que les recommandations élaborées visent dans les faits des situations transfrontalières. La question pourrait en revanche être réglée dans le cadre d'une entente multilatérale.

source (État S) alors même qu'aucun des États de résidence concernés ne lui alloue ce revenu (conflit d'attribution).⁶¹ Il en va ainsi lorsque l'État de résidence de l'entité (État P), conformément à un régime de transparence, attribue ce paiement à un investisseur (typiquement l'actionnaire ou l'associé de l'entité) résidant dans un État tiers (État R) alors même que ce dernier État traite cette entité comme non transparente et n'impose pas cet élément (« reverse hybrid »).⁶² Pour autant que l'entité hybride ne dispose pas dans l'État P d'un établissement stable auquel le revenu provenant de l'État S pourrait être rattaché,⁶³ cet élément ne sera ainsi imposé dans aucun des trois États concernés. Selon l'OCDE, il appartient ici en priorité à l'État de résidence de l'investisseur d'agir. En l'occurrence, cet État devrait imputer directement le revenu à l'investisseur par le biais d'une règle CFC ou d'un mécanisme déployant un effet anti-différé analogue (le projet se réfère en effet à une solution permettant « *to tax on a current basis* »).⁶⁴ Alternativement, l'État de résidence de l'investisseur pourrait également, le cas échéant sur la base d'une fiction (« deemed residence ») assujettir l'entité hybride à l'impôt. À défaut, l'État de résidence de l'entité devrait passer d'un régime de transparence à celui de l'opacité afin d'assujettir celle-ci à l'impôt (« secondary rule »). Finalement et en dernier ressort, il appartiendrait à l'État de la source du revenu de refuser la déduction du paiement (« defensive rule »).⁶⁵

Du point de vue de la Suisse en qualité d'État de résidence de l'investisseur, les propositions de l'OCDE appellent quelques remarques. Si le principe de l'imputation immédiate des revenus à l'investisseur s'accorde bien avec la philosophie des États dont la politique repose sur la neutralité à l'exportation des capitaux et qui disposent souvent déjà de règles CFC (ou mécanisme analogue), tel n'est en revanche pas le cas de la Suisse. En premier lieu, conformément à l'art. 49 al. 3 LIFD, une entité étrangère doit être traitée comme fiscalement non transparente à partir du moment où celle-ci dispose de la personnalité juridique.⁶⁶ En effet, la notion de « *personnes morales étrangères* » (« *ausländische juristische Personen* ») au sens de cette disposition, a un contenu de droit civil, de sorte que seul le droit privé étranger applicable est déterminant. Aussi, dès lors qu'une entité étrangère dispose de la personnalité juridique, peu importe alors que l'État d'incorporation considère celle-ci comme fiscalement transparente. En second lieu, comme on le sait, le droit suisse ne connaît pas de mécanisme anti-différé permettant d'imputer un revenu en transparence. Aussi, sous réserve d'une évasion fiscale (« *Durchgriff* »),⁶⁷ qui permet de percer le voile corporatif à des conditions toutefois très restrictives, le principe de séparation (« *Trennungsprinzip* ») ne souffre aucune exception. Enfin, une personne morale étrangère peut être assujettie à l'impôt en Suisse en raison d'un rattachement personnel (administration effective)⁶⁸ ou économique (établissement stable)⁶⁹. En revanche, le principe d'une fiction d'assujettissement (« deemed residence »), tel qu'envisagé par l'OCDE, est naturellement inconnu en droit positif suisse. En conséquence, la mise en œuvre de cette recommandation nécessiterait une base légale. On peut toutefois se demander dans quelle mesure l'adoption d'une telle règle par la Suisse serait conforme au principe de neutralité à l'importation des capitaux et de territorialité dans les relations internationales. Il est vrai que les règles anti-différé s'accordent plus difficilement avec le principe de neutralité à l'importation

61 Si l'État S soumet le paiement à une retenue à la source en droit interne, cet État pourrait alors refuser d'appliquer la CDI conclue avec l'État P en raison du fait que celui-ci n'alloue pas cet élément à un résident. Cela dit, en pratique, il est relativement fréquent que l'État de la source ne prélève aucune retenue à la source, de sorte que la question de l'octroi d'éventuels avantages conventionnels est sans objet.

62 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 56.

63 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 57.

64 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 63: « The nature of the anti-deferral rules introduced by Country A would be a question for domestic law implementation however they would need to be effective to pick up income derived by a reverse hybrid (...) ». Le projet ne retient ainsi pas l'idée pour l'État de résidence de l'investisseur de refuser l'exemption pour participation (la réduction pour participation) au moment de distribution effective par l'entité hybride en l'absence d'une double (multiple) imposition économique réelle.

65 OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne, p. 61: « *Primary rule (inclusion in investor jurisdiction): a) Investor jurisdictions should implement: specific and targeted changes to their controlled foreign companies (CFC) or foreign investment fund (FIF) rules; or specific and targeted changes to domestic law; that are effective to tax on a current basis, income of residents accrued through offshore investment structures. Secondary rule (inclusion in intermediary jurisdiction) b) Entities or arrangements that are transparent or partially transparent under the laws of the jurisdiction where they are established (i.e. intermediaries) should be treated as taxable under the laws of*

the intermediary jurisdiction if a controlling investor treats that intermediary as a reverse hybrid in circumstances where the income derived by that intermediary is not brought into account under the laws of the investor or the intermediary jurisdiction. Defensive rule c) The payer jurisdiction should deny the deduction for a payment to an offshore non-inclusion structure (such as a reverse hybrid or imported mismatch arrangement) to the extent the payment results in a no-taxation outcome or is offset by expenditure incurred under a hybrid mismatch arrangement and the taxpayer is part of the same control group as the parties to the mismatch or is party to an avoidance arrangement ».

66 Voir DANON, Switzerland, p. 168 ss; Glauser, Personne morale: qui es-tu?, p. 25 ss.

67 Voir notamment TF [ZP.92/2005, 2A.145/2005] du 30.1.2006.

68 Art. 50 LIFD.

69 Art. 51 LIFD.

des capitaux. Cela dit, même si on admet l'application de ce principe en présence de revenus passifs,⁷⁰ la situation dont il est question ici est particulière en ceci que l'entité n'a aucune existence propre du point de vue de son État d'incorporation et n'y opère pas (absence d'établissement stable). Aussi, le principe d'égalité de traitement avec les investisseurs locaux, qui sous-tend la neutralité à l'importation des capitaux, est de toute manière difficilement défendable dans cette hypothèse.⁷¹ Compte tenu de ces circonstances et dans un souci de coordination internationale, il nous paraît que cette recommandation pourrait être mise en œuvre par la Suisse par le biais d'une disposition spécifique anti-hybride. En revanche, l'adoption de règles anti-différé ou CFC d'application générale ne serait pas compatible avec le principe de territorialité appliqué par la Suisse dans les relations internationales. Enfin, en raison du caractère « circulaire » des « linking rules », il convient de garder à l'esprit que, à défaut d'imposition immédiate du revenu dans l'État de résidence de l'investisseur et dans l'État d'incorporation de l'entité, l'État de la source pourrait alors de toute manière refuser la déduction du revenu. De ce point de vue, une imposition dans l'État de résidence de l'investisseur, en ce qu'elle permettrait d'assurer la déductibilité de la dépense dans l'État de la source, ne serait donc pas forcément défavorable. On constate ainsi que les recommandations de l'OCDE en ce domaine ont essentiellement un effet dissuasif.

Dans le même esprit, dans le cadre de l'action N 4, l'OCDE entend élaborer des recommandations visant notamment à limiter la déduction d'intérêts passifs. Fondamentalement, on vise ici à empêcher un recours excessif à l'emprunt en vue d'obtenir des déductions trop importantes ou encore de financer l'obtention d'un revenu exonéré ou différé.⁷² Conceptuellement, on distingue des mécanismes centrés sur l'entité prise isolément (« stand-alone approach ») ou sur le groupe (« worldwide approach »). Ce dernier mécanisme, déjà appliqué par plusieurs États, posent une limitation générale à la déductibilité des intérêts. Les intérêts demeurent toutefois déductibles dans la mesure où la société concernée peut démontrer (« escape clause ») que sa proportion de fonds propres par rapport à ses actifs n'est pas inférieure à celle du groupe sur une base consolidée (« worldwide ap-

proach »).⁷³ Ces développements sont importants pour la Suisse dès lors qu'ils pourraient aboutir à revoir les règles de sous-capitalisation prévues par le droit harmonisé fondées sur la capacité réelle d'emprunt de chaque entité et applicable uniquement entre parties liées.⁷⁴

Cela étant, le domaine qui concerne le plus directement la Suisse, singulièrement dans le cadre de la mise en œuvre de la RIE III, est bien évidemment celui de la concurrence fiscale dommageable et des aides d'État que nous allons maintenant examiner de manière plus détaillée (3).

3 Évolution récente de la concurrence fiscale dommageable et des aides d'État

3.1 La concurrence fiscale dommageable

3.1.1 Le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables

3.1.1.1 L'approche initiale

À la suite d'un rapport publié en 1998,⁷⁵ l'OCDE a mis en place un Forum consacré aux pratiques fiscales dommageables. Selon ce rapport, pour juger du caractère dommageable d'un régime, il sied, en premier lieu, d'examiner, (i) le taux d'imposition effectif pratiqué, (ii) le degré de cantonnement (« ring-fencing »), (iii) de transparence du régime et finalement (iv) la politique d'échange de renseignements pratiqué par l'État concerné.⁷⁶ Subsidiairement, l'analyse peut également prendre en compte (i) la définition artificielle de la base d'imposition, (ii) le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, singulièrement les directives de l'OCDE en ce domaine, (iii) l'exonération de l'impôt dans l'État de résidence pour les revenus de source étrangère, (iv) la possibilité de négocier le taux ou l'assiette de l'imposition, et (v) l'accès à un vaste réseau de CDI.⁷⁷

3.1.1.2 La priorité au critère de l'activité substantielle

Cela étant, selon l'OCDE, le critère traditionnel du cantonnement (« ring-fencing ») n'est désormais plus nécessairement approprié afin d'identifier un régime fiscal

70 Comme nous l'avons vu, plusieurs États (par exemple les Pays-Bas) adhérant au principe de neutralité à l'importation des capitaux passent en revanche à la neutralité à l'exportation des capitaux en ce qui concerne les revenus provenant de capitaux mobiles faiblement imposés.

71 Sur ces questions, voir notamment DAHLBERG/WIMAN, taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport général, p. 19 ss.

72 OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 18.

73 EILERS, Earnings Stripping, p. 131 ss.

74 Art. 65 LIFD et 29a LHID. Voir à ce sujet DANON, N 1 ss ad art. 65 LIFD.

75 OCDE, Concurrence fiscale dommageable 1998.

76 OCDE, Concurrence fiscale dommageable 1998, p. 28 ss.

77 OCDE, Concurrence fiscale dommageable 1998, p. 34 ss.

dommageable.⁷⁸ Comme l'observe le plan d'action BEPS, le phénomène de la concurrence fiscale dommageable est aujourd'hui susceptible de prendre davantage la forme de « *baisses généralisées du taux de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés grevant certains types de revenu (comme celui généré par des activités financières ou par la fourniture d'actifs incorporels)* ». ⁷⁹ En conséquence, suivant l'action N 5 de ce plan, l'OCDE entend refondre ses travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables afin de donner la priorité au critère de l'activité substantielle (« *substantial activity* »). Ce critère de l'activité est naturellement aussi en étroite connexité avec celui de l'imposition en fonction de la création de valeur prévu par l'action N 8 concernant les prix de transfert.⁸⁰ De plus, une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.⁸¹

En conséquence, selon cette nouvelle vision des choses, le fait qu'un régime fiscal privilégié soit (à tout le moins formellement) ouvert aux résidents et aux non-résidents et que les revenus de source domestique en profitent également, n'est donc plus déterminant. Décisive sera en revanche la question de savoir si l'octroi de ce régime est subordonné à l'exercice d'une activité substantielle dans l'État concerné. Bien que les résultats des travaux menés par l'OCDE ne soient pas encore connus, le critère de l'activité substantielle devrait logiquement être concrétisé à la lumière des principes directeurs du plan d'action de l'OCDE. Aussi, on peut penser qu'il conviendra d'examiner dans quelle mesure le revenu réalisé par une entité bénéficiant d'un régime privilégié dans un État se rattache effectivement à une activité substantielle exercée dans ce même État.

C'est donc à la lumière du critère de l'activité substantielle que les régimes « *patent box* », comme celui que la Suisse envisage d'introduire dans le cadre de la RIE III, sont actuellement examinés. À notre connaissance, l'OCDE entend finaliser cet examen durant l'année 2014. Cette analyse devrait ensuite aboutir à l'élaboration des nouveaux critères déterminants d'ici décembre 2015. Trois variantes sont actuellement à l'étude afin de concrétiser ce critère dans le cadre de ces régimes,⁸² à savoir :

- Une approche exigeant que l'incitation fiscale soit directement liée aux coûts de R&D engagés (« *nexus approach* »);⁸³
- Une approche se concentrant sur la création de valeur et exigeant que l'entité privilégiée exerce des fonctions de développement significatives ;
- Une approche axée sur les prix de transfert et les fonctions importantes que l'entité devrait exercer.

Dans ce contexte, nous le verrons, l'un des objectifs principaux de l'exercice sera naturellement de faire le départ entre un régime dommageable destiné uniquement à attirer des capitaux mobiles et une véritable incitation en faveur de la R&D et de l'innovation. En effet, tout en souhaitant combattre les pratiques dommageables, l'OCDE entend dans le même temps encourager les activités de R&D ainsi que les incitations fiscales qui peuvent leur être associées.⁸⁴ Comme le relevait récemment le Secrétaire général de l'OCDE dans son rapport au G 20 : « *Harmful tax practices (Action 5) are being assessed, with a focus on Intellectual Property Regimes such as « patent boxes », with the review of OECD member countries' regimes to be finalised in 2014 (...). One key technical issue under discussion is how to determine whether a preferential regime is designed to attract purely mobile activities, and should therefore be considered as harmful, or whether it requires the carrying out of a substantial activity to benefit from it* ». ⁸⁵

3.1.2 Les travaux du code de conduite

3.1.2.1 L'évolution récente et l'application aux États tiers

Les règles du code de conduite de l'Union européenne suivent actuellement une évolution très similaire. Ce code, dont les critères sont analogues à ceux posés par l'OCDE⁸⁶ et qui n'a formellement qu'une force politique, prévoit que les États membres s'abstiennent d'instaurer de nouvelles mesures fiscales dommageables et modifient leurs règles (ou pratiques) ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de l'Union européenne.⁸⁷

L'un des objectifs de la commission européenne est également d'étendre plus clairement l'application des principes du code de conduite aux États tiers comme la

78 OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 18.

79 OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 18.

80 OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 21.

81 OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 19.

82 Voir notamment UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting, p. 27.

83 Cette approche n'est en réalité pas totalement nouvelle. On retrouve en effet une exigence similaire (« *nexus* ») dans le cadre de l'application de certaines incitations en amont (« *input* ») en droit interne, par exemple aux États-Unis.

84 Voir notamment à ce sujet OCDE, Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation.

85 OCDE, Secretary-General Report to the G20, p. 5.

86 Cf. Code de conduite, B.

87 Code de conduite, A.

Suisse. Aussi, dans le cadre de sa recommandation de décembre 2012, la commission enjoint les États membres de s'assurer que la fiscalité des États tiers soient également en ligne avec les critères posés par le code de conduite.⁸⁸ À défaut, des mesures de rétorsion devraient être prises à l'encontre des États concernés, à savoir notamment leur mention sur une liste noire ou encore la dénonciation (ou la renégociation) des CDI liant ces États aux États membres.⁸⁹ Dans ce contexte et comme nous l'avons rappelé, le Conseil ECOFIN a désormais prolongé à fin juin 2014 le dialogue mené avec la Suisse.

Cela étant, la commission européenne entend aujourd'hui donner un nouvel élan à ces travaux dans l'esprit du plan d'action BEPS.⁹⁰ Aussi, à la suite d'une investigation initiée à l'encontre du Royaume-Uni en 2013, le Conseil ECOFIN invita, le 10 décembre dernier, le groupe du code de conduite à examiner, d'ici fin décembre 2014, l'ensemble des régimes « patent box » existant au sein de l'Union européenne. Le groupe est chargé de conduire cet examen dans un souci d'égalité de traitement et de conformité aux travaux menés actuellement par l'OCDE dans le cadre de l'action N 5 de son projet BEPS.⁹¹

3.1.2.2 Le lien avec les libertés fondamentales

Dans ce contexte d'intensification de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, une question se pose naturellement : celle de la relation entre les règles du code de conduite et les libertés fondamentales inscrites dans le TFUE. Comme le rappelle WATTEL, il existe une tension presque naturelle entre ces libertés, dont l'ambition est la réalisation d'un marché intérieur neutre, et les règles du code de conduite, cherchant au contraire à vérifier l'intensité du rattachement des activités de l'entreprise avec l'État concerné.⁹² Il est toutefois admis que ces deux questions doivent être traitées de manière indépendante par les États membres. Aussi, comme l'a rappelé l'avocat général Léger dans l'affaire *Cadbury Schweppes*,⁹³ la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, que ce soit sous l'angle du code de conduite (ou même des aides d'État), ne saurait en soi justifier une restriction aux libertés fondamentales.⁹⁴ Aussi, indépen-

damment de la question de savoir si un régime est dommageable, une restriction à l'exercice des libertés fondamentales n'est susceptible d'être justifiée que lorsque, cumulativement, la restriction (i) s'applique de manière non discriminatoire, (ii) répond à des raisons impérieuses d'intérêt général et (iii) demeure conforme au principe de proportionnalité.⁹⁵ Les motifs pouvant, à certaines conditions, justifier une telle restriction sont par exemple la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal,⁹⁶ la répartition du pouvoir d'imposer des États membres,⁹⁷ la préservation de l'efficacité des contrôles fiscaux⁹⁸ ou encore de lutter contre les abus, pour autant toutefois que l'on soit en présence de « montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû ».⁹⁹

Aussi, comme nous le verrons dans le cadre de l'examen des régimes « patent box », un problème qui se posera nécessairement à l'avenir sera celui de la recherche de critères permettant de réconcilier les règles du code de conduite et les libertés fondamentales. Certes, à première vue, ce débat n'intéresse pas directement la Suisse. En effet, comme l'a rappelé la CJUE, les personnes morales constituées selon le droit suisse ne sauraient se prévaloir de l'ALCP.¹⁰⁰ Tout au plus peut-on considérer que la

n'affecte donc pas les droits et les obligations des États membres ni les compétences respectives des États membres et de la Communauté telles qu'elles découlent du traité. L'adoption du code de conduite et la mention du régime fiscal irlandais en cause parmi les mesures fiscales nationales dommageables pour le marché unique ne sauraient donc limiter ni a fortiori restreindre rétroactivement le droit conféré par le traité à toute société (...) de créer un établissement secondaire dans l'État membre de son choix, y compris dans un État dans lequel s'applique un régime fiscal analysé comme étant dommageable pour le marché unique » (point 57), et « La circonstance que ce régime fiscal puisse également être qualifié d'aide d'État incompatible avec le marché commun ne modifie pas cette analyse. (...), le traité contient des dispositions particulières (...) qui visent à assurer le contrôle de la compatibilité d'une telle mesure avec le marché commun et l'annulation de ses effets préjudiciables à celui-ci. La circonstance qu'un tel régime fiscal ne soit pas conforme aux règles du traité ne saurait donc autoriser un État membre à prendre des mesures unilatérales destinées à en combattre les effets en portant atteinte aux libertés de circulation » (point 58). Voir aussi à ce sujet TERRA/WATTEL, *European Tax Law*, p. 249.

88 Commission européenne, pays tiers, normes minimales de bonne gouvernance, 3.

89 Commission européenne, pays tiers, normes minimales de bonne gouvernance, 4.1 - 4.3.

90 Commission européenne, Plan d'action 2012, 3.

91 Voir : http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/en/ecofin/140041.pdf.

92 WATTEL, *interaction of state aid, free movement, policy competition*, p. 137.

93 Arrêt du 12.9.2006, *Cadbury Schweppes*, affaire C-196/04.

94 Conclusions de l'Avocat Général M^e P. Léger, point 57 in : affaire C-196/04 : « Ainsi qu'il ressort de son préambule, le code de conduite constitue un engagement de nature politique et il

95 Arrêt du 30.11.1995, *Gebhard*, affaire C-55/94, point 37 ; Arrêt du 9.3.1999, *Centros*, affaire C-212/97, point 34 ; Arrêt du 4.7.2000, *Haim*, affaire C-424/97, point 57.

96 Arrêt du 28.1.1992, *Bachmann*, affaire C-204/90, point 28 ; Arrêt du 7.9.2004, *Manninen*, affaire C-319/02, point 42 ; Arrêt du 23.2.2006, *Keller Holding*, affaire C-471/04, point 40.

97 Arrêt du 13.12.2005, *Marks & Spencer*, affaire C-446/03, point 45.

98 Arrêt du 25.5.2011, *Commission contre Portugal*, affaire C-493/09.

99 Arrêt du 12.9.2006, *Cadbury Schweppes*, affaire C-196/04, point 37.

100 Arrêt du 12.11.2009, *Grimme*, affaire C-351/08, point 35. Voir aussi Arrêt du 11.2.2010, *Fokus Invest AG*, affaire C-541/08. Il convient toutefois de réserver le droit de prestation de services limité à 90 jours (articles 5(1) ALCP et 18 Annexe I), dont la portée pratique est toutefois limitée.

question concerne les personnes physiques déployant une activité indépendante et qui pourraient profiter des mesures envisagées par la RIE III (comme la *licence box*).¹⁰¹ Cela dit, dans le cadre des travaux relatifs à l'action N 5 du projet BEPS, la Suisse a tout intérêt à militer en faveur de solutions qui puissent être appliquées à l'ensemble des États membres de l'OCDE et qui ne conduisent pas à une approche différenciée au sein de l'UE en raison des libertés fondamentales.

3.1.3 Relation entre concurrence fiscale dommageable et règles CFC

Une grande partie des États membres de l'OCDE connaissent aujourd'hui des règles relatives aux sociétés contrôlées (« CFC rules »). Fondamentalement, ces règles permettent à l'État de résidence d'imposer les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'une filiale sise dans l'État de la source, et ceci, indépendamment de toute distribution effective par celle-ci à son actionnaire. Certes, les conditions et les modalités d'application de ces dispositifs varient d'un État à l'autre. Cela dit, les règles CFC visent généralement les revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances) provenant de capitaux mobiles faiblement imposés. Ces dispositions postulent d'une part que les capitaux mobiles sont par définition facilement localisables dans une juridiction à faible fiscalité, et d'autre part que le rattachement (« nexus ») de ces capitaux avec l'État de la source est faible. Aussi, une entorse au principe de territorialité se justifie afin de permettre l'imposition de ces éléments dans l'État de la résidence.

Or, nous venons de le voir, les principes relatifs à la concurrence fiscale dommageable suivent actuellement une évolution analogue. Ces principes, initialement centrés sur la question du cantonnement (« ring-fencing »), s'intéressent au contraire aujourd'hui, à l'instar des règles CFC, à l'intensité du rattachement des revenus à une activité déployée dans l'État concerné. Il en va tout particulièrement ainsi d'une approche fondée sur la création de valeur ou les coûts de R&D engagés (« nexus approach ») par l'entreprise dans l'État concerné. Aussi, il nous paraît que le renforcement des règles CFC, envisagé par l'action N 3 du plan BEPS, devrait être, dans une certaine mesure à tout le moins, coordonné avec les principes énoncés par l'action N 5. L'on pourrait par exemple poser qu'une entité satisfaisant le test de l'activité substantielle dans le contexte de la concurrence fiscale dommageable ne pourrait se voir appliquer une règle CFC (ou de passage au crédit d'impôt « switch-over » en présence d'un établissement stable dans cet État). Aussi,

une clause d'exclusion pourrait par exemple être prévue en ce qui concerne les redevances faiblement imposées en raison d'un régime patent box mais se rattachant à une activité substantielle de R&D dans l'État de résidence. À raison, l'OCDE envisage du reste déjà une telle clause d'exclusion dans le contexte de l'économie numérique : « *A CFC rule along these lines could include an exception for situations where the CFC, through its own employees, makes a substantial contribution to the value of the goods and services sold* ». ¹⁰² La clause triangulaire concernant la limitation des avantages conventionnels, proposée dans le cadre de l'action N 6 et présentée ci-dessus, va dans le même sens et réserve expressément cette dernière hypothèse.

Cette vision des choses, au demeurant justifiée par la convergence accrue existant entre ces deux domaines, permettrait de fixer un seuil commun dans le cadre de l'application des règles CFC. Cette approche présente en particulier un intérêt pour la Suisse, qui ne connaît certes pas de règles CFC, mais dont les filiales sises dans ces pays sont naturellement concernées par leur application. De ce point de vue, la Suisse doit veiller à ce que les travaux de l'OCDE ne conduisent pas à un durcissement différencié des règles CFC suivant que celles-ci sont appliquées aux États tiers ou à l'intérieur de l'Union européenne.¹⁰³ Or, dans ce domaine également, il existe une tension entre l'action N 3 du projet BEPS et les libertés fondamentales, tension qu'il appartient à l'OCDE et aux

¹⁰² OCDE, Projet pour commentaires portant sur l'action 1 (économie numérique), p. 54. La même idée se retrouve dans les récentes propositions américaines, Obama, Administration's Fiscal Year 2015 Revenue Proposals, p. 59 : « *The proposal would create a new category of subpart F income, foreign base company digital income, which generally would include income of a CFC from the lease or sale of a digital copyrighted article or from the provision of a digital service, in cases where the CFC uses intangible property developed by a related party (including property developed pursuant to a cost sharing arrangement) to produce the income and the CFC does not, through its own employees, make a substantial contribution to the development of the property or services that give rise to the income* ».

¹⁰³ Relevons d'ailleurs que cette approche différenciée se retrouve déjà dans le projet de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). En l'occurrence, ce projet prévoit, à son art. 82, une règle CFC dont l'application suppose uniquement que la filiale sise dans un État tiers (i) dispose d'au moins 30% de revenus passifs (y compris des redevances), (ii) soit soumise à un impôt sur le bénéfice inférieur à 40% du taux européen moyen ou (iii) bénéficie d'un régime spécial permettant un niveau d'imposition nettement plus bas que le régime général (Commission européenne, Proposition de directive du 16.3.2011). La résolution législative du Parlement européen du 19 avril 2012 propose même de porter le seuil de 40% à 70% (Résolution législative du Parlement européen du 19 avril 2012 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (COM(2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)).

¹⁰¹ Cf. art. 1 ALCP et chapitre III de l'Annexe I. Voir aussi Arrêt du 12.11.2009, Grimme, affaire C-351/08, point 36.

États européens de clarifier. En effet, à l'intérieur du marché intérieur, les règles CFC ne peuvent trouver application que lorsqu'il apparaît que l'incorporation d'une filiale dans un État membre repose sur un montage purement artificiel et que celle-ci n'exerce aucune activité économique effective.¹⁰⁴ Cela étant, comme le relèvent certains auteurs, une application uniforme et coordonnées des règles CFC à tous les États, à la suite du projet BEPS, ne heurterait pas nécessairement le droit européen pour autant que celle-ci demeure conforme au principe d'adéquation et de proportionnalité.¹⁰⁵ La coordination que nous proposons entre les actions 5 et 3 va dans ce sens.

3.2 Les aides d'État

3.2.1 Structure et fonctionnement des art. 107 ss TFUE

Au sein de l'Union européenne, le problème de la concurrence fiscale dommageable est souvent en étroite connexion avec celui des aides d'État. En effet, la question se pose souvent de savoir si une mesure fiscale dommageable constitue également une aide d'État prohibée au sens des articles 107 ss TFUE. Fondamentalement, ces dispositions instituent un mécanisme en deux étapes. L'art. 107(1) TFUE définit tout d'abord la notion d'aide, disposant que : « *Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ». Aux termes de ce texte, et conformément à la jurisprudence de la CJUE et à la pratique de la commission européenne, l'existence d'une aide d'État prohibée

en matière fiscale suppose ainsi, cumulativement, (i) un avantage octroyé par l'État concerné, (ii) susceptible¹⁰⁶ d'affecter la concurrence et les échanges entre États membres, (iii) de nature sélective, et (iv) ne pouvant être justifié par la nature ou l'économie du système fiscal concerné.¹⁰⁷ Dans cet esprit, les mesures fiscales envisagées par les États membres peuvent du reste être soumises à la commission pour approbation, comme le prévoit l'art. 108(3) TFUE.

Cela étant, lorsqu'une mesure fiscale contrevient à l'art. 107(1) TFUE, la commission peut néanmoins, à certaines conditions, la déclarer compatible avec le marché intérieur. Il peut notamment en aller ainsi lorsque la mesure contribue à « *la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun* ». ¹⁰⁸ Pour en juger et sous réserve de directives particulières,¹⁰⁹ la commission européenne met alors en balance (« *balance assessment* ») les effets positifs de la mesure (atteinte d'un objectif d'intérêt commun) et ses effets potentiellement négatifs (distorsions des échanges et de la concurrence).¹¹⁰ Lorsque l'aide n'est pas déclarée compatible, elle peut alors être récupérée (avec intérêts).¹¹¹

3.2.2 Les spécificités de l'art. 23 (iii) ALE

Selon le point de vue défendu par la commission européenne, comme nous l'avons rappelé, l'interprétation relative à l'art. 107(1) TFUE est applicable mutatis mutandis à l'art. 23(1)(iii) de l'Accord de libre-échange conclu avec la Suisse (ci-après « ALE »). Cette disposition prévoit que : « *Sont incompatibles avec le bon fonctionnement de l'accord, dans la mesure où ils : sont susceptibles d'affecter les échanges entre la Communauté*

104 Arrêt du 12.9.2006, Cadbury Schweppes, affaire C-196/04. Selon le Conseil de l'Union européenne, les indices devant être pris en compte afin de mettre en œuvre cette jurisprudence sont les suivants : (a) l'attribution des bénéfices ne repose pas sur un nombre suffisant de raisons économiques ou commerciales valables et ne reflète donc pas la réalité économique, (b) la société constituée ne correspond pas pour l'essentiel à une implantation réelle ayant pour objet l'exercice d'activités économiques effectives ; (c) il n'existe pas de corrélation proportionnée entre les activités apparemment exercées par la filiale et la mesure dans laquelle celle-ci existe physiquement, sous la forme de locaux, de personnel et d'équipements ; (d) la société non résidente est surcapitalisée ; elle dispose d'un capital nettement supérieur à celui qui est nécessaire pour l'exercice de son activité ; (e) l'assujetti a participé à des accords qui ne correspondent à aucune réalité économique, ne servent que peu, voire aucun objectif commercial ou qui pourraient être préjudiciables aux intérêts commerciaux dans leur ensemble, s'ils n'étaient pas conclus aux fins d'éviter l'impôt (Résolution, Coordination des politiques fiscales, A).

105 Voir PISTONE, *Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, p. 5.

106 Arrêt du 29.4.2004, Italie/Commission, affaire C-372/97, point 44 ; Arrêt du 15.12. 2005, Unicredito Italiano, affaire C-148/04, point 54 ; ROSSI-MACCANICO, *Prohibited selectivity*, p. 208.

107 Communication aides d'État 1998, 12. Pour un résumé de l'articulation des différentes conditions, voir par exemple ROSSI-MACCANICO, *Prohibited selectivity*, p. 218.

108 Art. 107(3)(b) TFUE.

109 Voir en particulier dans le domaine de la R&D, Encadrement communautaire des aides d'État à la recherche et au développement 2006 ; Projet d'encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation 2014.

110 Voir plan d'action dans le domaine des aides d'État, p. 6. L'examen de la mesure est alors effectué en trois étapes sur la base des questions suivantes : 1. La mesure d'aide poursuit-elle un objectif d'intérêt commun bien défini ? 2. Dans l'affirmative, la mesure d'aide constitue-t-elle un instrument approprié pour la réalisation de l'objectif d'intérêt commun ? À cet égard, les questions suivantes sont examinées : a) l'aide constitue-t-elle un instrument adéquat ou existe-t-il des instruments différents ou plus appropriés ? b) l'aide a-t-elle un effet d'incitation ? c) l'aide est-elle proportionnée aux objectifs poursuivis ? 3. La distorsion de la concurrence et l'affectation des échanges sont-elles limitées à un point tel que l'effet global de la mesure est positif ?

111 Voir art. 14 et 15 Règlement n° 659/1999.

et la Suisse ; « toute aide publique qui fausse ou menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Pour la commission européenne, il doit en aller ainsi dès lors que la formulation de l'art. 23(1)(iii) ALE est très analogue à celle de l'art. 107(1) TFUE et que ni les termes ni l'objet de l'ALE n'indiquent que l'art. 23(iii) doit être interprété étroitement.¹¹² Cette interprétation dynamique est naturellement contestée par la Suisse et hautement controversée,¹¹³ voire combattue¹¹⁴ en doctrine. De plus, la mise en œuvre de l'art. 23(iii) ALE dans ce domaine est incertaine. Tout d'abord, l'ALE ne contient pas une disposition comparable à l'art. 107(3) TFUE permettant de considérer exceptionnellement une aide normalement interdite comme compatible. Dans sa décision du 13 février 2007, la commission semble toutefois ne pas exclure le principe d'une aide qui soit « compatible avec le bon fonctionnement de l'accord »¹¹⁵ et dont on pourrait par exemple imaginer que les critères soient négociés entre les parties contractantes.¹¹⁶ Enfin, l'ALE ne prévoit pas de mécanisme de récupération d'une aide d'État prohibée. Aussi, dans le cadre de l'art. 23(iii) ALE, seules des sanctions commerciales unilatérales pourraient être ultimement envisageables au titre de mesure de sauvegarde.¹¹⁷

Cela étant, cette controverse liée à la portée de l'art. 23(iii) ALE nous paraît dépassée. Dans un souci de conformité internationale, il sied de s'assurer que les règles du droit fiscal suisse, singulièrement les mesures envisagées dans le cadre de la RIE III, ne heurtent pas l'art. 23(iii) ALE.

En matière fiscale, la question de l'existence d'un avantage n'est généralement pas litigieuse. Celui-ci s'étend en effet indistinctement à la réduction de l'assiette imposable (amortissement extraordinaire ou accéléré, ou comme cela est envisagé dans le cadre de la RIE III, step-up de réserves latentes au bilan), au taux (imposition privilégiée de certains revenus) ou au montant de l'impôt (crédit d'impôt, exonération). Peu importe à cet égard

que l'avantage résulte de dispositions légales ou d'une pratique administrative.¹¹⁸ Comme nous allons le voir maintenant, le débat se concentre ainsi avant tout sur la sélectivité de la mesure fiscale et sur sa justification éventuelle en raison de la nature du système fiscal applicable (3.2.3).

3.2.3 L'analyse de sélectivité

3.2.3.1 En général

L'analyse de sélectivité¹¹⁹ d'une mesure fiscale repose, fondamentalement, sur une démarche en deux temps. En premier lieu, il sied d'identifier le régime fiscal général applicable (« reference framework »).¹²⁰ Cela fait, l'on examine alors si cette incitation est de nature à favoriser « certaines entreprises ou certaines productions » par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal, dans une situation factuelle et juridique comparable (« derogation test »).¹²¹ Une mesure fiscale est naturellement sélective si le législateur la réserve expressément à certaines entreprises (« sélectivité de jure »).¹²²

En matière internationale et outre le cas classique des régimes privilégiant les revenus de source étrangère,¹²³ un avantage sélectif peut résulter d'une application dérogatoire des règles de prix de transfert, singulièrement les directives de l'OCDE.¹²⁴ Il en va de même d'un régime de provisions consenti aux seules sociétés exportatrices,¹²⁵ respectivement d'amortissement sur les seules participations étrangères.¹²⁶ Dans le même sens, une possibilité d'amortissement plus favorable pour certains types d'ac-

112 Décision du 13.2.2007, p. 7. Au moment de la signature de l'ALE, la Communauté économique européenne avait également déclaré unilatéralement que : « dans le cadre de la mise en œuvre autonome de l'article 23 paragraphe 1 de l'accord qui incombe aux parties contractantes, elle appréciera les pratiques contraires aux dispositions de cet article en se fondant sur les critères résultant de l'application des règles des articles 85, 86, 90 et 92 du traité instituant la Communauté économique européenne ».

113 Voir notamment à ce sujet ROSSI-MACCANICO, Fiscal state aid goes global, p. 133 ; LUJA, Should fiscal state aid go global, p. 231 ; ROTH, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, p. 722.

114 OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 94 ss.

115 Voir Décision du 13.2.2007, p. 15.

116 Voir en ce sens LUJA, Should fiscal state aid go global, p. 232.

117 Décision du 13.2.2007, p. 7.

118 Communication aides d'État 1998, 10.

119 La notion d'avantage et de sélectivité sont donc deux conditions distinctes qu'il sied de ne pas confondre : si tout régime fiscal privilégié constitue un avantage, celui-ci n'est donc pas forcément sélectif, voir notamment à ce sujet ROSSI-MACCANICO, The specificity criterion, p. 95.

120 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 39.

121 Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P, point 75 ; Arrêt Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, affaire C-143/99, point 41 ; Arrêt du 22.12. 2008, British Aggregates/Commission, affaire C-487/06 P, point 82 ; Arrêt du 8.9. 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, point 49 ; Arrêt du 6.9.2006, Portugal/Commission, affaire C-88/03, point 56 ; Communication aides d'État 1998, 12 ; QUIQLEY, State Aid : Recent Developments, p. 112 ; MICHEAU, Tax selectivity, p. 277.

122 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 36.

123 Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P.

124 Rapport 2004, paragr. 9 ss ; affaires jointes C-182/03 et C-217/03.

125 Décision 2002/342/EC, OJ L 126/27, voir point 24, France.

126 Décision 2011/EC, OJ 7/48, Espagne.

tifs, qui s'écarte des principes généralement appliqués, peut également donner lieu à une aide d'État.¹²⁷

En revanche, des avantages résultant d'une mesure générale applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques ne constituent pas des aides d'État.¹²⁸ Peu importe alors que certaines entreprises ou certains secteurs bénéficient plus que d'autres de cette mesure fiscale.¹²⁹ Selon cette vision des choses, suivie jusqu'ici, une incitation fiscale en faveur de la R&D ne constitue pas une aide d'État prohibée pour autant qu'elle soit ouverte à toutes les entreprises. Cela dit, en qui concerne les régimes *licence box* comme nous le verrons, il n'est toutefois pas exclu que cette analyse soit à l'avenir remise en cause.

3.2.3.2 La sélectivité de fait – Évolution après Gibraltar I et II

La sélectivité peut également être admise s'il apparaît qu'une incitation ou un régime fiscal privilégié est dans les faits réservé à certaines entreprises (« sélectivité de facto »).¹³⁰ Pour en juger, la jurisprudence se concentre sur l'effet de la mesure fiscale concernée,¹³¹ et ceci, indépendamment des techniques utilisées par le législateur.¹³² Peu importe par conséquent que la norme ne soit pas formellement dérogoire : un texte général et abstrait peut ainsi donner lieu à un avantage sélectif s'il apparaît que celui-ci profite dans les faits uniquement à certaines entreprises.¹³³ Le fait que le nombre d'entreprises en profitant soit très élevé¹³⁴ ou concerne même tout un secteur économique¹³⁵ n'y change rien. Enfin, la sélectivité *de facto* peut aussi résulter du fait que le législateur met en place certaines mesures destinées, dans les faits, à dissuader voire à empêcher certaines entreprises de bénéficier d'une incitation.¹³⁶

Cela étant, l'arrêt rendu par la CJUE dans la désormais célèbre affaire Gibraltar¹³⁷ donna une nouvelle impulsion à la notion de sélectivité de fait. Cette affaire concernait le nouveau modèle d'imposition des entreprises mis en place par Gibraltar afin de remplacer celui dit des « exempt companies » réservé aux sociétés offshore, jugé contraire au code de conduite et constitutif d'avantages sélectifs. La réforme envisagée avait l'ambition de supprimer toute discrimination entre activité économique domestique et étrangère. À cette fin, Gibraltar avait entrepris d'abolir l'impôt sur le bénéficiaire et d'instaurer trois impôts formellement applicables à toutes les sociétés de Gibraltar, à savoir une taxe d'enregistrement des sociétés, un impôt sur le nombre de salariés et un impôt sur l'occupation des locaux professionnels, l'assujettissement à ces deux derniers étant plafonné à 15 % des bénéfices.¹³⁸

La CJUE retint que ce nouveau régime, bien que formellement général, était matériellement sélectif au motif que celui-ci aboutissait, dans les faits, à perpétuer les avantages précédemment octroyés aux sociétés offshore. En effet, la combinaison des deux bases d'imposition envisagées (bien que reposant sur des critères en soi généraux) favorisait dans les faits les sociétés offshore du fait qu'elles n'ont pas de salariés et n'occupent pas non plus de locaux professionnels.¹³⁹ La CJUE estima en particulier que : « (...) un système fiscal (...) au lieu de prévoir des règles générales pour l'ensemble des entreprises, auxquelles il est dérogé en faveur de certaines entreprises, aboutit à un résultat identique en ajustant et en combinant les règles fiscales de façon à ce que l'application même de celles-ci conduit à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises ».¹⁴⁰

Il résulte ainsi de cette affaire qu'il peut également y avoir sélectivité si l'introduction d'une nouvelle mesure n'est en fait destinée qu'à perpétuer les effets de l'ancien régime prohibé et profite, dans les faits, aux mêmes entreprises. Comme le relève WATTEL à propos de l'affaire Gibraltar : « *As that previous exemption system had been found to be State aid and the new system had the same effect, it was probably inconceivable to the Court that the new system would not be State aid* ».¹⁴¹ Cette idée se retrouve également dans la récente analyse de la commission européenne, menée en octobre 2013, à propos

127 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 50.

128 Voir notamment Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P, point 73 ; Arrêt du 19.9.2000, Allemagne/Commission, affaire C-156/98, point 22 ; Arrêt du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05, point 32.

129 Communication aides d'État 1998, 13.

130 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 36.

131 Cette approche fut inaugurée dans l'arrêt du 17.6.1999, Maribel bis/ter, Affaire C-75/97, MICHEAU, Tax selectivity, p. 282.

132 Voir notamment Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P, point 87 ; Arrêt du 22.12.2008, British Aggregates/Commission, affaire C-487/06 P, points 85 et 89.

133 Voir notamment Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P, point 87 ; Arrêt du 22.12.2008, British Aggregates/Commission, affaire C-487/06 P, points 85 et 89.

134 Arrêt du 17.6.1999, Maribel bis/ter, affaire C-75/97, point 32.

135 Arrêt du 15.12.2005, Unicredito Italiano, affaire C-148/04, point 45.

136 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 36.

137 Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P.

138 JO 2005, L 85/2.

139 Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P, point 91.

140 Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P, point 93.

141 WATTEL, interaction of state aid, free movement, policy competition, p. 140.

d'une nouvelle réforme d'imposition à Gibraltar (affaire Gibraltar II) et sur laquelle nous reviendrons. La commission estima en effet qu'une exonération relative aux redevances de licence était sélective au motif notamment que celle-ci : « *re-establish the effect (...) that offshore companies exercising such activities, continue to benefit from zero taxation* ». ¹⁴²

À notre sens, ces développements sont importants pour la Suisse. En effet, outre la question générale de la conformité internationale des mesures envisagées par la RIE III, il est fondamental que cette réforme n'aboutisse pas uniquement à la mise en place de solutions dites de « remplacement » destinées, dans les faits, à faire perdre les effets des régimes cantonaux querellés. Pour cela, nous le verrons, ces mesures doivent reposer sur une nouvelle vision stratégique et leur champ d'application réellement étendu à toutes les entreprises.

3.2.3.3 La sélectivité régionale

Une mesure fiscale peut également être considérée comme sélective lorsqu'il apparaît que celle-ci n'a qu'une portée régionale. La question est naturellement d'importance pour les États qui, comme la Suisse, disposent d'une structure fédérale. Sur ce point, il convient toutefois d'observer que le modèle suisse, au sein duquel les cantons jouissent d'une autonomie tarifaire, ¹⁴³ correspond à une « décentralisation symétrique » des compétences fiscales ¹⁴⁴ au sens de la jurisprudence de la CJUE. Partant, un taux d'imposition cantonal sur le bénéficiaire, même bas, ne saurait donner lieu à une sélectivité régionale. ¹⁴⁵ De plus, le grief de la sélectivité régionale peut également être évité si, comme le préconise l'organe de pilotage, les mesures envisagées dans le cadre de la RIE III (notamment la licence box) sont inscrites dans la LHID. ¹⁴⁶

3.2.3.4 La justification par la nature du système fiscal

Lorsque le critère de sélectivité est satisfait, la mesure fiscale concernée peut toutefois être justifiée si celle-ci résulte directement des « principes fondateurs ou directeurs » du système fiscal concerné. ¹⁴⁷ Pour cela, la mesure

doit pouvoir être justifiée par la logique du système (cohérence interne) et être appliquée de manière identique et objective compte tenu de l'objectif visé (cohérence externe). ¹⁴⁸ De plus, la dérogation doit demeurer conforme au principe de proportionnalité. ¹⁴⁹ Autrement dit, la dérogation ne doit pas excéder les limites de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur. ¹⁵⁰ Peuvent ainsi être justifiées par la nature du système fiscal des mesures techniques visant à alléger la double imposition économique ou juridique (par exemple exonération partielle ou totale des dividendes ou encore une exemption en ce qui concerne les bénéfices attribuables à un établissement stable à l'étranger). Tel peut également être le cas, comme nous le verrons, d'un « step-up » pour autant que celui-ci vise *généralement* les réserves latentes créées avant le début de l'assujettissement ordinaire à l'impôt. ¹⁵¹

En revanche, la poursuite d'un but extra-fiscal (par exemple l'encouragement de la R&D par le biais de mesures input ou output) ne constitue jamais un motif justificatif valable. ¹⁵² Sous réserve de son approbation conformément à l'art. 107(3) TFUE, une incitation fiscale en faveur de la R&D est donc uniquement admissible à la condition d'être d'emblée (en droit et en fait) ouverte à toutes les entreprises. De même, une incitation réservée uniquement à certaines formes juridiques d'entreprises ne peut être justifiée par la nature du système fiscal si cette restriction n'est pas techniquement liée à ces formes juridiques. ¹⁵³ N'est donc pas justifiable une mesure centrée sur l'activité de l'entreprise (par exemple une incitation R&D) mais qui serait limitée uniquement à certains types de sociétés. ¹⁵⁴ De plus, et bien que la question n'ait pas encore été tranchée par la CJUE, dès lors que l'objectif d'une telle mesure est susceptible de concerner indistinctement les personnes morales et les entreprises de personnes, l'on peut même se demander

142 JOCE C/348/2013, point 37.

143 Art. 129 al. 2 Cst.

144 Arrêt du 6.9.2006, C-88/03 (Azores), point 64 ; Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 41.

145 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 41.

146 Du même avis MATTEOTTI/ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III, p. 727. En ce qui concerne toutefois la problématique de la sélectivité régionale à la suite de mesures compensatoires, voir ci-dessous.

147 Arrêt du 8.9. 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, points 69 et 70 ; Arrêt du 6.9.2006, Portugal/Com-

mission, affaire C-88/03, point 81 ; QUIQLEY, State Aid : Recent Developments, p. 118 ; Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 40.

148 ROSSI-MACCANICO, Prohibited selectivity, p. 218.

149 ROSSI-MACCANICO, The specificity criterion, p. 96.

150 Arrêt du 8.9. 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, point 75 ; Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 41.

151 Communication aides d'État 1998, p. 25 ; Arrêt du 8.9. 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, point 75 ; QUIQLEY, State Aid : Recent Developments, p. 118 ; Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 40.

152 Voir notamment Arrêt du 13.2.2003, Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes, affaire C-409/00, point 54.

153 Voir Arrêt du 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA, affaire C- 222/04 ; Arrêt du 8.9. 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, points 48 - 52.

154 SCHÖN, State Aid in the Area of Taxation, p. 356.

si une restriction de celle-ci aux seules morales n'est pas susceptible de constituer un avantage sélectif.¹⁵⁵

3.3 Synthèse

A notre avis, il est possible de tirer trois enseignements principaux de l'évolution récente présentée ci-dessus :

- Tout d'abord, sous l'impulsion du projet BEPS, le principe directeur régissant le problème de la concurrence fiscale dommageable sera désormais celui de l'exigence d'activité substantielle. Selon ce principe, une imposition privilégiée des revenus provenant de capitaux mobiles (en particulier de la propriété intellectuelle) ne sera à l'avenir vraisemblablement admise que dans la mesure où ces éléments se rattachent à une activité substantielle exercée par l'entité bénéficiaire elle-même. Certes, cette vision des choses, si elle devait se concrétiser, serait susceptible de mettre en cause certains modèles traditionnellement utilisés par les groupes multinationaux. À notre avis, la Suisse doit toutefois anticiper cette évolution dans le cadre de la RIE III.
- En second lieu, bien que le débat de conformité internationale des régimes fiscaux se situe aujourd'hui essentiellement au niveau de la concurrence fiscale dommageable, les développements récents concernant les aides d'État ne doivent toutefois pas être perdus de vue. En particulier, la nouvelle impulsion donnée par la CJUE au critère de sélectivité de fait à la suite de l'affaire Gibraltar ne peut être ignorée. De ce point de vue, il est fondamental que la RIE III n'aboutisse pas simplement à la mise en place de solutions dites de « remplacement » destinées à faire perdurer les effets des régimes cantonaux querellés. Ces mesures doivent au contraire procéder d'une nouvelle vision stratégique.
- Enfin, alors que les travaux menés par le code de conduite européen sont largement en phase avec ceux du plan d'action BEPS, on perçoit en revanche plusieurs zones de tension potentielles entre ceux-ci et les libertés fondamentales auxquelles sont soumis les États membres. Comme nous le verrons notamment dans l'analyse du régime *licence box*, ces tensions ne sont toutefois pas nécessairement insurmontables. Cela dit, dans le cadre de sa participation aux travaux de l'OCDE, la Suisse, en tant qu'État tiers, a tout intérêt à militer en faveur de solutions qui puissent être appliquées à l'ensemble des États membres de l'OCDE et qui ne conduisent pas à une approche différenciée au sein de l'UE en raison des libertés fondamentales.

4 La conformité internationale de la RIE III – Étude de questions choisies

Ceci posé, nous abordons maintenant l'analyse de conformité internationale de la RIE III. L'étude exhaustive et détaillée de l'ensemble de cette réforme dépasserait toutefois assurément le cadre d'une seule contribution. Aussi, après avoir rappelé les principes directeurs (4.1) et le contenu envisagé (4.2) de la RIE III, nous limiterons notre analyse à quelques questions choisies. Nous aborderons ainsi la solution dite du « *step-up* » destinée à permettre l'activation de réserves latentes en neutralité fiscale (4.3), l'introduction du modèle *licence box* en droit harmonisé (4.4) et finalement la question de la baisse généralisée des taux d'imposition cantonaux sur le bénéfice (4.5).

4.1 Principes directeurs de la RIE III

De l'avis de son organe de pilotage, la RIE III doit, dans les grandes lignes, être fondée sur les principes directeurs suivants.

4.1.1 Compétitivité et simplicité

En premier lieu, la réforme doit viser à maintenir et accroître l'attrait international de la place économique suisse. De ce point de vue, les mesures proposées doivent aussi être empreintes de simplicité et de clarté afin de permettre aux entreprises de prévoir leur charge fiscale.¹⁵⁶ En outre, si la réforme ne vise naturellement pas à favoriser l'implantation de sociétés « boîtes aux lettres », celle-ci doit permettre à la Suisse de conserver une position compétitive dans le domaine des capitaux mobiles, des fonctions de sociétés holdings, de la détention d'actifs immatériels ou encore du commerce international.

4.1.2 Conformité internationale

La sécurité juridique de la RIE III doit être garantie en s'assurant de la conformité des mesures proposées aux standards internationaux, en particulier ceux fixés par l'OCDE et l'Union européenne.¹⁵⁷ Selon le rapport du DFF, les mesures fiscales envisagées doivent ainsi se fonder « *sur des réglementations appliquées de manière avérée également dans un État membre de l'UE* ». ¹⁵⁸

¹⁵⁵ LUJA, The concept of Sectorial Aid, p. 116.

¹⁵⁶ Rapport DFF RIE III, p. 23.

¹⁵⁷ Rapport DFF RIE III, p. 19 et 23.

¹⁵⁸ Rapport DFF RIE III, p. 24.

4.1.3 Maintien de l'harmonisation fiscale et de l'équilibre financier

Le degré d'harmonisation fiscale actuel doit être maintenu. En conséquence, sous réserve de celles revêtant un caractère purement tarifaire et relevant de l'autonomie des cantons, les mesures fiscales proposées doivent être prévues par la LHID, que celles-ci soient contraignantes ou facultatives pour les cantons.¹⁵⁹ Enfin, l'équilibre financier entre les cantons d'une part et entre ceux-ci et la Confédération d'autre part, doit être maintenu.¹⁶⁰ L'étude de cette question, certes fondamentale mais qui ne fait pas l'objet de la présente contribution, concerne singulièrement la péréquation financière.

4.1.4 Constitutionnalité des mesures envisagées ?

Les principes directeurs énoncés par le DFF, en particulier l'exigence de conformité internationale, doivent naturellement être approuvés et vont même de soi. Cela dit, si le rapport du DFF relève que les mesures envisagées doivent « être justifiées selon la systématique fiscale », ¹⁶¹ on regrettera en revanche que l'organe de pilotage n'ait pas souhaité aborder en détail la question de la constitutionnalité des mesures envisagées. À notre sens, l'analyse de conformité au droit constitutionnel est indispensable et présente un double avantage. D'une part, cette analyse assure l'insertion cohérente de la réforme dans le système fiscal suisse et renforce son acceptation politique. D'autre part, la recherche de solutions conformes au droit constitutionnel est même susceptible de renforcer leur acceptation internationale. En effet, d'une manière ou d'une autre, nous le verrons, les standards internationaux se concentrent aujourd'hui en grande partie sur la question de savoir si les mesures adoptées par un État sont cohérentes compte tenu des principes régissant son système fiscal. Or, l'analyse de conformité au droit constitutionnel contribue à ce souci de cohérence. Aussi, bien que la présente étude soit avant tout axée sur les standards internationaux, nous évoquerons également cette dernière question au gré de notre analyse.

4.2 Aperçu du contenu de la RIE III

S'agissant du contenu de la RIE III, il convient, comme nous le résumons ci-dessous, de distinguer les mesures fiscales directement liées à la suppression des statuts fiscaux cantonaux et les autres mesures dites « d'accompagnement » également destinées à assurer la compétitivité du droit fiscal suisse de l'entreprise.

Mesures induites par la suppression des statuts cantonaux

- Solution dite du « step-up » à l'occasion de la suppression des statuts cantonaux contestés
- Imposition préférentielle des produits de licence (« licence box »)
- Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (« notional interest deduction »)
- Abaissement du taux des impôts cantonaux sur le bénéfice.

Autres mesures d'accompagnement envisagées

- Solution dite du « step-up » en cas d'immigration vers la Suisse
- Abolition du droit de timbre d'émission sur les fonds propres
- Amélioration du système de la réduction pour participations; possibilité de déduire les pertes des sociétés filles; report de pertes illimité dans le temps (contesté)
- Passage au système de l'agent payeur en ce qui concerne l'impôt anticipé
- Allègements en matière d'impôt sur le capital en ce qui concerne les participations, les prêts intragroupes et les biens immatériels (symétrie avec les mesures envisagées en matière d'impôt sur le bénéfice)
- Imposition privilégiée des bénéfices liés aux activités de navigation par le biais d'une taxe de tonnage se substituant à l'impôt sur le bénéfice
- Modification de l'imputation forfaitaire d'impôt (en particulier extension aux établissements stables suisses de sociétés étrangères).

Comme annoncé, nous avons choisi de concentrer notre analyse sur la solution dite du « step-up » destinée à permettre l'activation de réserves latentes en neutralité fiscale (4.3), l'introduction du modèle *licence box* en droit harmonisé (4.4) et finalement la question de la baisse généralisée des taux d'imposition cantonaux sur le bénéfice (4.5). La déduction notionnelle des intérêts relative aux fonds propres ne sera en revanche pas abordée ici.

4.3 Le modèle du « step-up »

4.3.1 Le problème

Comme le relève l'organe de pilotage, la disparition des régimes fiscaux cantonaux, singulièrement le statut de société holding et de société auxiliaire, soulève un problème pratique important.¹⁶² En l'occurrence, il convient de déterminer si les réserves latentes créées durant la mise au bénéfice de ces régimes seront soumises aux impôts cantonaux et communaux au moment de leur réalisation ultérieure dans le cadre d'un régime d'imposition ordinaire.¹⁶³ Ce problème, qui n'est pas nouveau, n'est toutefois pas réglé par la LHID.¹⁶⁴ Certes, dans une orientation non publiée, la Conférence suisse des impôts (CSI) s'est prononcée en faveur de l'activation de ces réserves latentes en neutralité fiscale (solution du step-up). Symétriquement, selon cette orientation, les pertes réalisées durant le statut privilégié ne peuvent être compensées après le passage à l'imposition ordinaire (ou seulement dans la limite de la part imposable durant le statut en cas

159 Rapport DFF RIE III, p. 23.

160 Rapport DFF RIE III, p. 23.

161 Rapport DFF RIE III, p. 24.

162 Rapport DFF RIE III, p. 13.

163 Ou en cas de passage à une imposition partielle en cas d'entrée dans la licence box.

164 TF [2C_645/2011] du 12.3.2012, consid. 1.5.

de société auxiliaire)¹⁶⁵. Cela dit, la position des cantons en ce domaine n'est pas nécessairement uniforme. Ceux-ci peuvent en effet être rangés en trois catégories. Tout d'abord, le canton du Jura dispose d'une base légale expresse prévoyant l'exonération des réserves latentes constituées durant l'octroi du statut privilégié.¹⁶⁶ Viennent ensuite les cantons qui règlent cette question de la même manière mais par la voie d'une pratique administrative publiée. Enfin, quelques cantons n'ont pas publié de pratique à ce sujet.¹⁶⁷

Une problématique similaire est celle du traitement fiscal des réserves latentes créées à l'étranger mais devenant assujetties à l'impôt en Suisse à l'occasion d'une opération d'immigration vers ce pays (par exemple transfert du siège ou d'actifs entre siège et établissement stable). En effet, à l'instar de la Suisse,¹⁶⁸ la plupart des États membres de l'OCDE frappent d'un impôt de départ les réserves latentes qui migrent vers un autre État. Cet impôt (*exit tax*) se fonde ordinairement sur une fiction de liquidation (*liquidation fiction*) de la société restructurée ou de vente (*deemed sale*) de ses actifs. Dans ce dernier cas, l'imposition porte alors généralement également sur le goodwill. Partant, en cas d'immigration en Suisse, une double imposition est susceptible de se produire si ce pays impose les réserves latentes créées à l'étranger à l'occasion de leur réalisation effective ultérieure. Or, le droit harmonisé ne contient aucune norme régissant la valeur fiscalement déterminante d'actifs nouvellement assujettis à la souveraineté fiscale suisse. Contrairement à certaines législations étrangères, la LIFD et la LHID ne prévoient pas que cette valeur est réputée correspondre à la valeur vénale des actifs au début de l'assujettissement.¹⁶⁹ Le droit comptable, quant à

lui, n'offre pas nécessairement de solution à cette question.¹⁷⁰ Certes, une réévaluation d'actifs opérée avant le transfert de siège en Suisse ne sera pas imposable dans ce pays.¹⁷¹ Cela dit, encore faut-il que le droit comptable étranger autorise cette réévaluation. Or, la réévaluation des actifs au-delà de leur coût d'acquisition sera fréquemment proscrite.¹⁷² Il en va de même, bien évidemment, de l'activation d'un goodwill originaire.¹⁷³ Enfin, le droit conventionnel, singulièrement l'art. 13(5) MC OCDE, n'empêche pas la double imposition pouvant se produire entre l'État d'émigration et d'immigration. Ce texte prévoit en effet que l'État de la résidence dispose, par principe, de la compétence exclusive d'imposer l'intégralité des réserves latentes lors de leur aliénation. Peu importe à cet égard que tout ou partie de ces réserves représentent en fait un accroissement de valeur créé durant l'assujettissement des actifs concernés à la souveraineté fiscale de l'État d'émigration. De plus, le droit de l'État de départ d'imposer cette matière est lui aussi bien fondé puisque, au moment de l'émigration, l'entreprise avait la qualité de résident de cet État. Autrement dit, il en résulte une double imposition consécutive à un conflit résidence-résidence successif¹⁷⁴ que seule une

nistration effective en Suisse (...) » ; DANON, Le décalage temporel de l'imposition dans le cadre des conventions de double imposition, p. 72 ; DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 277. Du même avis HELBING, Internationale Sitzverlegungen, p. 224. Contra REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 631. À notre sens, ce principe ne peut non plus être déduit de l'art. 60 lit. a LIFD (voir à ce sujet DANON, Le principe de l'apport en capital, p. 85 ss, et contra WEIDMANN, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 12 ss).

170 En ce sens WEIDMANN, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 13.

171 HELBING, Internationale Sitzverlegungen, p. 208.

172 HELBING, Internationale Sitzverlegungen, p. 207. Une réévaluation opérée après le transfert de siège doit quant à elle être conforme aux prescriptions du droit comptable suisse (art. 958 ss CO). Une réévaluation à concurrence du coût historique sera certes possible. Cela dit, le gain comptable en résultant devra alors impérativement être comptabilisé dans le compte de résultats avec indication dans l'annexe de la dissolution des réserves latentes (DANON, N 76 ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées). L'opinion selon laquelle la dissolution des réserves latentes doit dans ce cas pouvoir être directement créditée aux réserves ouvertes (voir REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 631) ne peut selon nous être suivie. Cette vision des choses, qui assimile à tort le transfert de siège à un apport du titulaire de parts (en ce sens HELBING, Internationale Sitzverlegungen, p. 210), nous paraît contraire au droit commercial. L'art. 58 al. 1 lit. b LIFD, 3^e tiret le rappelle d'ailleurs expressément (cf. DANON, N 68 ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées).

173 Voir notamment MSA I, p. 209 ; DANON, N 13 ad art. 57 - 58 LIFD ; GLAUSER, Goodwill, p. 431 ; RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 158.

174 Au surplus, l'art. 13(2) MC OCDE, qui concerne au contraire un conflit source-résidence (par exemple société suisse disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant) n'est pas applicable au transfert de siège.

165 Orientation non publiée sur l'imposition des sociétés holding, des sociétés de domicile et des sociétés mixtes (art. 28 al. 2 à 4 LHID), adoptée le 3.7.2001/le 21.3.2002.

166 Voir l'art. 84b al. 2 de la loi d'impôt (RS 641.11) qui prévoit que : « En cas de changement de statut d'une société holding ou de domicile au sens des articles 83 et 84 en société de capitaux imposée selon le barème déterminé à l'article 77, les réserves latentes sont fixées par décision prise lors du changement de statut. Elles peuvent être récupérées en franchise d'impôt lors de leur réalisation. Aucun report de pertes au sens de l'article 75 n'est possible ». Voir aussi paragr. 65(4) de la loi d'impôt du 25.5.2000 du canton de Zug (BGS 632.1) qui, concernant la question de la déduction des pertes, dispose que : « Beim Wechsel einer Holding- oder Verwaltungsgesellschaft in eine Betriebsgesellschaft besteht ein Anspruch auf Verrechnung von Verlusten aus früheren Jahren nur im Ausmass bisheriger Gewinnbesteuerung ».

167 Voir à ce sujet RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 159.

168 Art. 58 al. 1 lit. c LIFD. Le droit de l'impôt anticipé connaît une règle analogue (art. 4 al. 2 LIA).

169 Selon nous, une telle interprétation ne peut en particulier être déduite de l'art. 54 al. 1 LIFD qui dispose uniquement que : « L'assujettissement débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son admi-

modification des règles de répartition conventionnelles permettrait d'éviter.¹⁷⁵ Cela étant, la majorité de la doctrine considère que les réserves latentes créées à l'étranger qui, lors d'une restructuration, migrent en Suisse, ne peuvent être imposées par ce pays. Par conséquent, les actifs transférés doivent pouvoir être comptabilisés à leur valeur vénale dans le bilan fiscal de la société suisse.¹⁷⁶ La pratique des autorités de taxation est toutefois très réservée sur ce point.

L'organe de pilotage propose de régler ces deux questions en adoptant la solution dite du *step-up*. Selon ce principe, déjà appliqué par plusieurs États en cas d'immigration, les réserves latentes nouvellement assujetties à l'impôt seraient activées au bilan fiscal et pourraient faire l'objet d'amortissements correspondants lors de périodes fiscales ultérieures.¹⁷⁷ En ce qui concerne la suppression des statuts fiscaux cantonaux, l'activation ne concernerait bien évidemment que le bilan fiscal cantonal.¹⁷⁸ De plus, pour les sociétés auxiliaires ne jouissant que d'une exonération partielle, les réserves latentes ne pourraient être activées en franchise d'impôt que dans la même mesure.¹⁷⁹ Enfin, les réserves latentes activées seraient naturellement considérées comme imposées et viendraient augmenter les fonds propres imposables soumis à l'impôt sur le capital.¹⁸⁰

Cela étant, l'introduction d'une telle mesure soulève plusieurs questions. Tout d'abord, il convient d'examiner si cette solution serait conforme aux standards internationaux (4.3.2). Enfin, il s'agit de déterminer si la mise en œuvre de cette mesure nécessiterait une base légale ex-

presse (4.3.3). Sur ce dernier point, l'organe de pilotage adopte une approche différenciée. En ce qui concerne le changement de statut fiscal, l'organe de pilotage estime en effet que la solution du *step-up* découle déjà de la jurisprudence du Tribunal fédéral¹⁸¹ dans la mesure où, de manière symétrique, les éventuelles pertes subies durant la période au cours de laquelle la société bénéficiait d'un régime fiscal cantonal ne peuvent être portées en déduction du bénéfice imposable.¹⁸² Par contre, l'application de ce principe dans le cadre d'opérations d'immigration nécessiterait une base légale expresse.¹⁸³ Nous parviendrons à la conclusion que l'adoption d'une base légale expresse et générale serait préférable, ceci tant du point de vue de la jurisprudence du Tribunal fédéral que des standards internationaux, singulièrement des aides d'État. Cette nouvelle norme, dont nous tenterons d'esquisser les contours, consacrerait le principe d'une « exonération systématique » (4.3.3.4).

4.3.2 La conformité aux standards internationaux

4.3.2.1 En général

A notre avis, l'introduction de la solution du *step-up*, que ce soit dans le cadre d'un changement de statut ou d'une immigration, ne soulèverait *en soi* pas de problème de conformité en l'état actuel des travaux de l'OCDE sur le projet BEPS. En particulier, la possibilité pour une société d'activer ses réserves latentes à l'occasion d'une immigration en Suisse ne constitue assurément pas une mesure de concurrence fiscale dommageable.¹⁸⁴ Cette solution, que connaissent du reste plusieurs États, est une mesure unilatérale destinée à éviter une double imposition internationale. Pour la Suisse, cette forme d'exemption serait de surcroît parfaitement en ligne avec le principe de territorialité et de neutralité à l'importation de capitaux, traditionnellement appliqué dans les relations internationales.¹⁸⁵ De plus, l'introduction unilatérale d'une telle mesure se justifie d'autant plus dès lors que, comme nous l'avons rappelé, les règles du MC OCDE et des CDI qui s'en inspirent n'empêchent pas l'imposition par l'État d'immigration de réserves latentes créées durant l'assujettissement à l'impôt dans l'État d'émigration. Enfin, l'octroi d'un *step-up* par l'État d'immigration est également la solution la plus conforme au droit euro-

175 Voir DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 261 ss ; BETTEN, Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, p. 99 ; WEIDMANN, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, p. 6. Nous avons ainsi proposé de modifier l'art. 13(5) MC OCDE comme suit : « Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 sont imposables dans l'État contractant dont le cédant est résident. Toutefois, la part de ces gains correspondant à l'accroissement de valeur constaté durant l'assujettissement à l'impôt de ces biens dans l'autre État contractant, est aussi imposable dans cet État. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application du présent paragraphe. » (DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 296).

176 Voir DANON, N 100 ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées.

177 Rapport DFF RIE III, p. 13 et p. 44 en ce qui concerne l'immigration en Suisse.

178 Rapport DFF RIE III, p. 13. Au surplus, comme le précise le rapport, la déclaration doit être faite durant la dernière période fiscale pour laquelle la société bénéficie d'un régime fiscal.

179 RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 158 et 176.

180 Rapport DFF RIE III, p. 52 ; RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 178 - 179.

181 TF [2C_645/2011] du 12.3.2012, TF [2C_842/2013] du 18.2.2014

182 Rapport DFF RIE II, p. 13.

183 Rapport DFF RIE II, p. 44.

184 Du même avis en ce qui concerne la problématique voisine de l'activation des apports dissimulés MATTEOTTI/ROTH Die Unternehmenssteuerreform III, p. 725.

185 Voir à ce sujet DANON, Le principe de territorialité de l'impôt, p. 429 ss.

péen.¹⁸⁶ Cela dit, sous l'angle des principes de concurrence fiscale dommageable, cette solution devrait être mise en œuvre de manière (i) transparente et (ii) générale et (iii) son fonctionnement ne devrait pas s'écarter des principes ordinaires régissant le droit fiscal suisse de l'entreprise (notamment en ce qui concerne les amortissements opérés subséquemment sur les actifs réévalués).

4.3.2.2 Le problème des aides d'État

Sous l'angle des aides d'État, la question se pose de savoir si l'octroi par la Suisse d'un step-up, en particulier à l'occasion de la disparition des statuts fiscaux querelés, pourrait être qualifié d'aide d'État prohibée au sens de l'art. 23(iii) ALE, interprété conformément à l'art. 107(1) TFUE.

À notre sens, cette question peut, à certaines conditions, recevoir une réponse négative. Certes, la possibilité d'activer les réserves latentes au bilan fiscal en franchise d'impôt, respectivement la possibilité d'amortir subséquemment les actifs réévalués, constitue un avantage au sens de ces dispositions. De plus, cette mesure est dérogatoire par rapport au cadre de référence qui est en l'espèce la perception de l'impôt sur le bénéficiaire conformément au principe de détermination («*Massgeblichkeitsprinzip*»).¹⁸⁷ En effet, ce cadre de référence conduit ordinairement à l'imposition des réserves latentes. Selon nous, le *step-up* envisagé serait toutefois susceptible d'être justifié par la nature du système fiscal. Cette mesure cherche en effet à assurer, pour des raisons inhérentes au système fiscal suisse, l'exonération des réserves latentes créées dans un domaine non soumis à l'impôt.

De plus, la dérogation au cadre de référence demeure compatible avec le principe de proportionnalité dès lors que celle-ci ne vise que les réserves latentes générées avant l'assujettissement ordinaire à l'impôt.

Cela étant, sous l'angle des aides d'État, la justification d'une telle mesure suppose que celle-ci soit appliquée de manière identique et objective à l'ensemble des situations relevant de l'objectif technique concerné (cohérence interne et externe).¹⁸⁸ En conséquence, le *step-up* envisagé dans le cadre de la RIE III ne devrait pas être limité aux statuts fiscaux cantonaux et aux opérations d'immigration mais devrait au contraire être étendu à toutes les situations impliquant un transfert de réserves latentes vers l'assujettissement ordinaire à l'impôt (exclusion de la sélectivité *de jure*). De plus, même si cette mesure est formellement d'application générale, celle-ci ne devrait pas dans les faits être uniquement réservée et appliquée aux sociétés jouissant d'un statut privilégié à l'occasion de leur passage à l'imposition ordinaire (exclusion de la sélectivité *de facto*). Il sied en effet de garder à l'esprit que la sélectivité d'une mesure fiscale est aujourd'hui appréciée avant tout en fonction de ses effets, et ceci indépendamment des techniques utilisées par le législateur. De plus, l'évaluation et l'amortissement des actifs réévalués devraient naturellement être régis par les règles ordinaires du droit fiscal suisse. En effet, nous l'avons dit, des modalités d'amortissements qui s'écarteraient des principes généralement appliqués, pourraient donner lieu à une aide d'État.¹⁸⁹ Cette dernière question est prise en compte par l'organe de pilotage qui précise, à juste titre, que «*l'estimation des réserves latentes suit les règles générales reconnues*». ¹⁹⁰ Enfin, comme nous l'avons vu et bien que la question n'ait pas encore été tranchée, on peut poser que l'interprétation la plus conforme à la jurisprudence de la CJUE serait d'étendre la solution du *step-up* à toutes les entreprises, indépendamment de leur forme juridique (y compris donc les entreprises de personnes). Cette vision des choses est particulièrement justifiée en droit fiscal suisse dès lors que le principe de détermination régit également l'imposition du revenu provenant de l'activité indépendante et des sociétés de personnes.¹⁹¹ Partant, il ne justifie pas en l'espèce de distinguer entre l'imposition des personnes morales et des sociétés de personnes lorsqu'il s'agit d'instituer une entorse au principe de détermination.

186 Au sein de l'Union européenne, la question se pose en effet de savoir si le refus par l'État d'immigration d'octroyer un *step-up* constitue une entrave à la liberté d'établissement. Pour la Suisse, cette question est naturellement d'importance limitée dès lors que l'ALCP n'est pas applicable aux personnes morales. Le problème pourrait en revanche se poser pour les personnes physiques déployant une activité indépendante et transférant en Suisse tout ou partie de leur fortune commerciale. Certes, la CJUE ne s'est pas encore prononcée sur cette question à ce jour. Cela étant, à la suite de l'affaire *National Grid Indus*, qui ne concernait certes que l'État d'émigration, plusieurs commentateurs évoquent désormais la possibilité d'une entrave à la liberté d'établissement (voir par exemple Kok, *Exit Taxes for Companies in the European Union*, p. 206; PANAYI, *National Grid Indus BV*, p. 41 ss). De plus, selon la commission européenne (Communication, *Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des États membres*, p. 8) et le Conseil de l'Europe (Résolution du Conseil 16412/08 du 2.12.2008, C), l'octroi d'un *step-up* par l'État d'immigration constitue une solution permettant de supprimer une entrave à la liberté d'établissement dans le cadre du marché intérieur. On peut ainsi poser que l'octroi d'un *step-up* en cas d'immigration constitue la mesure la plus conforme au droit européen, singulièrement aux principes régissant les libertés fondamentales.

187 Art. 24 al. 1 LHID et art. 58 al. 1 lit. a LIFD.

188 Voir à ce sujet de manière générale ROSSI-MACCANICO, *Prohibited selectivity*, p. 218.

189 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 50.

190 Rapport DFF RIE III, p. 13.

191 Voir art. 18 al. 3 LIFD qui renvoie à l'art. 58 LIFD.

4.3.2.3 Synthèse

Sous l'angle de la conformité aux standards internationaux, nous pouvons donc poser ce qui suit :

- Sur le principe, la solution préconisée par l'organe de pilotage ne poserait à notre sens aucun problème de conformité aux standards internationaux. En particulier, l'application de ce principe en situation d'immigration se justifie d'autant plus que le MC OCDE et les CDI qui s'en inspirent ne permettent pas d'éliminer la double imposition pouvant résulter de l'imposition successive de réserves latentes par l'État d'émigration et d'immigration.
- Cela dit, du point de vue des règles relatives à la concurrence fiscale dommageable, cette solution devrait être mise en œuvre de manière (i) transparente (ii) générale et (iii) son fonctionnement ne devrait pas s'écarter des principes ordinaires régissant le droit fiscal suisse de l'entreprise (en particulier en ce qui concerne l'évaluation des actifs et les amortissements opérés subséquentement).
- La même analyse prévaut en matière d'aides d'État. En effet, l'octroi d'un step-up, singulièrement à l'occasion de changement de statut, constituerait assurément un avantage dérogatoire par rapport au cadre de référence fondé en l'espèce sur l'objet de l'impôt sur le bénéfice prélevé conformément au principe de détermination. Cela dit, à notre avis, une telle mesure pourrait être justifiée par la nature du système fiscal. Pour cela, le step-up envisagé ne devrait pas être limité aux statuts fiscaux cantonaux et aux opérations d'immigration mais devrait au contraire être étendu à toutes les situations impliquant un transfert de réserves latentes vers l'assujettissement ordinaire à l'impôt (exclusion de la sélectivité *de jure*). De plus, même si cette mesure est formellement d'application générale, celle-ci ne devrait pas dans les faits être uniquement réservée aux sociétés jouissant d'un statut privilégié à l'occasion de leur passage à l'imposition ordinaire (exclusion de la sélectivité *de facto*). Enfin, et bien que la question n'ait pas encore été tranchée par la CJUE, le step-up envisagé devrait être octroyé à toutes les entreprises, indépendamment de leur forme juridique (personnes morales et sociétés de personnes).

Nous parvenons ainsi à la conclusion que la solution du step-up envisagée dans le cadre de la RIE III devrait prendre la forme d'un principe général prévoyant l'exonération des réserves latentes créées avant l'entrée dans l'assujettissement à l'impôt. Aussi, il convient maintenant d'examiner si l'application d'un tel principe nécessite une base légale expresse ou si au contraire celui-ci peut déjà être déduit de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

4.3.3 Nécessité d'une base légale expresse ?

4.3.3.1 Le problème

Le législateur a choisi de définir le bénéfice imposable conformément au principe de détermination. Sous réserve de règles correctrices propres au droit fiscal, le bénéfice imposable correspond donc au résultat comptable qui ressort des comptes individuels établis conformément aux dispositions du droit commercial.¹⁹² L'art. 58 al. 1 lit. a LIFD, de même que la disposition correspondante des diverses législations cantonales harmonisées conformément à l'art. 24 al. 1 LHID, expriment ce renvoi de principe au droit comptable. Comme on le sait, le principe de détermination comporte un aspect formel et matériel.¹⁹³

Le principe de détermination formel implique en particulier que, sous réserve de règles correctrices propres au droit fiscal, des comptes valablement établis lient tant le contribuable que l'administration.¹⁹⁴ Le principe de détermination matériel, quant à lui, a pour conséquence que l'ensemble des normes et principes comptables sont repris par le droit fiscal.¹⁹⁵ Or, il est unanimement reconnu que ce renvoi matériel au droit comptable incorpore une exigence de conformité à ses dispositions impératives.¹⁹⁶ De ce point de vue, le modèle du step-up, qui consiste à réévaluer les actifs au-delà du coût d'acquisition voire à activer un goodwill originaire, pose problème.¹⁹⁷ Ces écritures, qui heurtent naturellement le droit comptable, doivent en effet être ordinairement ignorées par l'administration conformément au mécanisme de la correction de bilan (*Bilanzberichtigung*).¹⁹⁸

Cela étant, à défaut de règle correctrice, la question se pose de savoir si le principe de l'imposition selon la capacité contributive¹⁹⁹ permet de corriger les effets du principe de détermination dans ces hypothèses. Cette question est âprement débattue en doctrine. Pour certains, le principe de la capacité contributive ne saurait être appliqué au-delà de sa concrétisation par le législateur.²⁰⁰ D'autres commentateurs estiment au contraire que le principe de détermination n'est pas absolu. Aussi, le résultat comptable peut être remis en question s'il apparaît

192 Voir DANON, N 3 ss ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées.

193 Voir DANON, N 33 ss ad art. 57 - 58 LIFD.

194 GLAUSER, Apports, p. 75 ss ; DANON, N 51 ss ad art. 57 - 58 LIFD.

195 LOCHER, N 6 et 9 ad art. 58 LIFD ; GLAUSER, Apports, p. 72 ; DANON, N 34 ad art. 57 - 58 LIFD.

196 LOCHER, N 11 ad art. 58 LIFD ; DANON, N 36 ad art. 57 - 58 LIFD. et les références citées ; GLAUSER, Apports, p. 82.

197 En ce sens également GLAUSER, Corporate tax reform, présentation UNIL 10 et 11 décembre 2013, slides 17 ss.

198 GLAUSER, Apports, p. 202 ; DANON, N 197 ad art. 57 - 58 LIFD.

199 Art. 127 al. 2 Cst.

200 BAUEN, Aufwertung, p. 114 ; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze, p. 216.

qu'il n'est pas conforme à la capacité contributive de l'entreprise.²⁰¹ Enfin, selon une troisième école, le débat se situe essentiellement au niveau de l'interprétation de la norme. L'art. 58 al. 1 lit. a LIFD renvoie certes au droit comptable, mais de manière relativement abstraite. C'est donc dans le cadre de l'interprétation de cette norme qu'il convient de tenir compte du principe de l'imposition selon la capacité contributive.²⁰² Cette dernière opinion nous paraît être la plus convaincante. En effet, si l'art. 127 al. 2 Cst. ne saurait bien évidemment être assimilé à une règle correctrice générale, il n'en demeure pas moins que ce principe ne peut être ignoré au stade de la recherche de l'interprétation la plus conforme au droit constitutionnel. D'ailleurs, les autres méthodes d'interprétation sont aussi applicables. Ainsi, dans le cadre de l'examen de la portée de ce renvoi au droit comptable, il convient par exemple de prendre également en considération la relation de l'art. 58 al. 1 lit. a LIFD avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique).²⁰³ Indépendamment de l'existence d'une règle correctrice expresse, nous avons ainsi soutenu que l'impôt sur le bénéfice ne saurait frapper une plus-value afférente à une période antérieure à l'assujettissement à l'impôt. L'impôt sur le bénéfice cherche en effet à appréhender le résultat réellement obtenu par l'entreprise durant son existence. Or, la capacité contributive d'une entreprise ne prend par définition naissance que dès l'instant où celle-ci est assujettie à la souveraineté fiscale suisse. En conséquence, en situation d'immigration par exemple, l'interprétation constitutionnelle permet d'affirmer que l'objet de l'impôt sur le bénéfice n'englobe pas les réserves latentes « importées » en Suisse.²⁰⁴ Plus généralement et avec RIEDWEG, nous estimons que le principe de la capacité contributive permet de corriger les effets du principe de détermination dans ces hypothèses.²⁰⁵ Celles-ci concernent en

effet des situations de transition (fin d'une exonération, suppression du statut de société holding ou auxiliaire ou, encore dans le cadre de l'activité indépendante, en présence d'un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale) dans lesquelles des réserves latentes provenant d'un domaine exonéré (ou exempté) migrent vers l'assujettissement ordinaire à l'impôt selon le principe de détermination.

Cela étant, dans le cadre de l'élaboration d'une réforme du droit fiscal harmonisé, cette controverse n'a en définitive que peu d'importance. En l'absence d'une base légale en droit positif, seule une question doit en effet guider le législateur : la mise en œuvre de cette mesure peut-elle être fondée sur la jurisprudence du Tribunal fédéral ? Dans la négative, l'intervention du législateur est selon nous indispensable afin de corriger ou, à tout le moins, de clarifier la situation. En effet, une pratique administrative ne saurait être fondée sur l'opinion de la doctrine (même dominante) si celle-ci n'est pas celle du Tribunal fédéral. Or, nous aurons l'ambition de démontrer qu'une base légale générale est nécessaire (4.3.3.2), et dont nous tenterons de définir le contenu (4.3.3.3).

4.3.3.2 Étude de la jurisprudence du Tribunal fédéral

En ce qui concerne le passage d'un statut fiscal privilégié à un mode d'imposition ordinaire, l'organe de pilotage est d'avis que l'activation des réserves latentes au bilan fiscal peut être fondée sur la jurisprudence du Tribunal fédéral. Manifestement, l'organe de pilotage se réfère ici à un arrêt rendu par notre Haute Cour le 12 mars 2012.²⁰⁶ Dans cette affaire, une société sise à Zurich avait été mise au bénéfice du statut de société holding et avait accumulé un report de pertes. Par la suite, la société fut soumise à une imposition ordinaire. La question soulevée était donc celle de savoir si les pertes accumulées pendant la période d'exonération pouvaient être portées en déduction du bénéfice imposable, une fois la société ordinairement assujettie à l'impôt. Selon l'administration, suivie en cela par la commission de recours cantonale, tel ne pouvait être le cas au motif que les pertes avaient été réalisées durant la période d'exonération de la société. Cela dit, cette vision des choses ne fut pas suivie par le Tribunal administratif du canton de Zurich, qui admit la déduction des pertes. En substance, cette instance estima que l'exemption découlant du statut de société holding ne concerne ni n'affecte la détermination du bénéfice imposable. Or, la prise en compte d'un

201 Voir notamment RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 173.

202 GLAUSER, Apports, p. 71.

203 DANON, N 54 ad art. 57 - 58 LIFD.

204 DANON, N 100 ad art. 57 - 58 LIFD. Au surplus, l'interprétation systématique, également applicable dans le cadre de l'application concrète de l'art. 58 al. 1 lit. a LIFD, conduit au même résultat. En effet, la relation existant entre le principe de détermination et la règle correctrice de l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD in fine permet d'affirmer que l'objet de l'impôt sur le bénéfice n'englobe pas les réserves latentes importées en Suisse. En situation d'émigration, cette disposition prévoit en effet une réalisation systématique des réserves latentes ayant pour vocation d'assurer l'imposition des réserves latentes en cas de fin ou de modification de l'assujettissement à la souveraineté fiscale suisse. Ce faisant, le législateur exprime l'idée selon laquelle le droit d'imposer l'accroissement de valeur survenu durant l'assujettissement en Suisse doit, en définitive, revenir à ce pays. En conséquence, par souci de cohérence, il convient de réserver un traitement symétrique aux réserves latentes immigrant en Suisse.

205 RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 173.

206 TF [2C_645/2011] du 12.3.2012. Pour un commentaire de cet arrêt, voir notamment OBRIST, in: Danon/Obrist (éd.): jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2012, p. 59. Voir aussi TF [2C_842/2013] du 18.2.2014.

report de pertes relève exclusivement de cette dernière question, raison pour laquelle le rattachement de ces pertes à la période d'exonération, respectivement le passage à l'imposition ordinaire, ne joue aucun rôle.²⁰⁷

Saisi du recours formé par l'administration cantonale à l'encontre de cette décision, le Tribunal fédéral rappela que les conséquences liées à la perte du statut de société holding ou auxiliaire ne sont pas régies par la LHID et relèvent donc de la compétence des cantons. En conséquence, cette question ne peut être revue que sous l'angle restreint de l'arbitraire.²⁰⁸ Ceci posé, la Haute Cour considéra que la prise en compte du report de pertes n'était en l'espèce pas insoutenable. Le raisonnement suivi par le Tribunal fédéral fut toutefois différent de celui de l'instance inférieure. En effet, se référant notamment à la pratique d'autres cantons, les juges de Mon Repos se bornèrent à constater que cette solution était symétrique avec le traitement qui était réservé par le canton de Zurich aux réserves latentes à l'occasion de la fin d'un régime fiscal privilégié. En effet, ce canton n'admettait alors pas la solution du step-up, de sorte que les réserves latentes afférentes à la période d'exonération demeuraient potentiellement imposables dans le cadre du régime ordinaire.²⁰⁹ Aussi, compte tenu du sort réservé aux réserves latentes et s'appuyant sur les solutions retenues en ce domaine par d'autres cantons, le Tribunal fédéral jugea simplement que la solution consistant à admettre la déductibilité des pertes n'était pas « *unhaltbar (...) und (...) willkürlich* ». ²¹⁰

Certains commentateurs voient dans cet arrêt la confirmation que le droit fiscal suisse de l'entreprise consacre implicitement le principe de l'exonération des réserves latentes créées dans un domaine exonéré, à tout le moins en cas de passage d'un statut fiscal cantonal privilégié à l'imposition ordinaire.²¹¹ D'autres, à raison selon nous,

contestent ce point de vue.²¹² A notre avis, dans cette affaire, le Tribunal fédéral se concentra en effet uniquement sur la question de la cohérence du traitement réservé aux pertes par rapport à celui appliqué aux réserves latentes, et ceci rappelons-le, sous l'angle restreint de l'arbitraire. Aussi, à la suite de cette décision, tout au plus peut-on considérer qu'il n'est pas arbitraire pour les cantons d'exonérer (activation en neutralité fiscale dans le bilan fiscal) les réserves latentes créées durant le statut de société holding ou auxiliaire pour autant que le traitement réservé aux pertes demeure symétrique (non-déductibilité). En revanche, il ne nous paraît pas possible de déduire de cet arrêt une règle implicite d'application générale selon laquelle les réserves latentes créées avant le début de l'assujettissement ordinaire seraient exonérées.²¹³

L'étude de la jurisprudence dans laquelle la Haute Cour dispose au contraire d'un plein pouvoir d'examen confirme ce point de vue. Ainsi, dans un cas jugé le 13 septembre 2011,²¹⁴ un entrepreneur avait affecté à sa raison individuelle un immeuble acquis à la suite d'un partage successoral. Dans la mesure où l'immeuble avait été comptabilisé à une valeur inférieure à sa valeur vénale et que celui-ci avait été par la suite aliéné, la question de l'imposition des réserves latentes créées durant le rattachement de ce bien à la fortune privée devenait litigieuse. Se fondant sur le principe de détermination, le Tribunal fédéral confirma que la plus-value était imposable. Selon les juges de Mon Repos, le fait que le contribuable soit lié par sa comptabilité a pour corollaire que les réserves latentes existantes au moment de l'attribution d'un bien à la fortune commerciale sont imposables lors de l'aliénation de celui-ci. Peu importe que ces réserves latentes proviennent d'un domaine exonéré (fortune privée). Bien plus, la Haute Cour alla même jusqu'à affirmer que : « *Das heisst, es werden Werte besteuert, welche grundsätzlich nicht im Rahmen der Geschäftstätigkeit entstanden sind* ». ²¹⁵ Une approche similaire fut suivie

207 TF [2C_645/2011] du 12.3.2012, consid. 2.1.

208 TF [2C_645/2011] du 12.3.2012, consid. 1.5: « Nach Auffassung des Bundesrats ist es Sache des kantonalen Gesetzgebers, die steuerlichen Konsequenzen festzulegen im Falle, dass eine Kapitalgesellschaft ihr bisheriges Holdingprivileg endgültig verliert (...). Das Bundesgericht kann daher die hier anstehenden Konsequenzen eines Verlusts des Holdingprivilegs durch die Behörden des Kantons Zürich nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür überprüfen ». Voir aussi TF [2C_842/2013] du 18.2.2014, consid. 2.1.

209 À la suite de cette décision, le canton a adapté sa pratique, précisant en l'occurrence que les réserves latentes peuvent être activées en neutralité fiscale et que le report de pertes accumulé durant la période d'exonération ne peut être compensé, voir Mitteilung des Steueramtes des Kantons Zürich du 19.7.2012 ad paragr. 73 StG.

210 TF [2C_645/2011] du 12.3.2012, consid. 4.

211 RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 163.

212 GLAUSER, Corporate tax reform, présentation UNIL 10 et 11 décembre 2013, slides 13 ss.

213 À bien y réfléchir, si tel avait été le cas, la Haute Cour aurait dû logiquement parvenir à la conclusion inverse, c'est-à-dire refuser la prise en compte du report de pertes au motif de l'exonération inconditionnelle et implicite des réserves latentes créées durant le statut de holding.

214 TF 2C_515/2010 du 13.9.2011.

215 TF 2C_515/2010 du 13.9.2011, consid. 3.2. Ce fut du reste l'occasion pour la Haute Cour de revenir sur une ancienne jurisprudence selon laquelle la plus-value réalisée lors de la vente d'un bien n'est imposable que si elle l'a été dans le cadre de l'activité lucrative du contribuable (ATF 96 I 655, consid. 4; cf. également jugement 2A.156/2002 du 2 septembre 2002, consid. 3.3). Enfin, la question d'une application par analogie de l'art. 60 lit. a LIFD fut laissée ouverte. Le Tribunal fédéral constata en effet simplement que ce texte n'était de toute manière d'aucun secours en l'espèce dès lors que celui-ci ne vise

dans l'affaire Ruag.²¹⁶ Dans cette affaire, notre Haute Cour dut examiner si une provision constituée durant une période d'exonération pouvait être dissoute sans incidence fiscale, une fois l'entreprise assujettie à l'impôt de manière ordinaire. Le contribuable chercha à fonder l'exonération de cette dissolution sur le principe de cohérence (« *kongruente steuerliche Behandlung der Bildung wie der Auflösung von Rückstellungen* »).²¹⁷ Selon ce principe, la dissolution de la provision en franchise d'impôt devait être admise dès lors que celle-ci n'avait pas été constituée à charge d'un bénéfice imposable. Cela étant, ce raisonnement ne fut pas suivi par le Tribunal fédéral. Celui-ci rappela au contraire que, conformément au principe de déterminance formel, le bilan d'ouverture lie la société. Partant, il appartenait à l'institution de droit public de réévaluer les réserves latentes alors que celle-ci était exonérée.²¹⁸ Enfin, l'analyse sous l'angle de la théorie dite du « *Totalgewinn* » et du principe de l'imposition selon la capacité contributive n'y changea rien. Notre Haute Cour retint en effet que ces principes ne peuvent concerner une période antérieure à l'assujettissement ordinaire. Aussi, le Tribunal fédéral confirma que les provisions dissoutes devaient être rajoutées au bénéfice imposable, et ceci indépendamment de leur rattachement historique à une période d'exonération. Autrement dit, les éléments antérieurs à l'assujettissement doivent être ignorés.²¹⁹ Comme nous l'avons relevé ailleurs, le raisonnement suivi par les juges de Mon Repos dans cette décision est contradictoire : en effet si le « *Totalgewinn* » ne peut concerner des faits antérieurs à l'assujettissement, le Tribunal fédéral aurait dû logiquement conclure à l'exonération de la dissolution d'une provision constituée avant le début de celui-ci.²²⁰ Mais il convient toutefois d'en prendre acte.

Cette vision formaliste du principe de déterminance se retrouve également dans le cadre de la règle correctrice de l'art. 60 lit. a LIFD, qui permet d'exclure les apports des membres du bénéfice imposable. À la suite de trois décisions rendues par la Haute Cour,²²¹ il était permis de penser que les réserves latentes afférentes à un apport

dissimulé n'étaient pas imposables dans le chef de la société bénéficiaire. Cela dit, cette manière de voir fut abandonnée à partir de l'arrêt *R. Investment Group*.²²² Dans cette affaire, une participation provenant de la fortune privée avait été transférée à une société holding pour un prix inférieur à sa valeur vénale. Cette différence ayant été soumise au droit de timbre d'émission, la société réévalua la participation à hauteur de sa valeur vénale initiale et contrebalança cette écriture par une « réserve de réévaluation ». S'appuyant sur l'art. 58 al. 1 lit. a et sans aucunement faire mention de l'art. 60 lit. a LIFD, le Tribunal fédéral confirma que la réévaluation était imposable.²²³ Ainsi, à suivre cette jurisprudence, la société bénéficiaire doit être traitée différemment suivant qu'elle comptabilise (apport ouvert) ou non (apport dissimulé) le bien reçu à sa valeur vénale : dans le premier cas, l'opération est exonérée d'impôt. Dans la seconde hypothèse, en revanche, la société bénéficiaire peut être ultérieurement contrainte d'acquitter l'impôt sur la plus-value, et ceci, indépendamment du rattachement historique de cet élément à un domaine exonéré (fortune privée en l'espèce). Par la suite, le Tribunal fédéral précisa l'application de l'art. 60 lit. a LIFD dans le contexte des apports dissimulés. En accord avec la position suivie par la pratique administrative, l'art. 60 lit. a LIFD permet de réévaluer un apport dissimulé en neutralité fiscale pour autant toutefois que la réévaluation intervienne durant le même exercice.²²⁴ Ces décisions viennent ainsi confirmer que même en présence d'une règle correctrice expresse, l'art. 60 lit. a LIFD, les entorses au principe de déterminance sont admises à des conditions très restrictives. *A fortiori*, une telle entorse ne saurait être déduite de la jurisprudence actuelle lorsque, comme c'est le cas en ce qui concerne la solution du step-up, la loi ne prévoit aucune règle correctrice.

Enfin, la pratique administrative admet dans certains cas particuliers que des réserves latentes soient activées au bilan fiscal. Il en va ainsi en cas de privatisation²²⁵ ou

que les réserves latentes réévaluées dans l'année qui suit l'apport.

216 TF 2C_392/2009 du 23.8.2010.

217 TF 2C_392/2009 du 23.8.2010, consid. 5.5.

218 TF 2C_392/2009 du 23.8.2010, consid. 5.4.

219 TF 2C_392/2009 du 23.8.2010, consid. 5.5.

220 Pour un commentaire de cet arrêt, voir DANON/OBRIST (éd.), RJN 2011.

221 ATF 29.11.1957, Archives 27 (1958/59), p. 37 ss; ATF 19.5.1972, Archives 42 (1973/74), p. 265; ATF 5.7.1979, Revue fiscale 1980, p. 26. Voir aussi dans le même sens CCR FR (30.10.1987), Revue fiscale 1990, p. 560. Pour une présentation de ces décisions, voir notamment GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, p. 275 ss, ainsi que HELBING, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, p. 234 ss.

222 RDAF 2002 II, p. 131.

223 RDAF 2002 II, p. 136.

224 ATF 2C_392/2009, consid. 5.4 (28.8.2010): « Grundsätzlich kann ein den liberierten Nennwert übersteigender Anteil einer Sacheinlage steuernneutral als Agio bilanziert werden (...). Das hat jedoch unmittelbar, nach der Praxis der Steuerbehörden in der Regel im gleichen Jahr, in dem die Sacheinlage erfolgte, zu geschehen (...) ». Voir aussi dans le même sens TF 2C_515/2010 du 13.9.2011, consid. 3.2. Cette interprétation est également suivie en ce qui concerne le principe de l'apport en capital, voir à ce sujet DANON, Le principe de l'apport en capital, p. 5 ss.

225 Circulaire sur les restructurations, ch. 4.2.5.2. L'AFC se réfère ici au message du Conseil fédéral relatif à la LFus, qui précise que : « (...) Lorsque les valeurs comptables antérieures à la fusion ou à la transformation sont reprises pour l'imposition du bénéfice, les réserves latentes constituées avant l'assujettissement à l'impôt sont l'objet d'une charge fiscale latente.

encore dans le cadre de l'imposition des entreprises de transport et d'infrastructure concessionnaires.²²⁶ Ces différentes pratiques, qui ne trouvent pas forcément appui dans la jurisprudence,²²⁷ demeurent toutefois isolées. Celles-ci ne consacrent donc pas de manière générale le principe de l'exonération des réserves latentes créées avant l'entrée dans l'assujettissement.

4.3.3.3 Synthèse

À la lumière de l'étude de la jurisprudence du Tribunal fédéral, nous parvenons donc aux conclusions suivantes :

- L'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 12 mars 2012 vient réaffirmer le principe selon lequel les conséquences liées à la perte du statut de société holding ou auxiliaire ne sont pas régies par la LHID et relèvent donc de la compétence des cantons. Dans ce cadre, les cantons sont donc libres d'exonérer (solution du step-up) ou non les réserves latentes créées durant le statut de société holding ou auxiliaire, pour autant que le traitement réservé aux pertes demeure symétrique (non-déductibilité en cas d'exonération, respectivement déductibilité en l'absence de step-up). Dans ce cadre, les solutions élaborées par le droit cantonal ne sont revues par la Haute Cour que sous l'angle restreint de l'arbitraire.

Lorsqu'une réévaluation n'est pas admissible, il doit être possible de fixer ces réserves latentes dans l'inventaire. Seules les plus-values publiées et vérifiées selon le droit privé doivent être traitées de la même manière que les apports des membres de sociétés de capitaux, qui sont francs d'impôts (art. 60, lit. a LIFD et art. 24, al. 2, lit. a LHID). Pour l'imposition du bénéficiaire, elles doivent être considérées comme les réserves latentes imposées (...). La détermination des réserves latentes présuppose l'évaluation des objets du patrimoine actif et passif au moment de la transformation. Cette évaluation ne peut être décisive pour l'imposition du bénéficiaire que si elle est reconnue par le droit civil. Les valeurs indiquées dans l'inventaire doivent également être vérifiées par un réviseur particulièrement qualifié. La vérification n'est néanmoins pas nécessaire lorsque l'autorité publique dispose des connaissances techniques nécessaires et que des principes d'évaluation généralement reconnus ou même légaux sont appliqués. » (Message LFus, FF2000 3995, 4135). Comme on le constate, le principe est certes admis mais à des conditions restrictives.

226 Circulaire AFC 2011/35, N 3.5: « Les réserves latentes qui deviennent imposables en raison de la comptabilisation par secteurs à effectuer ou en raison d'une nouvelle affectation peuvent être indiquées sans incidence fiscale dans un bilan fiscal. Ce bilan n'est toutefois admis que pour les réserves latentes supérieures aux valeurs d'acquisition historiques. La différence entre la valeur comptable d'après le bilan commercial et la valeur d'acquisition initiale doit obligatoirement être comptabilisée en vertu du droit commercial comme réévaluation. Les réévaluations sur la base de ces comptabilisations dans le bilan commercial ne sont pas prises en compte pour l'impôt sur le bénéficiaire; toutefois elles ne peuvent pas être qualifiées de réserves issues d'apports de capital ».

227 GLAUSER, Corporate tax reform, présentation UNIL 10 et 11 décembre 2013, slides 13 ss.

- Il est donc fondamental de comprendre que la portée de cet arrêt est limitée à la seule question des statuts cantonaux privilégiés et n'est de toute manière pas d'application générale. Depuis l'entrée en vigueur de la LIFD et de la LHID, la jurisprudence du Tribunal fédéral est en effet marquée par une conception formaliste du principe de déterminance. Selon cette conception, qui nous paraît erronée mais dont il convient de prendre acte, les réserves latentes sont dans la règle imposables à l'occasion de leur réalisation, même si celles-ci proviennent historiquement d'un domaine exonéré.²²⁸ Aussi, il ne nous paraît pas possible de déduire de la jurisprudence du Tribunal fédéral une règle implicite d'application générale selon laquelle les réserves latentes créées avant le début de l'assujettissement ordinaire seraient exonérées.²²⁹ L'organe de pilotage en convient d'ailleurs implicitement en recommandant l'adoption d'une base légale expresse en ce qui concerne les cas d'immigration.
- En conséquence, dès lors qu'une base légale est de toute manière nécessaire pour les cas d'immigration, nous pensons que la solution la plus cohérente serait d'adopter une clause générale couvrant l'ensemble des états de faits impliquant un transfert de réserves latentes exonérées (ou exemptées) vers le domaine de l'assujettissement ordinaire à l'impôt selon le principe de déterminance. Ce faisant, le législateur consacrerait ainsi une dérogation cohérente et uniforme au principe de déterminance, à notre sens parfaitement justifiable au regard des standards internationaux (notamment les aides d'État).

Aussi, nous allons maintenant tenter d'esquisser les principes directeurs et contours de ce qui pourrait prendre la forme d'une nouvelle « exonération systématique ».

4.3.3.4 Proposition de codification de lege ferenda : principe de l'exonération « systématique »

4.3.3.4.1 Principes directeurs

À notre avis, l'introduction dans la LIFD et la LHID d'une clause générale prévoyant l'exonération des réserves latentes provenant d'un domaine exonéré (ou

228 Dans ce cadre, il convient bien évidemment de réserver l'application de l'art. 60 lit. a LIFD qui constitue une règle correctrice expresse permettant de déroger au principe de déterminance. Cela dit, l'art. 60 lit. a LIFD ne concerne que les apports consentis à une personne morale par ses membres et n'englobe donc pas les états de faits envisagés par la RIE III (step-up en cas de changement de statut fiscal ou encore à l'occasion d'une immigration).

229 En ce sens également GLAUSER, Corporate tax reform, présentation UNIL 10 et 11 décembre 2013, slides 13 ss.

exempté) devrait reposer sur les principes directeurs suivants.

En premier lieu, cette clause devrait être compatible avec le principe d'égalité de traitement. Il en découle deux conséquences. *Primo*, cette clause devrait être appliquée non seulement aux personnes morales, mais également aux sociétés de personnes et aux personnes physiques déployant une activité indépendante. En effet, compte tenu de l'objectif poursuivi par cette mesure, il ne se justifie pas de réserver celle-ci aux seules personnes morales. Cela d'autant plus que les principes constitutionnels qui sous-tendent le droit fiscal suisse de l'entreprise s'appliquent indistinctement aux personnes morales et aux sociétés de personnes. *Secundo*, la clause, rédigée de façon générale, devrait couvrir tous les états de fait impliquant un transfert de réserves latentes provenant d'un domaine exonéré (ou exempté) vers l'assujettissement ordinaire à l'impôt selon le principe de détermination. Le souci de conformité au principe d'égalité de traitement nous conduit ainsi à privilégier l'adoption d'une clause subjectivement et objectivement générale. À notre avis, cette clause serait donc parfaitement conforme aux standards internationaux, en ceci qu'elle n'incorporerait aucun élément de sélectivité.

En second lieu, la nouvelle exonération devrait à notre sens se concentrer sur le rattachement des actifs et réserves latentes soumis à un domaine exonéré (ou exempté) plutôt que sur le contribuable lui-même. En effet, une migration de réserves latentes vers l'assujettissement ordinaire à l'impôt est susceptible de se produire non seulement en cas de passage d'une exonération ou d'un statut cantonal privilégié à une imposition ordinaire (changement du régime fiscal applicable au contribuable), mais également lors du transfert d'actifs, par exemple à la suite d'une restructuration, d'un transfert d'actifs entre siège et établissement stable ou lors de transferts d'actifs de la fortune privée à la fortune commerciale (changement du régime fiscal applicable aux actifs). Aussi, une clause centrée sur le rattachement des actifs permet de régler ces deux hypothèses.

En troisième lieu, par souci de transparence, les principes régissant l'activation à la valeur vénale au bilan fiscal devraient être réglés par la loi. À notre avis, la solution la plus simple serait de prévoir que la réévaluation des actifs est assimilée à une aliénation suivie d'une acquisition.²³⁰ Cette solution, qui permettrait ainsi d'activer au bilan fiscal le goodwill originaire, est du reste celle

qui est expressément retenue (en sens inverse) par l'art. 18 al. 2 LIFD.²³¹ Dans ce cadre, le goodwill originaire serait alors assimilé à un goodwill dérivé.²³² Dès lors que la nouvelle valeur fiscalement déterminante pourrait ainsi faire l'objet d'amortissements selon les principes généralement appliqués en droit fiscal suisse de l'entreprise, la mesure serait à notre sens, de ce point de vue également, parfaitement compatible avec les standards internationaux.

En quatrième lieu, et c'est une évidence, la réévaluation ne concernerait que les actifs, respectivement les réserves latentes existantes et migrant dans l'assujettissement ordinaire à l'impôt. La dérogation serait donc conforme au principe de proportionnalité et aux standards internationaux.

Enfin, les réserves latentes réévaluées feraient naturellement partie des fonds propres imposables au plan de l'impôt cantonal sur le capital, ceci sans qu'une modification de l'art. 29 LHID ne soit nécessaire. L'al. 2 lit. a de cette disposition se réfère en effet déjà aux « *réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés* ». Cela dit, de ce point de vue, la mesure ne serait pas fiscalement avantageuse pour les sociétés précédemment au bénéfice d'un statut cantonal privilégié : alors même que l'activation des réserves latentes conduirait à une augmentation de l'assiette de l'impôt sur le capital, les sociétés concernées ne pourraient plus profiter du taux réduit applicable aux sociétés holding et auxiliaires. Une solution initialement envisagée fut de permettre aux cantons de renoncer à prélever cet impôt. Cela dit, cette première proposition ne fut pas bien accueillie. Aussi, l'organe de pilotage évoque aujourd'hui la possibilité d'introduire dans la LHID un allègement au titre de l'impôt sur le capital en ce qui concerne notamment les participations, les actifs immatériels et les créances intragroupes.²³³ A priori, un tel allègement ne poserait pas de problème de conformité internationale à la condition,

230 Pour un exemple voir paragr. 128.1 (1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)) du Canada qui institue une présomption de disposition suivie d'une présomption d'acquisition en cas d'immigration.

231 L'art. 58 al. 1 lit. c. LIFD, qui concerne l'impôt des personnes morales, consacre quant à lui une fiction de « liquidation ». Se fondant sur le texte clair de cette disposition, plusieurs auteurs estiment ainsi que celui-ci ne permet pas d'englober le goodwill originaire dans l'assiette de l'impôt. Voir à ce sujet DANON, N 94 ad art. 57 - 58 LIFD et les références citées. À notre connaissance, cette vision des choses ne correspond toutefois pas à la pratique administrative. Cela dit, par souci de cohérence avec la disposition proposée ici ainsi qu'avec l'art. 18 al. 2 LIFD, il conviendrait de clarifier ce point de vue en modifiant l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD comme suit : « Le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une aliénation ».

232 Même point de vue défendu de lege lata par RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 179.

233 Rapport DFF RIE III, p 47 ; RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, p. 178 - 179.

bien évidemment, d'être ouvert à toutes les entreprises (absence de sélectivité *de jure et de facto*).

4.3.3.4.2 Insertion dans la LIFD et la LHID

Le principe de l'exonération systématique proposé ci-dessus pourrait ainsi par exemple être inséré dans la LIFD et la LHID de la manière suivante²³⁴ :

	Insertion	Texte proposé	Commentaires
Personnes morales	Art.59 ^{bis} LIFD (nouveau) Art.25 ^{bis} LHID (nouveau)	1. La personne morale dont tout ou partie des actifs sont nouvellement assujettis à l'impôt peut réévaluer, durant la période fiscale concernée, ces actifs à leur valeur vénale à ce moment-là. 2. La réévaluation est assimilée à une aliénation suivie d'une acquisition. Les réserves latentes dissoutes sont considérées comme bénéfiques imposés. De plus, la nouvelle valeur fiscalement déterminante peut faire l'objet d'amortissements correspondants.	<ul style="list-style-type: none"> - Applicable à toutes les personnes morales (art. 49 LIFD et 20 LHID) ainsi qu'à l'ensemble des états de fait impliquant un transfert de réserves latentes vers l'assujettissement ordinaire à l'impôt, que cela concerne tout ou partie des actifs de la personne morale. En particulier, la disposition vise le passage à une imposition ordinaire à la suite de la fin d'une exonération ou d'un statut fiscal cantonal privilégié, l'immigration d'une personne morale étrangère en Suisse ou encore un transfert d'actifs à la suite d'une restructuration. - Le premier alinéa, qui constitue une règle correctrice en faveur du contribuable, consacre l'entorse au principe de détermination en autorisant la réévaluation à hauteur de la valeur vénale. Conformément au principe de proportionnalité, la réévaluation est limitée au montant des réserves latentes préexistantes (« à ce moment-là »). - Le second alinéa consacre le principe de la fiction d'aliénation et d'acquisition et exonère les réserves latentes en traitant celles-ci comme imposées. Au plan cantonal, ces réserves latentes imposées font donc partie des fonds propres imposables (art. 29 LHID). Enfin, la troisième phrase confirme que les actifs réévalués peuvent faire l'objet d'amortissements correspondants. - La disposition proposée n'a toutefois aucune portée lorsque l'art. 60 lit. a LIFD trouve déjà application. Il en va par exemple ainsi en présence d'un apport dissimulé consenti par l'actionnaire et incorporant des réserves latentes provenant de la fortune privée.
Personnes physiques	Art. 18 al. 2 ^{bis} LIFD (nouveau) Art. 8 al. 1 ^{bis} LHID (nouveau)	Le contribuable dont tout ou partie des actifs sont transférés à la fortune commerciale assujettie à l'impôt peut réévaluer, durant la période fiscale concernée, ces actifs à leur valeur vénale à ce moment-là. La réévaluation est assimilée à une aliénation suivie d'une acquisition. Les réserves latentes dissoutes sont considérées comme revenus imposés. De plus, la nouvelle valeur fiscalement déterminante peut faire l'objet d'amortissements correspondants.	<ul style="list-style-type: none"> - Cette clause, applicable au revenu provenant de l'activité indépendante, repose sur les mêmes principes. La clause vise en particulier le transfert d'actifs provenant de la fortune privée ou de la fortune commerciale non assujettie à l'impôt (établissement ou entreprise sise à l'étranger) à la fortune commerciale assujettie à l'impôt.

La modification proposée doit donc être comprise comme une mesure visant à moderniser l'assiette fiscale de

toutes les entreprises (personnes morales et sociétés de personnes) en vue de mieux faire coïncider celle-ci avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Au surplus, le modèle proposé (fiction d'aliénation et d'acquisition) correspond à celui pratiqué par plusieurs États.

²³⁴ GLAUSER fut le premier à proposer une nouvelle base légale qui serait insérée dans un nouvel art. 59^{bis} al. 2 LIFD et art. 25^{bis} al. 2 LHID et dont la teneur serait la suivante: « *When a company becomes partly or entirely liable to taxes in Switzerland or when a profit becomes taxable while it was previously not taxed (transfer from abroad, and of a tax exemption in the sense of art. 56 FHL, etc.), it can reevaluate existing hidden reserves in its tax balance sheet at this moment to the extent that the hidden reserves become newly taxable. This asset in the tax balance sheet can then be depreciated in the following tax years under the conditions fixed by the Federal Counsel.* » (voir GLAUSER, Corporate tax reform, présentation UNIL 10 et 11 décembre 2013, slide 19).

4.4 Imposition préférentielle des produits de licence (« licence box »)

4.4.1 Généralités

Nous abordons maintenant le principe de l'imposition préférentielle des produits de licence (ci-après : « licence box »)²³⁵, qui constitue l'une des principales mesures de la RIE III.

Ce régime, appliqué aujourd'hui par 10 États européens sous une forme ou une autre, se rattache aux incitations dites en aval (« output ») en faveur de la recherche et du développement (R&D).²³⁶ En Suisse, comme on le sait, seul le canton de Nidwald connaît déjà un tel régime.²³⁷ L'incitation en aval postule qu'une imposition privilégiée des revenus de licence, voire une redevance notionnelle attribuée aux biens produits par l'entreprise elle-même (« embedded royalty »), est de nature à accroître l'investissement dans le domaine de la R&D. On parle de « box » dès lors que l'objectif de cette mesure est d'isoler les produits de licence et de soumettre ceux-ci à une charge fiscale privilégiée. Dans la plupart des États, l'incitation prend la forme d'une exemption ou d'une déduction afférente aux revenus privilégiés.²³⁸

La licence box se distingue de l'incitation en amont (« input incentive »). Cette dernière mesure, qui est encore plus répandue parmi les États membres de l'OCDE, se concentre au contraire sur les dépenses affectées à la R&D. Il s'agira par exemple d'une déduction supérieure

aux dépenses effectives de R&D (« multiple deduction ») ou encore d'un crédit d'impôt à la recherche, tel que celui pratiqué par exemple par la France. De telles incitations sont en revanche inconnues en droit positif suisse. Certes, les dépenses affectées à la R&D, dans la mesure où celles-ci sont justifiées par l'usage commercial, sont déductibles du bénéfice imposable.²³⁹ De plus, le droit en vigueur permet de constituer des provisions pour de futurs mandats de recherche et de développement à condition que ces mandats (i) soient confiés à des tiers et (ii) n'excèdent pas 10 % du bénéfice imposable et au total au maximum 1 million de francs. Si cette possibilité présente en particulier un intérêt pour les petites et moyennes entreprises,²⁴⁰ sa portée pratique est toutefois limitée. Du reste, cette règle, qui ne figure pas dans la LHID, n'a pas été reprise par tous les cantons. En l'état, le système fiscal suisse n'incorpore donc pas de vision cohérente et globale de l'incitation à la R&D. Le Conseil fédéral étudie toutefois actuellement l'opportunité d'adopter des incitations en amont en faveur de la R&D.²⁴¹

Cela étant, alors que les incitations en amont ne soulèvent pas de problème structurel particulier,²⁴² les régimes *licence box*, en revanche, donnent actuellement lieu à un débat nourri de politique fiscale. Fondamentalement, la question se pose de savoir si la conception actuelle de ces régimes permet réellement d'encourager et de développer les activités R&D.²⁴³ Dans son rapport, le DFF milite en faveur d'une licence box « *aménagée pour être aussi compétitive que possible* ». ²⁴⁴ Ce souci de compétitivité internationale est parfaitement compréhensible. Cela dit, il incombe à notre sens au législateur de faire la distinction entre une réelle incitation fiscale en faveur de la R&D et une mesure centrée uniquement sur l'attrait

235 La mesure est aussi connue sous le nom de « innovation box » ou de « patent box ».

236 Ces dernières années, les États suivants ont introduit une incitation fiscale de ce type : France (2000), Hongrie (2003), Pays-Bas (2007), Belgique (2007), Luxembourg (2008), Espagne (2008), Malte (2010), Liechtenstein (2011), Chypre (2012) et Royaume-Uni (2013). EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 6. Pour un aperçu des différents régimes existant au sein de l'Union européenne, voir notamment Eynatten, European R&D and IP Tax Regimes, p. 502. En ce qui concerne plus particulièrement (i) la Belgique : VAN DEN BERGHE/KELLEY, New Patent Deduction in Belgium, p. 374, WARSON/FORIERS, The Belgian Patent Income Deduction, p. 70, WARSON/CLAES, The Belgian Patent Income Deduction, p. 319, (ii) le Royaume-Uni : CASLEY/NAISH, United Kingdom: The Patent Box Regime, p. 115 ss, Obuoforibo, The technical aspects of the UK patent box rules, p. 482, (iii) les Pays-Bas : SPORKEN/GOMMERS, The Patent Box: Approved and Implemented in the Netherlands, p. 198.

237 Voir à ce sujet HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden, p. 150 ss. À notre avis, l'introduction unilatérale de cette mesure par ce canton heurte la LHID.

238 Dans cette dernière variante, la mesure est ainsi susceptible d'avoir un effet sur le report de pertes de l'entreprise lorsque celle-ci est en situation déficitaire. Il va en revanche différemment lorsque, comme c'est le cas en France, le taux de l'impôt est simplement réduit, voir EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 6. Comme le relèvent ces auteurs, la charge fiscale privilégiée varie au surplus entre 0 % (Malte), 2 % (Chypre), 2,5 % (Liechtenstein) et 10 % - 12 % (Espagne) et 15,5 % (France).

239 Art. 58 al. 1 lit. a LIFD.

240 Voir art. 29 al. 1 lit. d LIFD (activité indépendante) et 63 al. 1 lit. d LIFD (personnes morales). Voir à ce sujet DANON, N 36 ss ad art. 63 LIFD.

241 Voir notamment la motion 08.3853 du groupe libéral-radical et le postulat 10.3894 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national.

242 Sous réserve de distorsions liées par exemple à l'octroi d'un crédit d'impôt dans certaines structures internationales, voir par exemple OCDE, L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 85.

243 Comme le relève notamment l'OCDE dans une étude récente : « Some countries also have « patent box » regimes that lower tax rates on income of resident taxpayers derived from KBC, including royalty income from patents. Today, governments face severe budget constraints and need to be sure that subsidies for R&D are worthwhile. This calls for systematic evaluation of tax relief measures in order to assess the continuing validity of their rationale and objectives and whether their targeting and design remain appropriate and intended outcomes are being achieved » (OCDE, Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation, p. 129).

244 Rapport DFF RIE III, p. 50.

des capitaux mobiles. Indépendamment de la question de la conformité aux standards internationaux (4.4.3), nous aurons l'ambition de démontrer que seule une véritable incitation en faveur de la R&D est compatible avec les principes constitutionnels régissant le droit fiscal suisse (4.4.2). À cette fin, il convient tout d'abord de rap- peler la portée de ces principes dans le cadre de l'adop- tion d'une telle mesure ainsi que sa relation avec la LHID. Cela fait, et à la lumière du cadre ainsi défini, nous aborderons la conception proprement dite de la li- cence box ainsi que les orientations prises par l'organe de pilotage à cet égard.

4.4.2 La licence box et le système fiscal suisse

4.4.2.1 Licence box et principes constitutionnels

La *licence box* conduit à une imposition privilégiée des revenus de la propriété intellectuelle par rapport aux autres éléments du contribuable. Selon nous, l'adoption de cette mesure constituerait une entorse aux principes constitutionnels régissant le droit fiscal suisse, singulière- ment à l'égalité de traitement et l'imposition selon la capacité contributive. L'adoption du modèle de la *licence box* pourrait toutefois être justifiée par la nécessité de poursuivre un but extra-fiscal,²⁴⁵ en l'occurrence l'encou- ragement de l'activité R&D. Du reste, en droit actuel, une entorse similaire existe déjà en ce qui concerne la constitution de provisions pour de futurs mandats de re- cherche et de développement, dont la portée est certes limitée.²⁴⁶

Selon l'opinion dominante, il faut pour cela que plusieurs conditions soient cumulativement réalisées. En premier lieu, une base constitutionnelle est nécessaire car, à dé- faut, l'inégalité de traitement induite par l'incitation ne se justifie pas.²⁴⁷ En l'espèce, cette base constitutionnelle

existe dès lors que l'art. 64 al. 1 Cst. dispose que : « *La Confédération encourage la recherche scientifique et l'innovation* ». ²⁴⁸ Ensuite, l'introduction de l'incitation extra-fiscale doit reposer sur un intérêt public. Cette exi- gence sera appréciée d'autant plus sévèrement que l'at- teinte aux principes constitutionnels est importante.²⁴⁹ Cela dit, l'intérêt public apparaît d'autant plus légitime que le mandat confié au législateur est précis.²⁵⁰ Comme l'a montré HINNY, il ne fait aucun doute que l'encoura- gement de l'activité R&D représente un intérêt public déterminant.²⁵¹

Cela étant, ce sont surtout les principes de proportionna- lité et d'égalité de traitement qui nous intéressent ici. Le principe de proportionnalité commande de concevoir la licence box de manière à ce que celle-ci puisse atteindre l'objectif qui lui est assigné (règle de l'aptitude). De plus, l'entorse aux principes constitutionnels en vue de soute- nir l'activité R&D ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire (règle de la nécessité).²⁵² Comme nous le ver- rons, ces deux critères jouent notamment un rôle impor- tant dans le cadre de la définition du catalogue des droits immatériels privilégiés et de l'exigence d'un lien avec l'activité R&D. Enfin, l'égalité de traitement (interne) entre tous les bénéficiaires potentiels de la mesure doit être respectée. Pour en juger, il convient de prendre en considération l'objectif poursuivi par l'incitation fis- cale.²⁵³

4.4.2.2 Licence box et LHID

Dans son rapport, le DFF relève à raison que la licence box devrait être définie dans la LHID de façon à être contraignante pour l'ensemble des cantons.²⁵⁴ À notre avis, l'ensemble des conditions matérielles de cette me-

245 Sur cette notion et de manière générale, voir notamment ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II, p. 505, consid. 11.1.

246 Comme le relève le Tribunal fédéral, la LHID connaît égale- ment de telles incitations extra-fiscales dans d'autres do- maines, à savoir celles prévues par l'art. 23 al. 1 lit. d LHID (exonération des institutions de prévoyance professionnelle), par l'art. 9 al. 2 lit. e LHID (déductions des montants en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée) ou par l'art. 9 al. 3 LHID (dé- ductions pour investissements destinés à économiser l'éner- gie et à ménager l'environnement ou pour les frais de restau- ration des monuments historiques s'agissant de la propriété privée). Il en va de même pour les allègements fiscaux en fa- veur des entreprises nouvellement créées en application des art. 5 et 23 al. 3 LHID, qui constituent des mesures de promo- tion économique (ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II p. 505, consid. 11.1).

247 Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III p. 48; ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II, p. 505, consid. 11.1; RICHLI, Rechtspro- bleme, p. 105; YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux imp- ôts directs, p. 59. Cette auteure considère toutefois que la norme constitutionnelle dérogatoire devrait expressément

mentionner que la poursuite de buts extra-fiscaux peut se faire au moyen de mesures fiscales.

248 Voir à ce sujet HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden, p. 157 ss.

249 ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II, p. 505, consid. 11.2.

250 YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, p. 59.

251 HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden, p. 150 ss. Cela dit, selon cet auteur, indépendamment de l'analyse sous l'angle de la poursuite d'un but extra-fiscal, il existe déjà des raisons de nature qualitative et quantitative qui commandent d'impo- ser les revenus de la propriété intellectuelle à un taux réduit (HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden, p. 152). Selon cette vision des choses, une imposition réduite des revenus de li- cence se justifie déjà indépendamment de la poursuite d'un but extra-fiscal. À notre avis, cette vision des choses, même si on l'admettait, est aujourd'hui dépassée en raison de l'évo- lution internationale. En effet, les travaux menés par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS viennent justement souligner qu'une imposition privilégiée des revenus de licence n'est concevable que lorsque celle-ci est associée à un réel but ex- tra fiscal (encouragement de l'activité R&D).

252 YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, p. 63.

253 YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, p. 56.

254 Rapport DFF RIE III, p. 50.

sure, étudiées ci-dessous, devraient figurer dans la LHID. Comme nous l'avons vu, cette manière de procéder se justifie également au regard des exigences de conformité internationale et devrait permettre d'éviter une éventuelle sélectivité régionale en matière d'aides d'État. En revanche, la fixation de l'étendue de l'allègement devrait incomber aux cantons.²⁵⁵

4.4.2.3 La conception de la licence box

4.4.2.3.1 Champ d'application subjectif

L'organe de pilotage observe que la *licence box* devrait être étendue à toutes les entreprises, c'est-à-dire tant aux personnes morales qu'aux entreprises de personnes.²⁵⁶ Aussi, un régime analogue à celui prévu pour les personnes morales devrait être appliqué dans le cadre de l'activité indépendante.²⁵⁷ A notre avis, cette vision des choses est la seule qui soit compatible avec le droit constitutionnel. En effet, comme nous l'avons rappelé, l'égalité de traitement doit être concrétisée en fonction du but poursuivi par l'incitation extra-fiscale. Or, dans la mesure où la licence box n'est pas liée à une forme juridique particulière mais au contraire à une activité (R&D), le principe d'égalité de traitement commande que cette incitation soit appliquée à toutes les entreprises (personnes morales et sociétés de personnes).²⁵⁸

Au surplus, en raison de son insertion dans le chapitre relatif aux personnes morales,²⁵⁹ la *licence box* serait également applicable aux établissements stables suisses d'entreprises étrangères, et ceci sans qu'il soit nécessaire de le préciser. En cela, le nouveau régime serait ainsi compatible avec la clause de non-discrimination des CDI suisses.²⁶⁰ En effet, comme le prévoit l'art. 20 al. 2 LHID et les dispositions cantonales harmonisées correspondantes: « *les personnes morales, les sociétés commerciales et les communautés de personnes étrangères sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leurs structures effectives* ». De plus, les sociétés de personnes étrangères disposant d'un établissement stable en Suisse, assimilées aux personnes morales, pourraient se prévaloir de la *licence box*.²⁶¹ Conformément à l'opinion do-

minante, les associés assujettis de manière illimitée en Suisse seraient en revanche imposés en transparence au titre d'un revenu provenant de l'activité indépendante. Pour ceux-ci, le régime de licence box applicable serait donc celui relatif aux personnes physiques.

4.4.2.3.2 Le catalogue des droits privilégiés

Lors de la conception d'un régime *licence box*, l'une des premières questions se posant est celle de la définition du catalogue des droits immatériels privilégiés. On distingue à cet égard deux tendances au sein de l'Union européenne. Dans certains régimes, l'incitation est limitée aux « biens incorporels manufacturiers » (« *trade intangibles* »)²⁶² et droits immatériels à caractère industriel, (par exemple brevets et éventuellement le savoir-faire qui y est lié et autres actifs immatériels avec un certificat R&D).²⁶³ Dans d'autres États, en revanche, le catalogue englobe également les marques et d'autres biens incorporels de commercialisation (« *marketing intangibles* »).²⁶⁴ Cette seconde tendance est en particulier suivie par le Luxembourg, le Liechtenstein et la Hongrie.²⁶⁵

Sur ce point, l'organe de pilotage observe qu'un catalogue trop large des droits privilégiés (englobant par exemple le simple savoir-faire) ne serait pas souhaitable. En effet, pratiquement toutes les entreprises pourraient alors se prévaloir de la *licence box*, ce qui équivaldrait dans les faits à un abaissement général des taux d'imposition du bénéfice.²⁶⁶

Pour notre part, et indépendamment de ce dernier aspect, nous pensons effectivement qu'il se justifie de privilégier un catalogue axé sur les droits de propriété industrielle.

255 Rapport DFF RIE III, p. 50.

256 Rapport DFF RIE III, p. 32.

257 Art. 8 LHID.

258 C'est du reste la logique déjà suivie par le législateur en ce qui concerne les provisions pour de futurs mandats de recherche et de développement qui sont applicables tant aux personnes morales qu'aux personnes physiques exerçant une activité indépendante. Voir art. 29 al. 1 lit. d LIFD (activité indépendante) et 63 al. 1 lit. d LIFD (personnes morales).

259 Art. 20 ss LHID.

260 Art. 24(3) MC OCDE.

261 Art. 20 al. 2 LHID.

262 Selon la terminologie de l'OCDE, voir OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, p. 212.

263 MERRILL ET AL., *the Patent Box*, 1672; EVERS/MILLER/SPENGL, *Intellectual Property Box Regimes*, p. 7 ss avec aperçu de droit comparé, p. 8; Rapport DFF RIE III, aperçu de droit comparé, p. 34. Au Royaume-Uni par exemple, l'incitation couvre ainsi uniquement les brevets, certificats de protection complémentaires, certaines autorisations de mise sur le marché pour les médicaments et droits de protection des espèces (voir à ce sujet CASLEY/NAISH, *United Kingdom: The Patent Box Regime*, p. 115 ss; OBUOFORIBO, *The technical aspects of the UK patent box rules*, p. 482; EVERS/MILLER/SPENGL, *Intellectual Property Box Regimes*, p. 7 ss avec aperçu de droit comparé, p. 8; Rapport DFF RIE III, aperçu de droit comparé, p. 34). Cela dit, comme nous le verrons, la méthode de calcul utilisée par ce pays, actuellement controversée au niveau international, confère néanmoins au régime une portée extrêmement large.

264 Selon la terminologie de l'OCDE, voir OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, p. 212.

265 MERRILL ET AL., *the Patent Box*, 1672; EVERS/MILLER/SPENGL, *Intellectual Property Box Regimes*, p. 7 ss avec aperçu de droit comparé, p. 8; Rapport DFF RIE III, aperçu de droit comparé, p. 34; EYNATTEN, *European R&D and IP Tax Regimes*, p. 511.

266 Rapport DFF RIE III, p. 50.

En effet, on doit reconnaître qu'un catalogue englobant également les droits immatériels de commercialisation manquerait de cohérence avec la logique de soutien à une réelle activité R&D.²⁶⁷

4.4.2.3.3 Le problème des droits immatériels acquis

Ceci posé, il convient ensuite de déterminer si l'incitation fiscale doit englober les droits immatériels acquis de tiers, et dans l'affirmative, à quelles conditions. Dans ce cadre également, nous retrouvons les deux tendances évoquées ci-dessus. Dans certains États, le régime ne couvre pas les droits immatériels acquis de tiers et qui n'ont pas été développés (ou à tout le moins dont le développement n'est pas poursuivi) par l'entité elle-même. C'est l'approche suivie notamment par l'Espagne,²⁶⁸ les Pays-Bas et la Belgique. D'autres États (Chypre, la France, la Hongrie, le Liechtenstein, le Luxembourg²⁶⁹ et Malte) étendent en revanche le bénéfice de la *licence box* aux droits immatériels acquis.²⁷⁰

Le rapport du DFF observe que si l'on part du principe que la *licence box* est destinée à compenser l'éventuelle suppression des sociétés jouissant d'un régime spécial, il conviendrait alors d'étendre également cette mesure aux biens immatériels développés, acquis ou donnés en licence avant son entrée en vigueur.²⁷¹

Cette préoccupation est naturellement tout à fait légitime. Cela dit, l'extension sans réserve de la *licence box* envisagée aux droits immatériels acquis ou antérieurement développés nous paraît discutable. En effet, il est difficile de lier ces droits immatériels, respectivement l'application de l'incitation fiscale aux revenus en provenant, à l'activité actuelle de R&D que la mesure entend pourtant encourager.²⁷² Du reste, comme nous le verrons, il n'est pas exclu qu'à l'avenir cette approche pose des problèmes de conformité internationale.

À notre avis, une approche plus cohérente et plus respectueuse du principe de proportionnalité serait de réserver uniquement le bénéfice de la *licence box* aux droits immatériels dont le développement se poursuit. Aussi, selon la même vision des choses, l'incitation fiscale ne porterait que sur la part des droits nouvellement développés par le contribuable.²⁷³

4.4.2.3.4 Revenus privilégiés

Outre les revenus périodiques, le rapport du DFF est d'avis que la *licence box* devrait couvrir les gains en capital provenant de l'aliénation de droits immatériels.²⁷⁴ Qu'il s'agisse des personnes morales ou du produit de l'activité indépendante, cette vision des choses doit à l'évidence être suivie. En effet, compte tenu de l'objectif poursuivi par la *licence box*, il n'existe aucune raison de réserver un traitement différent aux rendements périodiques et aux gains en capitaux.²⁷⁵

Enfin, suivant le modèle adopté par plusieurs États, les biens produits par l'entreprise elle-même bénéficieraient également de la *licence box* (« embedded royalty »).²⁷⁶ Cette position nous paraît également correcte. En effet, sous l'angle du principe d'égalité de traitement, il se justifie de traiter de manière identique l'utilisation pour compte propre et le transfert du droit d'utiliser un actif immatériel à un tiers.²⁷⁷ De plus, dans cette hypothèse, le lien avec l'activité R&D de l'entreprise est par définition susceptible d'être particulièrement étroit.²⁷⁸

Cela étant, comme nous allons le voir maintenant, la mise en œuvre de ce principe soulève un certain nombre de difficultés dans le cadre du calcul du revenu. En effet, il convient alors d'extraire du prix du bien produit par l'entreprise les composantes relatives aux actifs immatériels privilégiés afin de soumettre ceux-ci à une fiscalité privilégiée.²⁷⁹

4.4.2.3.5 Calcul du revenu déterminant

Comme le rappelle l'organe de pilotage, il existe conceptuellement deux manières permettant de calculer le revenu soumis à la *licence box*.

Selon une première approche, le revenu privilégié est directement déterminé en séparant du bénéfice total la part affectée à la *licence box*. Cette approche, certes pré-

267 MERRILL ET AL., the Patent Box, 1672. Comme le relèvent EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 34 : « Regimes that limit eligible intellectual property to trade intangibles (notably patents) – which have a stronger link to spillover generating R&D activities than marketing intangibles – are more in line with the aim to increase investment in R&D ».

268 L'approche suivie par cet État est particulièrement restrictive en ceci que les droits immatériels doivent avoir été impérativement développés par l'entité elle-même.

269 Dans cet État, le régime ne couvre toutefois pas les droits immatériels acquis d'une autre société du groupe, voir à ce sujet KUIJK, Luxembourg's Intellectual Property Regime, p. 295.

270 EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 10 ; Rapport DFF RIE III, aperçu de droit comparé, p. 35.

271 Rapport DFF RIE III, p. 32.

272 EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 10 et p. 34.

273 Voir à ce sujet MERRILL ET AL., the Patent Box, 1672.

274 Rapport DFF RIE III, p. 29.

275 Du même avis MATTEOTTI/ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III, p. 707.

276 Rapport DFF RIE III, p. 29.

277 Du même avis MATTEOTTI/ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III, p. 707.

278 EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 36.

279 Rapport DFF RIE III, p. 29.

cise, suppose toutefois que l'on identifie, pour chaque bien produit, l'existence d'un actif immatériel qualifié.²⁸⁰ La seconde approche, de nature indirecte et suivie par le Royaume-Uni, cherche au contraire à identifier le revenu déterminant selon une vision dite « résiduelle ». Suivant cette méthode, l'on détermine dans un premier temps la part des revenus privilégiés en fonction du ratio existant entre ceux-ci et les autres revenus. En ce qui concerne le rattachement des redevances notionnelles (« embedded royalties ») aux revenus privilégiés, il suffit que celles-ci proviennent de biens comprenant au moins un actif immatériel qualifié. Dans un second temps, le revenu qualifié est réduit d'une part correspondant au bénéfice lié aux fonctions dites de « routine ». Au Royaume-Uni, cette part correspond dans la règle à 10% des dépenses concernant ces fonctions (application de la méthode du prix majoré). L'on parvient finalement au revenu déterminant en diminuant à nouveau celui-ci d'un montant (redevance notionnelle) rémunérant l'utilisation des actifs immatériels de commercialisation (« marketing intangibles ») qui ne profitent pas de la *licence box*. La méthode indirecte a ainsi tendance à affecter une part plus importante du bénéfice à la *licence box*.²⁸¹

L'organe de pilotage relève que cette dernière méthode a l'avantage de la simplicité et permet notamment d'éviter de nombreuses études de prix de transfert en relation avec l'application de la *licence box*. Cela dit, comme nous le verrons, la conformité internationale de la méthode indirecte est actuellement controversée.²⁸²

4.4.2.3.6 La question du lien avec l'activité R&D

Une autre question actuellement débattue est celle du lien devant exister entre l'activité R&D et le contribuable dont les revenus de la propriété intellectuelle sont fiscalement privilégiés. En effet, dans la plupart des régimes européens, il n'est pas nécessaire que l'activité de R&D soit exercée directement par l'entité bénéficiaire de la *licence box*. En vertu d'un contrat de recherche (« contract R&D »), cette activité peut notamment être confiée à une autre entité, en particulier une société du groupe agissant pour le compte et au risque de la société principale.²⁸³ Cette dernière société, au bénéfice de la *licence box*, conserve alors les risques et la propriété des biens incorporels obtenus ou développés et contrôle la société prestataire. Cette dernière, dont les risques seront généralement limités, sera souvent rémunérée sur la base de la méthode du prix de revient majoré (« cost plus »).²⁸⁴

L'organe de pilotage se rallie à cette vision des choses et semble rejeter, à ce stade en tout cas, l'idée d'un lien inconditionnel entre l'octroi du bénéfice de la *licence box* et l'exercice d'une activité de R&D en Suisse, ceci pour plusieurs raisons. En premier lieu, le rapport du DFF relève que de nombreuses entreprises déjà implantées en Suisse ne pourraient pas bénéficier de la *licence box*, en raison du fait que leur activité de R&D n'est pas conduite depuis ce pays. Enfin, une telle exigence pourrait s'avérer désavantageuse en relation avec d'éventuelles futures implantations en Suisse. Aussi, l'organe de pilotage opte pour une approche dite « intermédiaire ». En l'occurrence, une entreprise sise en Suisse pourrait se prévaloir de la *licence box* dans la mesure où celle-ci (i) détient des biens immatériels qualifiés ou est le propriétaire économique de ces actifs et dispose d'une licence correspondante, (ii) assume certaines fonctions prédéfinies et remplit certaines exigences de substance (notamment personnel déterminant en Suisse) et, finalement (iii) atteste qu'une part qualifiée de ses revenus provient d'une activité R&D. En revanche, selon cette variante, le fait que l'activité de R&D soit exercée en Suisse ou à l'étranger (typiquement par une autre société du groupe) ne serait pas déterminant.²⁸⁵

Cela étant, au sein des groupes multinationaux, cette manière de procéder entraîne souvent une dissociation géographique entre d'une part l'activité de R&D qui est déployée dans un État et, d'autre part, la détention des droits immatériels et des revenus en provenant qui reviennent à l'entité au bénéfice de la *licence box*, sise dans un État différent. Sous l'angle du droit constitutionnel et du principe de proportionnalité (règle de l'aptitude), on peut alors se demander dans quelle mesure l'incitation fiscale octroyée par ce dernier État est conçue de manière appropriée dès lors que celle-ci n'induit pas ou peu d'activité R&D supplémentaire sur son territoire.²⁸⁶ Certes, en l'état actuel des règles de prix de transfert posées par l'OCDE, le fait de confier la conduite de l'activité R&D à une autre société du groupe demeure admissible. Cela dit, on perçoit déjà ici une tension avec le projet BEPS qui s'attache à éviter le divorce entre le bénéfice de l'entreprise et les activités génératrices de celui-ci. Aussi, comme nous le verrons, il n'est pas exclu que cette manière de procéder soit restreinte voire remise en cause, que ce soit sous l'angle des travaux concernant la concurrence fiscale dommageable ou encore des prix de transfert.

280 Rapport DFF RIE III, p. 29 - 30.

281 Rapport DFF RIE III, p. 30.

282 Rapport DFF RIE III, p. 50.

283 EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 10.

284 OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, p. 241.

285 Rapport DFF RIE III, p. 28 ss.

286 Voir aussi en ce sens EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 35.

4.4.2.3.7 Entrée dans la licence box et réalisation systématique

À la suite de l'entrée en vigueur de la *licence box*, les entreprises assujetties jusqu'ici de manière ordinaire à l'impôt seraient naturellement soumises à une fiscalité plus avantageuse en ce qui concerne leurs actifs immatériels. En particulier, les réserves latentes afférentes à ces actifs, précédemment potentiellement pleinement imposables, ne seraient que partiellement soumises à l'impôt à l'occasion de leur réalisation ou réévaluation. En conséquence, l'organe de pilotage envisage de décompter les réserves latentes migrant dans la *licence box* au titre d'une réalisation systématique.²⁸⁷

Ce principe n'est pas nouveau. En effet, la question de la réalisation systématique des réserves latentes préexistantes se pose déjà aujourd'hui lors du passage d'un assujettissement ordinaire à l'impôt à un statut cantonal de société holding ou auxiliaire. Cela dit, bien que cela ait été envisagé,²⁸⁸ la LHID ne règle pas cette question.²⁸⁹ En conséquence, si la plupart des cantons ont adopté une base légale prévoyant un décompte systématique des réserves latentes à l'occasion de l'obtention d'un statut privilégié, il règne en ce domaine une très grande diversité.²⁹⁰

À notre avis, cette situation n'est pas satisfaisante. À l'évidence, la finalité même de l'harmonisation fiscale commande qu'un état de fait d'une telle importance soit réglé de manière uniforme. Ensuite, l'imposition au titre d'une réalisation systématique représente une exception au principe de déterminance. Aussi, dès lors que l'objet de l'impôt sur le bénéfice est harmonisé, toute entorse à celui-ci nécessite à notre avis non seulement une base légale²⁹¹ mais doit être réglé de manière uniforme par le législateur. Comme l'a montré OBRIST, il conviendrait donc d'insérer dans la LHID une disposition générale régissant le transfert de réserves latentes dans un domaine exonéré (ou partiellement exonéré). À l'instar des autres formes de réalisation systématique, cette clause devrait être comprise comme une *ultima ratio* et devrait être conçue dans le respect du principe de proportionnalité. Aussi, la réalisation systématique ne devrait concerner que les réserves existantes rattachées aux actifs im-

matériels et migrant dans la *licence box*. Enfin, et toujours selon le principe de proportionnalité, il conviendrait naturellement d'opter pour une solution de report de l'imposition (et non pour une imposition immédiate).²⁹² Aussi, selon cette clause, ces réserves latentes continueraient d'être assujetties à l'impôt de manière ordinaire. À notre avis, cette approche s'accorde bien avec la finalité de la *licence box*. En effet, dès lors que cette mesure entend favoriser le développement de nouvelles activités R&D, il ne se justifie pas d'étendre son bénéfice aux réserves latentes préexistantes.

Cela étant, sous l'angle des aides d'État, la question se pose de savoir si l'adoption d'une telle réglementation pourrait être considérée comme un avantage sélectif au profit des sociétés jouissant aujourd'hui d'un statut cantonal fiscal privilégié. En effet, pour ces dernières, cette réglementation demeurerait comparativement largement neutre, leurs réserves latentes provenant déjà d'un domaine (partiellement) exonéré. Comme nous le verrons, cette question peut toutefois, à certaines conditions, recevoir une réponse négative.

4.4.3 La conformité de la licence box avec les standards internationaux

4.4.3.1 La concurrence fiscale dommageable

4.4.3.1.1 L'action N 5 du projet BEPS

Comme nous l'avons vu, les travaux de l'OCDE en matière de concurrence fiscale dommageable sont désormais centrés sur le critère de l'activité substantielle. Concrétisé à la lumière des principes directeurs du projet BEPS, ce critère devrait logiquement s'attacher à éviter le divorce entre le bénéfice de l'entreprise et les activités ayant généré celui-ci. Comme nous l'avons vu, trois variantes sont actuellement à l'étude, à savoir une approche (i) exigeant que l'incitation fiscale soit directement liée aux coûts de R&D engagés (« nexus approach »), ou (ii) une approche se concentrant sur la création de valeur et exigeant que l'entité privilégiée exerce des fonctions de développement significatives et enfin (iii) une approche axée sur les prix de transfert et les fonctions importantes

287 Rapport DFF RIE III, p. 32.

288 Message LFus, p. 4009 et p. 4034.

289 L'art. 24 al. 3^{quater} LHID, introduit par la loi sur la fusion (RO 2004 2617; FF 2000 3995) ne couvre en particulier pas cette hypothèse, voir à ce sujet OBRIST, Le concept de réalisation systématique, p. 285 ss.

290 Pour un aperçu, voir OBRIST, Le concept de réalisation systématique, p. 287 ss.

291 Sur la question de la nécessité de la base légale, voir en particulier OBRIST, Le concept de réalisation systématique, p. 123 ss.

292 OBRIST, Le concept de réalisation systématique, p. 304, qui propose la clause suivante : « Les réserves latentes nouvellement soumises au régime de l'art. (...) sont fiscalement décomptées. Le contribuable peut demander le report de l'imposition. Les réserves latentes dont l'imposition a été reportée conformément à la disposition précédente sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice en cas de liquidation ou de transfert du siège ou de l'administration de la société à l'étranger ou de réévaluation ou d'aliénation des actifs transférés dans un délai de 5 ans ; toutefois l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur les réserves latentes existantes au moment de l'application nouvelle du régime privilégié et dont l'imposition n'est plus garantie ».

que l'entité devrait exercer. Selon ces variantes, en particulier les deux premières, l'octroi du régime licence box serait donc subordonné à un rattachement plus étroit de l'activité R&D à l'entité souhaitant s'en prévaloir. Aussi, cette vision des choses, dont il faut reconnaître la cohérence au regard du but poursuivi par cette incitation, soulève en particulier deux questions fondamentales qu'il appartiendra à l'OCDE de trancher. En premier lieu, la société au bénéfice d'un régime *licence box* devra-t-elle à l'avenir exercer elle-même l'activité de R&D à laquelle se rattachent les revenus concernés ou sera-t-il encore possible de confier cette activité à une autre entité et dans l'affirmative à quelles conditions ? Certes, sous l'angle des prix de transfert et des travaux en cours de l'OCDE, cette manière de procéder demeure encore possible. Cela dit, l'approche suivie par le projet de l'OCDE de juillet 2013, qui doit encore être finalisé, être examiné ce printemps, est déjà nettement plus centrée sur les fonctions importantes conduisant à la création et au développement des actifs intangibles. Ainsi, le propriétaire juridique de ces actifs ne peut prétendre à l'essentiel des revenus générés que si celui-ci : « generally perform, through its own employees, the more important functions related to the development, enhancement, maintenance and protection of that intangible (...) ». ²⁹³ Certes, en l'état actuel de ces travaux, ceci n'exclut pas que certaines de ces fonctions soient confiées à une société du groupe dans le cadre d'un contrat de recherche. Il faut toutefois pour cela que la société principale soit (i) en mesure de « contrôler » les fonctions assumées par la société de recherche à laquelle celles-ci sont contractuellement confiées ²⁹⁴ et (ii) que ces tâches ne représentent pas l'essentiel ou l'intégralité des fonctions ayant trait au développement, au maintien et à la protection des actifs immatériels. ²⁹⁵ En conséquence, le simple fait pour une entité de financer et d'assumer le risque (« funding risk ») lié au développement des actifs intangibles sans aucun

contrôle n'est pas suffisant. ²⁹⁶ Cette vision des choses est en ligne et sera peut-être même appelée à se développer encore dans le cadre de l'action N 8 du plan de l'OCDE qui prévoit qu'il convient de faire en sorte que : « les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation de actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur ». ²⁹⁷ Ces principes militent ainsi en faveur d'un rattachement plus étroit des profits liés aux actifs intangibles à l'entité déployant l'activité R&D. D'autre part, une dissociation totale entre d'une part la détention des droits immatériels et des revenus de la *licence box*, et d'autre part l'activité de R&D exercée dans un autre État est conceptuellement difficilement réconciliable avec l'exigence d'une activité substantielle dans l'État de résidence de l'entité privilégiée et les principes directeurs du projet BEPS. Ceci apparaît très clairement dans les variantes actuellement étudiées par l'OCDE, en particulier celles fondées sur la création de valeur ou les coûts R&D engagés. Il est vrai que cette tendance est susceptible d'affecter significativement les structures mises en place jusqu'ici, en particulier en Suisse. Cela dit, on doit reconnaître que, à l'intérieur d'un groupe, le principe du resserrement de l'activité R&D autour du sujet fiscal bénéficiant de la *licence box* est cohérent. En effet, du point de vue de la politique fiscale d'un État, il paraît difficile de concevoir une mesure destinée à encourager l'activité R&D sans exiger dans le même temps qu'une part substantielle de cette activité soit rattachée à l'entité bénéficiant de cette incitation.

La seconde question, qui s'inscrit dans le prolongement de la première, est celle de savoir dans quelle mesure le critère de l'activité substantielle serait susceptible de conduire à une remise en cause de l'application de la *licence box* aux droits immatériels préexistants ou acquis. En effet, certains États réservent également le bénéfice de leur *licence box* aux droits immatériels préexistants ou acquis. Comme nous l'avons vu, cette approche est déjà critiquée aujourd'hui par certains auteurs dès lors que ces droits ne sont pas nécessairement liés à une activité actuelle de R&D exercée par l'entité au bénéfice de la *licence box*. Or, la même question devrait logiquement se poser dans le cadre du projet BEPS dans la mesure où les droits immatériels préexistants ne sont pas rattachés à une activité substantielle existante dans l'État concerné. En revanche, cette condition nous paraît remplie en ce qui concerne les régimes contenant une condition dite

293 OCDE, projet 2013 prix de transfert des incorporels, N 80, p. 23. De ce point de vue, cette conception n'est pas très éloignée de l'approche autorisée de l'OCDE applicable à l'attribution des bénéfices aux établissements stables. Cette dernière approche est en effet centrée sur les fonctions humaines significatives (« significant people functions ») afin de déterminer la propriété économique des actifs, voir à ce sujet OCDE, Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, p. 16 ss ainsi que SASSEVILLE, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (éd.), *Modèle de Convention fiscale OCDE*, Commentaire, N 33 ss ad art. 7.

294 OCDE, projet 2013 prix de transfert des incorporels, N 76, p. 22.

295 OCDE, projet 2013 prix de transfert des incorporels, N 80, p. 23 : « Where the legal owner outsources most or all of such important functions to other group members, the entitlement of the legal owner to retain any material portion of the return attributable to the intangibles after compensating other group members for their functions is highly doubtful ».

296 OCDE, projet 2013 prix de transfert des incorporels, N 84, p. 23 : « Bearing a funding risk, without the assumption of any further risk, and without any control over the use of the contributed funds or the conduct of the funded activity, generally would entitle the funder to a risk-adjusted rate of anticipated return on its capital invested, but not more ».

297 OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 21.

de « développement » aux termes de laquelle le développement de l'actif immatériel privilégié doit être effectué (ou à tout le moins poursuivi) par l'entité bénéficiant de la *licence box*.

4.4.3.1.2 Le code de conduite

Les réflexions menées actuellement dans le cadre du code de conduite sont sensiblement identiques à celles évoquées ci-dessus. Ces réflexions débutèrent en octobre 2013 avec l'examen du régime adopté par le Royaume-Uni. La commission européenne parvint alors à la conclusion que ce régime heurtait deux des cinq critères énoncés par le code.

La critique porta ainsi sur le calcul du revenu déterminant, effectué selon une approche indirecte subsidiaire en plusieurs étapes. Selon la commission, cette approche, en ce qu'elle repose sur des déductions forfaitaires, n'est pas en ligne avec les directives de l'OCDE relatives aux prix de transfert comme le prescrit le critère N 4 du code.²⁹⁸

Cela étant, dans l'esprit de l'action N 5 du projet BEPS, c'est surtout l'analyse du critère N 3 qui mérite d'être mentionnée. Sur ce point, le groupe « *code de conduite* » releva en effet que la mise au bénéfice de cette mesure n'était pas toujours subordonnée à l'exercice d'une réelle activité au Royaume-Uni. Certes, la *licence box* anglaise incorpore une exigence de développement des actifs immatériels privilégiés. Cela dit, il fut observé que cette exigence pouvait également être satisfaite par une autre entité du groupe, dans le cadre par exemple d'un contrat de recherche. En effet, il suffit alors que l'entité profitant de la *licence box* gère activement les actifs immatériels privilégiés (« *active ownership or management requirement* »), sans pour autant toutefois que cela implique nécessairement une présence locale substantielle au Royaume-Uni. Comme le relève l'analyse de la commission à propos du critère N 3 du code de conduite : « *If the company claiming the benefits does not itself satisfy the development condition (e.g. it is satisfied by another company in the group) it can still claim the benefits if it fulfills the active ownership or management requirement. This states that the company must perform a significant*

amount of management activity in relation to the IP. However a company's decision-making processes do not necessarily require real economic activity and a substantial economic presence in the UK. This might be the case where, for example, a management decision to research alternative applications for the IP does not result in such activities being carried on in the UK or where the exploitation of the IP in question does not require substantial management input. Although the fulfillment of both the development condition and the active ownership or management requirement may involve real economic activities and a substantial economic presence in the UK, this does not always have to be the case ». ²⁹⁹ Cette réflexion se poursuit actuellement avec l'examen par le groupe code de conduite de l'ensemble des régimes *licence box* européens. Le commissaire européen Algirdas Šemeta relevait d'ailleurs récemment : « *Patent Boxes are currently being examined. And as part of this work, the question of how to interpret the criteria on real economic activity has been raised. This discussion is extremely important, as it could result in solutions to the wider approach to profit allocation* ». ³⁰⁰

On constate ainsi que l'approche suivie par le code de conduite est largement similaire aux réflexions menées actuellement par l'OCDE. Cette approche conduit à un resserrement de l'activité R&D autour du sujet fiscal au bénéfice de la *licence box*. Il en découle, nous l'avons dit, que la possibilité pour l'entité privilégiée de confier les fonctions liées à cette activité (par exemple à une autre société du groupe) pourrait à l'avenir être limitée (voire même remise en cause).

Cela étant, au sein des groupes internationaux, ce resserrement est à première vue susceptible d'engendrer de nouvelles restrictions territoriales. Aussi, au sein de l'Union européenne, se pose la question de la compatibilité de cette approche fondée sur le code de conduite (qui n'a qu'une force politique) avec les libertés fondamentales inscrites dans le TFUE. Selon la jurisprudence bien établie de la CJUE, dans le cadre d'une incitation en faveur de la R&D, il sied en effet de considérer que toute restriction territoriale (explicite ou implicite) est incompatible avec les libertés fondamentales. Il en va en particulier d'une législation d'un État membre qui limite le bénéfice de cette incitation aux seules activités de R&D réalisées sur le territorial national.³⁰¹ De plus, de telles restrictions comportent un double aspect. D'une

298 Room Document #2 Code of Conduct Group ad UK Patent Box : « All three stages in calculating the profits subject to the lower level of tax involve a statutory formula rather than internationally agreed principles. However the impact of this is reduced because in the first stage potential distortions are dealt with by special rules and in the third stage it is only in cases where the profits are less than £3m that a formula rather than OECD principles are used. We note also that once the measure has been fully phased in the lower rate of tax will be applied by allowing a deduction equal to 50% of the final profits. This deduction is also not in line with internationally agreed principles ».

299 Room Document #2 Code of Conduct Group ad UK Patent Box.
300 http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-14-117_en.htm?locale=FR.

301 Voir en particulier Arrêt du 10.3.2005, Laboratoires Fournier SA, affaire C-39/04 ; Arrêt du 13.3.2008, Commission des Communautés européennes contre Royaume d'Espagne, affaire C-248/06 ; Communication R&D 2006, 1.1.

part, une entreprise sise dans un État membre est dissuadée d'exercer son activité de R&D dans un autre État membre. D'autre part, une entreprise d'un État membre est dissuadée d'ouvrir un établissement secondaire dans un autre État membre si l'activité R&D est déployée au siège de l'entreprise ou dans un autre État membre.³⁰² Il est vrai que les affaires soumises à la CJUE concernaient des incitations en amont. Cela étant, cette jurisprudence est naturellement applicable *mutatis mutandis* aux *licence box*. Du reste, dans un avis motivé rendu en 2007 concernant le régime irlandais (régime aujourd'hui aboli), la commission européenne avait alors demandé à l'Irlande de modifier ce régime au motif que celui-ci ne visait que les redevances provenant d'un brevet d'une activité R&D menée en Irlande. La commission européenne estima que les dispositions irlandaises étaient : « incompatibles avec la liberté d'établissement et la libre circulation des services. Ces dispositions dissuadent les sociétés et les citoyens irlandais de confier des travaux de recherche à des institutions établies ailleurs dans l'UE ou dans l'EEE, dans la mesure où les revenus des brevets résultants ne seraient pas exemptés, contrairement aux règles qui s'appliquent aux brevets nationaux. Cette législation dissuade également les entreprises et les citoyens irlandais d'établir leurs centres de recherche dans d'autres États membres, entravant ainsi leur liberté d'établissement ».³⁰³ À cela s'ajoute que la CJUE a régulièrement considéré que les restrictions aux incitations R&D étaient difficilement justifiables. C'est ainsi qu'une justification au titre de la nécessité de maintenir la cohérence du système³⁰⁴ ou d'effectuer des contrôles fiscaux³⁰⁵ fut notamment écartée. Bien plus, la nécessité d'établir un lien entre l'incitation fiscale et la recherche conduite sur le territoire national ne fut pas considérée comme une justification admissible. Comme l'a relevé la CJUE à plusieurs reprises, cette vision des choses est contraire à l'art. 179 TFUE. En effet, « s'il ne peut être exclu (...) que la promotion de la recherche et du développement constitue une raison impérieuse d'intérêt général, il n'en demeure pas moins qu'elle ne saurait justifier une mesure nationale, telle que celle en cause au principal, qui refuse le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche à toute opération de recherche non effectuée dans l'État membre concerné. En effet, une telle réglementation est directement contraire à l'objectif de la politique communautaire dans le domaine de la recherche et du développement technologique, qui (...) est,

notamment, de « renforcer les bases scientifiques et technologiques de l'industrie de la Communauté et de favoriser le développement de sa compétitivité internationale ». Le paragraphe 2 de ce même article précise en particulier que, à ces fins, la Communauté « soutient [les] efforts de coopération [des entreprises], en visant tout particulièrement à permettre [à celles-ci] d'exploiter pleinement les potentialités du marché intérieur à la faveur, notamment, [...] de l'élimination des obstacles juridiques et fiscaux à cette coopération ».³⁰⁶

En conséquence, la question se pose de savoir si le critère de l'activité substantielle serait de nature à constituer une restriction incompatible avec les libertés fondamentales et, dans l'affirmative, à quelles conditions. À notre avis, il convient de distinguer soigneusement deux hypothèses.

La première hypothèse est celle où l'entreprise au bénéfice de la licence box, sise dans un État membre, déploie certes une activité substantielle de R&D mais dans un autre État membre, typiquement par le biais d'un établissement stable. Dans cette première hypothèse, les libertés fondamentales inscrites dans le TFUE déploient naturellement leur effet. Aussi, si l'octroi du régime licence box est subordonné à l'exercice d'une activité substantielle par l'entité bénéficiaire, au sein de l'Union européenne, l'exercice de cette activité par l'entité elle-même ne peut en revanche être soumise à aucune restriction géographique (explicite ou implicite). En conséquence, à partir du moment où l'entité déploie effectivement une activité substantielle, peu importe que celle-ci soit exercée au siège ou par l'intermédiaire d'un établissement situé dans un autre État membre.³⁰⁷ La seconde hypothèse concerne l'application du critère d'activité substantielle en présence de fonctions R&D confiées par l'entité au bénéfice de la licence box à une autre société du groupe. Dans cette seconde hypothèse, un traitement différencié (suivant que l'entité bénéficiant de la licence box est résidente d'un État membre ou non) fondé sur les libertés fondamentales ne nous paraît pas possible. En effet, si le critère de l'activité substantielle devait conduire à exiger que l'entité au bénéfice de la licence box exerce elle-même tout ou partie de l'activité R&D et ne puisse par

302 Arrêt du 13 mars 2008, affaire C-248/06, point 22.

303 Avis motivé de la commission européenne du 23.3.2007, IP/07/408.

304 Arrêt du 10.3.2005, Laboratoires Fournier SA, affaire C-39/04, point 21.

305 Arrêt du 10.3.2005, Laboratoires Fournier SA, affaire C-39/04, points 24 - 25.

306 Arrêt du 10.3.2005, Laboratoires Fournier SA, affaire C-39/04, points 22 - 23; Arrêt du 13 mars 2008, Commission des Communautés européennes contre Royaume d'Espagne, affaire C-248/06, point 33.

307 Dans cette première hypothèse, il conviendrait naturellement d'examiner dans quelle mesure la propriété économique des actifs intangibles (et les revenus en provenant) doit être attribuée à l'établissement stable conformément à l'approche autorisée de l'OCDE (« significant people functions ») et à l'art. 7 de la CDI conclue entre les deux États membres. Dans l'affirmative, le droit d'imposer ces revenus reviendrait en effet à l'État de la source.

exemple confier certaines de ces fonctions à une autre société du groupe, cette exigence devrait alors être logiquement appliquée indistinctement aux états de faits nationaux (société du groupe résidente) et internationaux (société du groupe non-résidente). Aussi, la question d'une restriction aux libertés fondamentales deviendrait alors, dans cette dernière hypothèse, selon nous sans objet. En sa qualité d'État tiers et dans cette seconde hypothèse, la Suisse doit donc être attentive à ces questions et militer dans, toute la mesure du possible, en faveur de solutions qui ne conduisent pas à une interprétation différenciée de l'exigence de l'activité substantielle, suivant que l'entreprise est résidente dans un État membre ou dans un État tiers.

4.4.3.2 Aides d'État

Si le débat concernant la compatibilité des régimes *licence box* est actuellement appréhendé sous l'angle de la concurrence fiscale dommageable, se pose également la question de savoir dans quelle mesure ces incitations sont susceptibles de constituer un avantage sélectif au regard des aides d'État. À la suite d'une décision rendue par la commission européenne en 2008, qui confirma le caractère non sélectif de cette mesure, la cause semblait entendue. Cela étant, à la suite d'un arrêt rendu par la CJUE en 2011³⁰⁸ et d'une nouvelle investigation initiée en 2013³⁰⁹ à l'encontre du régime d'imposition de Gibraltar, la conformité des régimes *licence box* à l'art. 107(1) TFUE est désormais à nouveau controversée. Il convient donc de présenter ces derniers développements et leurs possibles incidences pour la Suisse sous l'angle de l'art. 23(iii) ALE. La question est d'autant plus importante pour la Suisse dès lors, comme nous l'avons vu, l'ALE n'incorpore pas un mécanisme analogue à l'art. 107(3) TFUE permettant, exceptionnellement et à certaines conditions, de considérer l'incitation comme compatible.

4.4.3.2.1 La décision du 13.2.2008

C'est donc en 2008 que la commission européenne eut pour la première l'occasion de se prononcer sur un régime *licence box*. À la suite de cette décision, qui concernait le régime espagnol, il était permis de penser qu'une telle incitation ne constitue en principe pas un avantage prohibé au sens de l'art. 107 (1) TFUE. Dans cette affaire, la commission avait en effet écarté l'existence d'un avantage sélectif au motif notamment que la *licence box* introduite par l'Espagne était applicable à toutes les entreprises, y compris les personnes physiques exerçant

une activité lucrative indépendante.³¹⁰ De plus, le catalogue des droits immatériels privilégiés fut jugé suffisamment large et horizontal, de sorte que celui-ci : « *does not result in favouring undertakings which are in a legally or factually comparable position in the light of general policy objective pursued by the measure in question. Potentially, an indefinite number of sectors can have an interest in developing patentable inventions, designs or models, plans or secret formulas or processes as well as industrial, commercial or scientific experience* ». ³¹¹ Certes, ce catalogue était restreint aux droits de propriété intellectuelle de nature industrielle (brevets, plans, procédés secrets) et n'englobait pas par exemple les marques ou encore les logiciels. La commission estima toutefois qu'il était cohérent de limiter la *licence box* aux seuls droits immatériels dont la nature requiert par définition une activité préalable de R&D et d'innovation.³¹² Enfin, sous l'angle de la sélectivité de fait, la commission s'intéressa aux statistiques fournies par l'administration espagnole et parvint à la conclusion que la *licence box* était effectivement susceptible de bénéficier à l'ensemble des secteurs de l'économie nationale. De plus, la commission examina les travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de cette mesure et considéra que : « *There is nothing in these materials sent to the Commission by the Spanish authorities that may suggest that the objective of the measure was to make it restricted de facto to a particular group or sectors of undertakings* ». ³¹³

Le raisonnement suivi par la commission dans cette affaire correspond ainsi à celui généralement adopté en ce qui concerne les incitations R&D en amont : dans la mesure où une incitation s'applique indifféremment à toutes les entreprises, celle-ci n'a pas pour effet (à tout le moins en droit) de favoriser « certaines entreprises » comme l'exige l'art. 107 (1) TFUE.³¹⁴ De plus, il convient d'observer que le régime espagnol est applicable non seulement aux personnes morales mais également (par analogie) aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante. Aussi, dans cette affaire, la commission n'eut pas à se prononcer sur la question d'une éventuelle sélectivité en raison de la forme juridique (i.e. *licence box* limitée uniquement aux personnes morales).³¹⁵ Cette

310 State aid N 480/2007, point 14.

311 State aid N 480/2007, point 16.

312 State aid N 480/2007, point 16.

313 State aid N 480/2007, point 18.

314 MICHEAU/DE LA BROUSSE, Case studies of Tax issues on Selectivity: Analysis of the Patent Box Scheme, p. 163; SCHÖN, State Aid in the Area of Taxation, p. 346.

315 Comme l'observe LUJA, The concept of Sectorial Aid, p. 116: « What if two competitors have the exact same activity but one is a legal entity and the other a natural person? Does the difference in the nature and general schemes of corporate income and personal income tax justify that a special tax treatment for royalties is restricted to the first. If so, is the differ-

308 Arrêt du 15.11.2011, Gibraltar, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P.

309 JOCE C/348/2013.

dernière question, qui n'a pas encore été tranchée par la jurisprudence, est toutefois sans objet pour la Suisse. En effet, comme le préconise l'organe de pilotage, la licence box envisagée serait applicable à toutes les entreprises (personnes morales et sociétés de personnes).

4.4.3.2.2 Evolution recente

Cela étant, à la suite de l'ouverture, en octobre 2013, d'une enquête approfondie à l'encontre du nouveau régime d'imposition des entreprises de Gibraltar,³¹⁶ on peut se demander si cette manière de voir n'est pas aujourd'hui remise en cause. Ce nouveau régime, fondé sur le principe de territorialité (assujettissement lorsque les bénéficiaires sont générés ou trouvent leur source à Gibraltar), prévoyait toutefois initialement une exonération des intérêts et redevances,³¹⁷ et ceci indépendamment de leur source. Dans ses observations, et c'est là l'intérêt de l'affaire, la commission releva que le simple fait de soumettre les redevances à un régime privilégié constitue en soi déjà un avantage sélectif en droit au sens de l'art. 107(1) TFUE: « *concerning the exemption of passive income derived from royalties, the Commission notes that it favours a specific group of undertakings, namely companies that obtain revenue from intellectual property rights* ». ³¹⁸ Peu importe par conséquent, contrairement à l'approche privilégiée dans l'affaire espagnole, que le régime privilégié soit d'application générale. En l'espèce, le simple fait que la mesure constituait une dérogation aux principes ordinaires d'imposition fut au contraire jugé suffisant. Ceci posé, la commission estima au surplus que, contrairement à une exonération ayant trait aux dividendes et reposant sur la nécessité d'éliminer la double (ou multiple) imposition, celle relative aux redevances ne pouvait aucunement être justifiée par la nature du système fiscal (« *no overall logic justifying the exemption for passive (...) royalty income has been found* »).³¹⁹ Enfin, la commission estima que cette exonération était également matériellement sélective car celle-ci profitait dans les faits aux mêmes sociétés qui avaient précédemment bénéficié d'avantages prohibés et, en cela, « *re-establish the effect (...) that offshore com-*

panies exercising such activities, continue to benefit from zero taxation ». ³²⁰

La commission européenne entend désormais poursuivre cette approche et examiner, sous l'angle du critère de sélectivité de fait, l'ensemble des régimes licence box européens. Comme l'annonçait la commission européenne fin mars: « *au cours des dix dernières années, plusieurs États membres ont instauré des régimes fiscaux spéciaux pour les droits de propriété intellectuelle, destinés à stimuler l'innovation et les investissements dans les nouvelles technologies. Parmi ceux-ci, le régime dit des «patent boxes» prévoit des exemptions fiscales pour les revenus issus de brevets. En 2008, la Commission a examiné un tel régime, en vigueur en Espagne, et en a conclu que celui-ci ne constituait pas une aide (...). Entre-temps, des indications sont cependant parvenues à la Commission selon lesquelles ces régimes fiscaux spéciaux favoriseraient surtout les entreprises très mobiles, sans susciter une augmentation significative de l'activité de recherche et de développement. La Commission est donc en train de rassembler des informations afin de déterminer si ces régimes confèrent un avantage sélectif à une catégorie donnée de sociétés, en violation des règles de l'UE sur les aides d'État* ». ³²¹

À bien y réfléchir, l'évolution décrite ci-dessus n'est guère surprenante, car celle-ci s'inscrit dans le prolongement de l'arrêt rendu par la CJUE le 15.11.2011 (affaire Gibraltar I) et qui, comme nous l'avons vu, donna notamment une nouvelle impulsion à la notion de sélectivité de fait. À la suite de cette affaire, plusieurs commentateurs avaient en effet prédit qu'une imposition privilégiée des redevances pouvait en soit déjà constituer un avantage sélectif,³²² en particulier lorsque cet avantage est de facto réservé aux entreprises internationales.³²³

ence in treatment proportional in light thereof. The latter is rather important as it might well have been possible to provide for some other kind of tax relief for royalties in the hand of the entrepreneur that is more suitable for a personal income tax than the method chosen for the corporate income tax. For the time, EJC comparison in Paint-Graphos remained within the limits of the corporate income tax. But the very nature of its economic substance test makes me wonder whether tax neutrality in respect of economic activities goes beyond the corporate shell ».

316 JOCE C/348/2013.

317 Cette dernière exonération fut abrogée à compter du 1.1.2014.

318 JOCE C/348/2013, point 35.

319 JOCE C/348/2013, point 46.

320 JOCE C/348/2013, point 37.

321 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-309_fr.htm?locale=en.

322 Comme l'observait par exemple LUJA à la suite de ce jugement: « *In light of this ruling, Member States must be very careful when deciding to either fully or partially exclude a general source of income/profit from a corporate income tax while maintaining such tax as a general tax on profits. If, for instance, interest received would be excluded from the tax base across-the-board we must now consider whether doing so would particularly benefit a certain sector of industry, despite others being able to profit from this general exemption albeit to a lesser extent. Prior to Gibraltar, we would primarily have been concerned with selectivity arising from interest being related to certain business activities (taking account of sectoral, geographical and size restrictions), to particular investments or to intra-group transactions (...). The landmark ruling concerning Gibraltar will call for a serious reconsideration of tax laws in Member States, especially when an analytical tax base is being used as part of a corporate income tax.* » (LUJA, Re)shaping Fiscal State Aid, p. 128 ss).

323 PISTONE, Smart Tax Competition, p. 88.

Aussi, si l'approche suivie par la commission dans le cadre de l'affaire Gibraltar II devait être confirmée et généralisée, tout régime licence box pourrait alors en soi être qualifié d'avantage sélectif au sens de l'art. 107(1) TFUE, ceci en raison du simple fait que celui-ci conduit à une imposition privilégiée par rapport aux règles ordinaires. Certes, on pourrait être tenté de soutenir que le raisonnement suivi dans les affaires Gibraltar vise uniquement des régimes exonérant des capitaux mobiles et non les licence box destinées au contraire à encourager l'activité R&D. Dans l'esprit de la jurisprudence de la CJUE, un tel argument n'est toutefois pas pertinent au stade de la justification de la mesure. En effet, comme nous l'avons vu, la poursuite d'un but extra-fiscal (en particulier l'encouragement de la R&D) ne constitue jamais un motif justificatif valable.³²⁴ Cela dit, la nécessité d'encourager l'activité R&D pourrait en revanche être prise en considération dans le cadre d'une éventuelle approbation de la mesure suivant l'art. 107(3) TFUE. Certes, en ce qui concerne la Suisse, un raisonnement analogue ne va de soi que dans le cadre de l'art. 23(iii) ALE. Cela dit, si, à la suite des travaux menés par l'OCDE et l'Union européenne, une conception uniforme et internationalement admise de la licence box devait voir le jour, il nous paraît alors que les parties pourraient convenir de déclarer celle-ci compatible avec le bon fonctionnement de l'ALE.

4.4.3.2.3 Sélectivité de fait et réalisation systématique ?

Comme nous l'avons vu, l'une des variantes envisagées par l'organe de pilotage est le décompte de réserves latentes préexistantes, au titre d'une réalisation systématique, à l'occasion de l'entrée dans la licence box des entreprises ordinairement assujetties à l'impôt. Pour les entreprises au bénéfice d'un statut fiscal privilégié, cette dernière mesure demeurerait en revanche largement neutre, leurs réserves latentes provenant déjà d'un domaine (partiellement) exonéré et pouvant être préalablement activées en neutralité au bilan fiscal (*step-up*). La question se pose donc de savoir si la combinaison de ces deux mesures pourrait être considérée comme un avantage sélectif au profit des sociétés jouissant d'un statut privilégié.

Sur le principe, un décompte systématique des réserves latentes en cas de passage d'un régime ordinaire vers un régime privilégié ne constitue à notre sens pas un avantage sélectif. Bien au contraire, dans une telle hypothèse, c'est plutôt l'absence d'un tel mécanisme qui serait sus-

ceptible de constituer un avantage sélectif. En effet, comme l'a considéré la commission récemment en relation avec la taxe de tonnage espagnol, un avantage sélectif peut également résulter de l'absence de règles visant à assurer l'imposition des réserves latentes en cas de passage du régime ordinaire à celui de la taxe de tonnage. En effet, « *compared to what would happen in the context of the general tax system, the further deferment under TT of the compensation of hidden tax liabilities (...) confers an additional selective economic advantage to those companies that switch to the TT, in comparison to those who stay within the general tax system* ». ³²⁵ Pour la Suisse, ce dernier raisonnement vient donc légitimer l'existence d'un décompte systématique en cas de passage d'un régime ordinaire vers la licence box.

Cela étant, il convient naturellement de réserver une sélectivité de fait. Comme le précise le nouveau projet de communication en consultation concernant les aides d'État : « *La sélectivité de facto peut résulter de conditions ou d'obstacles imposés par les États membres pour empêcher certaines entreprises de bénéficier de la mesure* ». ³²⁶ Aussi, il pourrait en aller ainsi si le décompte systématique (entreprises soumises à l'impôt de manière ordinaire) et le *step-up* (sociétés bénéficiant d'un statut privilégié) constituaient dans les faits des mesures destinées à limiter l'entrée dans la licence box aux seules sociétés bénéficiant d'un statut privilégié. La question d'une éventuelle sélectivité de fait nous paraît importante. En effet, si, dans le cadre de l'ALE, une entente était envisageable quant à la compatibilité du régime licence box, il conviendrait naturellement que ce régime ne soit pas sélectif de fait.

À notre avis, ce problème pourrait toutefois être évité si, comme nous le préconisons, la solution du *step-up* prenait la forme d'une clause générale et la réalisation systématique constituait uniquement un décompte sans imposition immédiate. Dans cette hypothèse, la clause d'exonération systématique constituerait en effet un principe d'application générale ne pouvant être contesté. D'autre part, un décompte systématique sans imposition immédiate serait conforme au principe de proportionnalité et ne pourrait donc être considéré comme une entrave de fait à l'entrée dans la licence box.

4.4.4 Quelle stratégie pour la Suisse en matière d'incitations R&D ?

Les travaux menés actuellement par l'OCDE et l'Union européenne, nous l'avons vu, ont l'ambition de rattacher

324 Voir notamment Arrêt du 13.2.2003, Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes, affaire C-409/00, point. 54.

325 SA.21233 C/2011 du 17.7.2013, paragr. 143.

326 Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 36.

plus étroitement les profits liés aux actifs intangibles à l'activité de R&D dont ceux-ci sont issus. Selon cette vision des choses, les incitations fiscales en faveur de la R&D, que ce soit en amont («input») ou en aval («output») demeureront admissibles (et même souhaitables), pour autant toutefois qu'elles contribuent à induire de l'activité R&D dans l'État concerné. À bien y réfléchir, cette évolution traduit une préoccupation qui est en définitive assez logique et simple à comprendre : ces incitations doivent être conçues de manière à effectivement atteindre le but qui leur est assigné. En conséquence, les régimes licence box, dont le seul but est de conférer une position compétitive dans le cadre de l'imposition des capitaux mobiles, devront être repensés dans l'esprit du critère de l'activité substantielle posé par l'action N 5 du projet BEPS.³²⁷ De plus, le principe de la répartition des bénéfices de l'entreprise en fonction de sa création de valeur (action N 8 du projet BEPS) nécessitera de resserrer davantage les fonctions R&D autour du sujet fiscal au bénéfice de la *licence box*.

À notre avis, l'évolution qui se dessine, qui privilégie (logiquement) la création de valeur à la simple détention de capitaux mobiles, est l'opportunité pour la Suisse de s'engager dans un programme cohérent de soutien à l'innovation et à l'activité R&D dans le cadre de la RIE III. Pour cela, il convient à notre sens d'opter pour une *licence box* axée sur les droits de propriété industrielle et assortie d'exigences de développement de l'activité R&D. De plus, compte tenu du critère de l'activité substantielle posé par l'OCDE, il convient à notre avis d'agir également en «amont» («input») et d'encourager les investissements et dépenses susceptibles d'induire une activité de R&D en Suisse. À cette fin, nous pensons qu'une incitation prenant la forme d'une déduction multiple («input deduction») devrait également être introduite en droit harmonisé. L'adoption d'une telle mesure se justifie d'autant plus que de nombreux États membres de l'OCDE encouragent aujourd'hui l'activité R&D par le biais d'incitations fiscales en amont. L'étude détaillée de cette dernière incitation dépasserait naturellement le champ de la présente contribution. Cela dit, on peut poser que cette déduction multiple, qui serait applicable tant aux personnes morales qu'aux revenus provenant de l'activité indépendante, constituerait une nouvelle règle correctrice en faveur du contribuable dérogeant au prin-

cipe de déterminance.³²⁸ Le droit fiscal suisse de l'entreprise incorporerait ainsi une vision globale et cohérente du soutien à l'activité R&D, ceci tant en amont et qu'en aval. D'un point de vue systématique, ce programme pourrait être concrétisé par une nouvelle base légale (note marginale : soutien à la recherche et au développement) incorporant ces deux formes d'incitations.

Certes, il est vrai que les incitations fiscales en faveur de la R&D constituent une entorse aux principes constitutionnels régissant le droit fiscal suisse, singulièrement à l'égalité de traitement et l'imposition selon la capacité contributive. Cela étant, comme nous l'avons vu, de telles incitations peuvent être justifiées afin d'encourager un but extra-fiscal d'intérêt public. Pour cela, les incitations input et output (licence box) doivent être conçues dans le respect du principe de proportionnalité et d'égalité de traitement. La dérogation aux principes constitutionnels doit donc permettre d'atteindre le but visé (règle de l'aptitude) et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire. De ce point de vue, les exigences posées par le droit constitutionnel rejoignent les standards internationaux en ce qui concerne les régimes licence box. En effet, la définition du catalogue des droits immatériels privilégiés et l'exigence d'un lien avec l'activité R&D doivent être adaptées au but poursuivi par l'incitation. Enfin, l'incitation ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire, sans quoi celle-ci deviendrait alors uniquement une mesure d'imposition privilégiée des capitaux mobiles. Enfin, nous l'avons dit, l'égalité de traitement, qui doit être concrétisée en fonction du but poursuivi par l'incitation, serait assurée si celle-ci est applicable à toutes les entreprises, indépendamment de leur forme juridique (personnes morales et activité indépendante).

À notre avis, un tel programme de soutien à l'activité R&D et à l'innovation serait parfaitement conforme aux standards internationaux. De plus, il nous paraît que la Suisse et l'Union européenne pourraient convenir que ce programme d'incitations est compatible avec le bon fonctionnement de l'ALE.

4.5 Réduction du taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice

Le programme esquissé ci-dessus est uniquement axé sur le soutien aux activités R&D et repose ainsi sur une vision stratégique totalement différente de celle qui sous-tendait jusqu'ici les régimes fiscaux cantonaux contestés. Ce programme ne saurait donc être compris comme un simple ensemble de mesures de «remplacement» à ces statuts. En conséquence, pour les autres secteurs d'acti-

327 OCDE, *Projet pour commentaires portant sur l'action 1 (économie numérique)*, p. 51 : «*The work on substantial activity and its application to IP regimes, as well as other preferential regimes, is under way, and should be completed by September 2014. If any of the IP regimes under review were to be found harmful, the relevant country would be given the opportunity to abolish the regime or remove the features that create the harmful effect, as the case may be.*».

328 Les articles 29 al. 1 lit. d et 63 al. 1 lit. d LIFD deviendraient alors sans objet et devraient être abrogés.

vité (notamment le commerce international), le principe d'une réduction par les cantons de leur taux ordinaire d'impôt sur le bénéfice doit naturellement être approuvé.³²⁹

En soi, cette mesure tarifaire ne pose pas de problème de conformité internationale. En premier lieu, une baisse généralisée du taux d'imposition des entreprises ne saurait être constitutive d'une aide d'État.³³⁰ En effet, l'art. 107 (1) TFUE, respectivement l'art. 23(1)(iii) ALE, ne s'intéresse qu'à la concurrence résultant de mesures prises à l'intérieur d'un même État. Aussi, comme l'a rappelé l'avocat général Darmon dans l'affaire *Sloman Neptun*,³³¹ la concurrence résultant d'un taux général d'imposition pratiqué par un État comparativement à un autre, ne saurait être appréhendée sous l'angle de l'aide d'État.³³²

Cela étant, cette mesure doit à notre sens être coordonnée avec l'évolution des règles CFC. De ce point de vue, nous l'avons dit, la Suisse doit veiller, dans toute la mesure du possible, à ce que les travaux en cours de l'OCDE ne conduisent pas à un durcissement différencié des règles CFC suivant que celles-ci sont appliquées aux États tiers ou à l'intérieur de l'Union européenne.³³³

Enfin, il sied de le rappeler, la mise en œuvre de la RIE III soulève également la question de l'autonomie des cantons, singulièrement financière, sous l'angle du critère de sélectivité régionale (aides d'État). Certes, le modèle suisse, au sein duquel les cantons jouissent d'une autonomie tarifaire,³³⁴ correspond à une « décentralisation symétrique » des compétences fiscales³³⁵ au sens de la jurisprudence de la CJUE. Partant, un taux d'imposition

cantonal sur le bénéficiaire, même bas, ne saurait donner lieu à une sélectivité régionale. Cela dit, l'absence de sélectivité régionale suppose également que les cantons disposent d'une autonomie financière.³³⁶ Cette question, dont l'étude détaillée dépasse le cadre de la présente contribution, doit donc être gardée à l'esprit dans le cadre de la mise en œuvre de la RIE III.³³⁷

5 Conclusions et synthèse

À la suite du lancement du projet BEPS lancé par l'OCDE, la fiscalité internationale des entreprises est actuellement en pleine ébullition. Si l'approche suivie par ce projet est globale et « holistique », celui-ci est guidé par des principes directeurs identiques : il s'agit de rétablir la cohérence des systèmes fiscaux et, fondamentalement, d'éviter le divorce entre le bénéficiaire et la création de valeur par l'entreprise. Parallèlement, nous l'avons vu, une réflexion similaire est menée par l'Union européenne, dans l'esprit du projet BEPS mais également avec une dimension propre, notamment dans le domaine des aides d'État. De plus, la conformité du projet BEPS avec les règles du marché intérieur, singulièrement les libertés fondamentales, est également à l'étude.

Ces développements doivent naturellement être pris en compte dans le cadre de l'élaboration des mesures de la RIE III dont l'ouverture de la consultation est prévue durant l'été (5.1). De plus, il est également à prévoir que certaines règles du droit fiscal suisse de l'entreprise devront être retouchées (5.2)

5.1 Incidences sur la RIE III

En ce qui concerne les incidences sur la RIE III, nos conclusions sont fondamentalement les suivantes :

a. Dans le cadre de la conception et de la mise en œuvre d'une licence box, la Suisse doit également prendre en compte l'évolution récente de la notion de sélectivité au sens des règles sur les aides d'État. En effet, l'affaire *Gibraltar*, jugée par la CJUE en 2011, vint renforcer le critère de sélectivité *de facto*. Il en découle fondamentalement deux conséquences. *Primo*,

329 Voir à ce sujet Rapport DFF RIE III, p. 40 ss.

330 Arrêt du 15.11.2011, *Gibraltar*, affaires jointes C-106/09 et C-107/09 P, point 71 ; *PISTONE*, *SmartTax Competition*, p. 87.

331 Arrêt du 17 mars 1993, *Sloman Neptun*, affaires jointes C-71/91 et C-72/91.

332 Conclusions point 62.

333 Relevons d'ailleurs que cette approche différenciée se retrouve déjà dans le projet de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). En l'occurrence, ce projet prévoit, à son art. 82, une règle CFC dont l'application suppose uniquement que la filiale sise dans un État tiers (i) dispose d'au moins 30% de revenus passifs (y compris des redevances), (ii) soit soumise à un impôt sur le bénéfice inférieur à 40% du taux européen moyen ou (iii) bénéficie d'un régime spécial permettant un niveau d'imposition nettement plus bas que le régime général (Commission européenne, Proposition de directive du 16.3.2011). La résolution législative du Parlement européen du 19 avril 2012 propose même de porter le seuil de 40% à 70% (Résolution législative du Parlement européen du 19 avril 2012 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (COM(2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)).

334 Art. 129 al. 2 Cst.

335 Arrêt du 6.9.2006, C-88/03 (*Azores*), point 64; Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 41.

336 Arrêt du 6.9.2006, C-88/03 (*Azores*), point 64; Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014, p. 41. Il est vrai que les cas jugés par la CJUE concernaient jusqu'ici des situations de compétences dites « asymétriques ». Cela dit, il n'existe aucune raison de ne pas appliquer le critère de l'autonomie financière dans le cadre de systèmes « symétriques ». Voir en ce sens PEETERS, *The Repartition of Tax Powers in Federal States*, p. 132. Voir aussi SCHÖN, *State Aid in the Area of Taxation*, p. 330 ss.

337 Voir à ce sujet et dans le même sens MATTEOTTI/ROTH, *Die Unternehmenssteuerreform III*, p. 726 ss.

comme nous l'avons déjà relevé ailleurs,³³⁸ *indépendamment des exigences de substance*, un régime licence box peut être considéré comme sélectif si, *dans les faits*, celui-ci ne profite qu'aux entreprises internationales et ne vise qu'à conférer une position compétitive en matière d'imposition des capitaux mobiles. *Secundo*, et la question est particulièrement importante pour la Suisse, la jurisprudence Gibraltar permet à la commission de considérer un régime fiscal formellement général comme sélectif si, dans les faits, celui-ci a pour effet de perpétuer les avantages précédemment conférés par un régime prohibé. Cette tendance se confirme aujourd'hui et la commission européenne rappelait du reste fin mars que : « (...) plusieurs États membres ont instauré des régimes fiscaux spéciaux pour les droits de propriété intellectuelle, destinés à stimuler l'innovation et les investissements dans les nouvelles technologies. Parmi ceux-ci, le régime dit des «patent boxes» prévoit des exemptions fiscales pour les revenus issus de brevets. En 2008, la Commission a examiné un tel régime, en vigueur en Espagne, et en a conclu que celui-ci ne constituait pas une aide (...). Entre-temps, des indications sont cependant parvenues à la Commission selon lesquelles ces régimes fiscaux spéciaux favoriseraient surtout les entreprises très mobiles, sans susciter une augmentation significative de l'activité de recherche et de développement. La Commission est donc en train de rassembler des informations afin de déterminer si ces régimes confèrent un avantage sélectif à une catégorie donnée de sociétés, en violation des règles de l'UE sur les aides d'État ». ³³⁹ Cette évolution confirme ainsi qu'il ne faut faire une lecture trop littérale de la décision rendue par la commission européenne le 13 février 2008 en ce qui concerne la licence box espagnole. Du reste, dans cette affaire, la commission européenne se pencha déjà sur une éventuelle sélectivité de fait de la mesure (i) en examinant les travaux préparatoires entourant celle-ci et (ii) en s'intéressant aux statistiques fournies par l'administration espagnole.

Au vu de cette évolution, il est donc fondamental que la licence box proposée dans le cadre de la RIE III ne constitue pas une simple mesure technique de «remplacement» aux statuts fiscaux cantonaux privilégiés. Cette mesure doit au contraire être porteuse d'une nouvelle vision stratégique. De plus, les règles régissant l'entrée dans la licence box (en particulier le décompte systématique des réserves latentes pour

les entreprises assujetties à l'impôt de manière ordinaire) doivent être élaborées conformément au principe de proportionnalité afin de ne pas limiter, dans les faits, l'entrée dans la licence box aux seules sociétés bénéficiant aujourd'hui d'un statut privilégié. Cet écueil peut être évité si, comme nous le préconisons, la Suisse opte pour un programme cohérent de soutien à l'innovation.

En second lieu, il sied naturellement de prendre en compte les travaux de l'OCDE dans le cadre du projet BEPS. Ces travaux, qu'ils concernent la concurrence fiscale dommageable ou les prix de transfert, poursuivent fondamentalement un même objectif: le resserrement des fonctions R&D autour de l'entité bénéficiant d'un régime privilégié afin de s'assurer que celle-ci soit conçue de manière à atteindre son objectif. Sous l'angle de la concurrence fiscale dommageable, trois variantes sont actuellement à l'étude afin de concrétiser le critère de l'activité substantielle (action N 5), à savoir une approche (i) exigeant que l'incitation fiscale soit directement liée aux coûts de R&D engagés («nexus approach»), ou (ii) se concentrant sur la création de valeur et exigeant que l'entité privilégiée exerce des fonctions de développement significatives et enfin (iii) un raisonnement axé sur les prix de transfert et les fonctions importantes que l'entité devrait exercer. Dans le même esprit, en matière de prix de transfert, l'action N 8 du plan d'action BEPS, dont les résultats sont attendus en septembre, s'attache à faire en sorte que les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation de actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur.

À notre sens, ces développements militent en faveur de l'adoption par la Suisse d'un programme cohérent d'incitations à la R&D et à l'innovation. La licence box envisagée doit donc se concentrer sur les droits de propriété industrielle et être assortie de conditions de développement. Dans cet esprit, ce programme, axé sur la création de valeur en Suisse, devrait être complété par des incitations en amont afin de favoriser le lien entre les investissements R&D et la Suisse. Comme nous l'avons vu, cette vision des choses s'accorde au surplus avec le droit constitutionnel.

- b. Dans cette perspective, le principe d'une baisse générale de leur taux d'imposition par les cantons est naturellement nécessaire en ce qui concerne les autres secteurs d'activité.
- c. Dans le cadre de la RIE III, la question de l'activation de réserves latentes au bilan fiscal, à la suite par exemple de la suppression des statuts fiscaux cantonaux

338 DANON. Introducing an EU Compliant Patent Box Regime in Swiss Tax Law, p. 271.

339 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-309_fr.htm?locale=en.

naux ou en cas d'immigration en Suisse, est également discutée. À notre avis, cette question doit être appréhendée de manière générale et sous l'angle d'une « modernisation » de l'assiette harmonisée de l'impôt sur le bénéficiaire. Nous proposons à cet égard d'ancrer dans la LIFD et la LHID le principe de « l'exonération systématique » (step-up) des réserves latentes migrant d'un domaine exonéré (ou exempté) vers l'assujettissement ordinaire selon principe de détermination. Selon nous, trois raisons essentielles militent en faveur de cette solution. En premier lieu, l'adoption d'une telle clause, qui serait applicable tant aux personnes morales qu'aux entreprises de personnes, est conforme au principe d'égalité de traitement. Deuxièmement et la question est d'importance, dans la logique des aides d'État, le modèle du step-up représente un avantage dérogatoire par rapport au cadre de référence qui est en l'espèce celui de la perception de l'impôt sur le bénéficiaire conformément au principe de détermination. Aussi, afin de pouvoir être néanmoins justifiée par la nature du système (comme le prévoit la jurisprudence et la pratique de la commission européenne), il est fondamental que cette mesure soit appliquée de manière identique à toutes les situations relevant de l'objectif concerné. Finalement, un tel principe général ne peut à notre sens être fondé sur la jurisprudence du Tribunal fédéral de sorte qu'une base légale est nécessaire. À la suite de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 12 mars 2012, tout au plus peut-on considérer, sous l'angle de l'arbitraire, que, en ce qui concerne les statuts cantonaux de sociétés holding et auxiliaires, les cantons sont libres d'exonérer (solution du step-up) ou non les réserves latentes créées durant le statut de société holding ou auxiliaire, pour autant que le traitement réservé aux pertes demeure symétrique (non-déductibilité en cas d'exonération, respectivement déductibilité en l'absence de step-up). Cela dit, cet arrêt ne permet pas de fonder une application générale de ce principe comme l'exigent les standards internationaux. En effet, depuis l'entrée en vigueur de la LIFD et de la LHID, la jurisprudence de la Haute Cour dans laquelle celle-ci dispose d'un plein pouvoir d'examen est marquée par une conception formaliste du principe de détermination. Selon cette conception, qui nous paraît erronée mais dont il convient de prendre acte, les réserves latentes sont dans la règle imposables à l'occasion de leur réalisation, même si celles-ci proviennent historiquement d'un domaine exonéré. L'organe de pilotage en convient d'ailleurs implicitement en recommandant l'adoption d'une base légale expresse en ce qui concerne les cas d'immigration. En conséquence, dès lors qu'une base légale est de toute manière néces-

saire pour les cas d'immigration, nous pensons que la solution la plus cohérente serait d'adopter une clause générale couvrant l'ensemble des états de faits impliquant un transfert de réserves latentes exonérées (ou exemptées) vers le domaine de l'assujettissement ordinaire à l'impôt selon le principe de détermination. Ce faisant, le législateur consacrerait ainsi une dérogation cohérente et uniforme au principe de détermination, à notre sens parfaitement justifiable au regard des standards internationaux (notamment les aides d'État).

- d. Une question importante à laquelle la Suisse doit demeurer attentive est celle, naturellement défendue par certains États européens, d'une concrétisation moins restrictive du projet BEPS au sein du marché intérieur, ceci en raison notamment des libertés fondamentales. Dans sa prise de position relative au projet BEPS, le Royaume-Uni relève par exemple, dans le contexte de la concurrence fiscale dommageable, que : « *any approach to this issue has to take account of existing international law. When the EU exercises its competence in the area of taxation, it must act in accordance with the general principles of EU law and fundamental rights as set out in the Treaties. This is important as a majority of members of the OECD are EU countries* ». ³⁴⁰ Il ne fait nul doute que les libertés fondamentales déploient leur effet au sein du marché intérieur. Aussi, en ce qui concerne par exemple la concurrence fiscale dommageable, à partir du moment où une entité sise dans un État membre déploie effectivement une activité substantielle, peu importe alors que cette activité soit exercée au siège ou par l'intermédiaire d'un établissement situé dans un autre État membre. En revanche, comme nous l'avons relevé, les libertés fondamentales ne sauraient à notre sens justifier une répartition différente des fonctions R&D au sein du groupe suivant que l'entité au bénéfice de licence box est ou non résidente de l'Union européenne. En tout état de cause, en sa qualité d'État tiers, la Suisse doit être attentive à ces questions et, dans le cadre des travaux de l'OCDE, militer, dans toute la mesure du possible, en faveur de solutions qui ne conduisent pas à une interprétation différenciée du projet BEPS suivant que celui-ci est concrétisé à l'intérieur ou à l'extérieur de l'Union européenne.
- e. Reste enfin la question des CFC et leur durcissement suivant l'action N 3 du plan BEPS. La Suisse a ici

³⁴⁰ UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting, p. 27.

tout avantage a militer en faveur de « seuils communs » dans le cadre de l'application de ces règles. Une clause d'exclusion pourrait par exemple être prévue en ce qui concerne les redevances faiblement imposées en raison d'un régime patent box mais se rattachant à une activité substantielle de R&D dans l'État de résidence. À raison, l'OCDE envisage du reste déjà une telle clause d'exclusion dans le contexte de l'économie numérique. Cette vision des choses est selon nous justifiée par la convergence désormais accrue existant le critère de l'activité substantielle dans le domaine de la concurrence fiscale dommageable et les principes sous-tendant l'application des règles CFC (absence d'activité substantielle et/ou de rattachement avec l'État où est sise la filiale).

5.2 Autres incidence sur le droit positif suisse

À la suite de ces travaux menés par l'OCDE, il est permis de penser que certaines règles du droit fiscal suisse de l'entreprise devront être retouchées. Ces retouches concernent en particulier les domaines où le législateur institue des exemptions inconditionnelles en raison du principe de territorialité. Certes, le principe de neutralité à l'importation des capitaux ne peut être remis en cause dans son principe. Cela dit, les travaux de l'OCDE et de l'Union européenne viennent souligner la nécessité de corriger les effets du principe de territorialité en présence de revenus passifs non (ou faiblement imposés) et dont le rattachement avec l'autre État est faible.

En ce qui concerne en revanche la double non-imposition consécutive à une absence de coordination dans le domaine du droit conventionnel ou du droit interne, la Suisse n'est en revanche pas trop mal positionnée. En effet, la Suisse a toujours été favorable au principe de la coordination afin d'éviter la double non-imposition internationale. Ainsi, la Suisse fait partie des États qui ont toujours soutenu les recommandations concernant l'application des CDI aux entités hybrides et que l'OCDE souhaite aujourd'hui codifier dans le MC OCDE. D'autre part, comme nous nous l'avons vu, le principe des « linking rules » que l'OCDE défend aujourd'hui se retrouve déjà partiellement en droit positif (art. 70 al. 2 lit. b LIFD). Aussi, il nous paraît que la mise en œuvre des recommandations de l'OCDE relative à l'action N 2 du plan BEPS, qui expriment ce soucis de coordination, s'inscrit dans la suite logique de la position défendue jusqu'ici par la Suisse.

Bibliographie

- AFAKIR JAMAL/DUKMEDJIAN PIERRE-RÉGIS/GASTON-BRAUD OLIVIER, The taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport luxembourgeois, in: Cahiers de droit fiscal international, Volume 98a, 2013, p. 461 (cité: AFAKIR/DUKMEDJIAN/GASTON-BRAUD, taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport luxembourgeois)
- AUJEAN MICHEL, Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy ?, in: EC Tax Review 2013, p. 64
- AULT HUGH, Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles, in: Tax Notes International 2013, p. 1195 (cité: AULT, Some Reflections)
- BAL ALEKSANDRA, Competition for Research & Development Tax Incentives in the European Union – How an Optimal Research and Development System Should Be Designed, in: Bulletin for international Taxation 2012, p. 573
- BAMMENS NIELS, The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law, Doctoral Series (IBFD), Amsterdam 2013 (cité: BAMMENS, The Principle of Non-discrimination)
- BÄRSCH SVEN-ERIC/SPENDEL CHRISTOPH, Hybrid mismatch arrangements: OECD Recommendations and German practice, in: Bulletin for International Taxation 2013, p. 520 (cité: Bärsch/Spengel, Hybrid mismatch arrangements)
- BAUEN MARC, Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen aus steuerrechtlicher Sicht, thèse Zurich 1998 (cité: BAUEN, Aufwertung)
- BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, thèse Zurich 2000 (cité: BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze)
- BJORNHOLM NIKOLAY, Regime on Danish Interest Deductions, in: Otto Marres/Dennis Weber (ed.), Tax Treatment of Interest for Corporations, Amsterdam 2012, p. 125
- BOTERMAN MARJOLEIN/VAN DER GULIK BART, The taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport national néerlandais, in: Cahiers de droit fiscal international, Volume 98a, 2013, p. 501 (cité: BOTERMAN/VAN DER GULIK, taxation of foreign passive income for groups of companies, rapport national néerlandais)

- BRAUNER YARIV, BEPS: An Interim Evaluation, in: *World Tax Journal* 2014, p. 10 (cité: BRAUNER, BEPS an interim evaluation)
- BUNDGAARD JAKOB, Coordination Rules as a Weapon in the War against Cross-Border Tax Arbitrage – The Case of Hybrid Entities and Hybrid Financial Instruments, in: *Bulletin for International Taxation* 2013, p. 200 (cité: BUNDGAARD, Coordination rules)
- BURNETT CHLOE, Intra-Group Debt at the Crossroads: Stand-Alone versus Worldwide Approach, in: *World Tax Journal* 2014, p. 40 (cité: BURNETT, Intra-Group Debt at the Crossroads)
- CASLEY ANDREW/NAISH KATY, United Kingdom, The Patent Box Regime, in: *International Transfer Pricing Journal* 2013, p. 115 (cité: CASLEY/NAISH, United Kingdom: The Patent Box Regime)
- CELEBI HUELYA, The CCCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income Taxation Dilemma within the EU, in: *EC Tax Review* 2013, p. 289
- CRACEA ANDREI, OECD Actions To Counter Tax Evasion and Tax Avoidance: base erosion and profit shifting and the proposed action plan, aggressive tax planning based on after-tax hedging and automatic exchange of information as the new standard, in: *European Taxation* 2013, p. 565
- DANON ROBERT, in: Danielle Yersin/Yves Noël (éd.), *Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008
- Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises, in: *RDAF* 2013 II, p. 429 (cité: DANON, Le principe de territorialité de l'impôt)
 - Bénéfices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, in: *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich*, Zurich 2014, p. 355 (cité: DANON, exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD)
 - Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection, *Bulletin for International Taxation* 2014, à paraître (cité: DANON, Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection, à paraître)
 - Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, Zurich 2004 (cité: DANON, Switzerland)
 - Introducing an EU Compliant Patent Box Regime in Swiss Tax Law, in: Daniel Sarmiento, Domingo Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (éd.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, 2014, p. 269 (cité: DANON, Introducing an EU Compliant Patent Box Regime in Swiss Tax Law)
- DANON ROBERT/GUTMANN DANIEL/OBERSON XAVIER/PISTONE PASQUALE (éd.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire*, Bâle 2014 (cité: DANON/GUTMANN/OBERSON/PISTONE (éd.), *Modèle de Convention fiscale OCDE, Commentaire*)
- DANON ROBERT/OBRIST THIERRY (éd.), *La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010, Recueil de jurisprudence neuchâtelose (RJN) 2011*, p. 41 (cité: DANON/OBRIST (éd.), *jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2011*)
- *La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2012, Recueil de jurisprudence neuchâtelose (RJN) 2013*, p. 45 (cité: DANON/OBRIST (éd.), *jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2012*)
- DIRIK KIM, Harmful Tax Competition, Six Belgian Tax Incentives under the Microscope, in: *EC Tax Review* 2013, p. 233
- EILERS STEPHAN, Earnings Stripping, in: *Tax Treatment of Interest for Corporations*, in: Otto Marres/Dennis Weber (ed.), *Tax Treatment of Interest for Corporations*, Amsterdam 2012, p. 125 (cité: EILERS, Earnings Stripping)
- EVERS LISA/MILLER HELEN/SPENGLER CHRISTOPH, Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, in: *ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper*, 2013 (cité: EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes)
- EYNATTEN WIM, European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study, in: *Intertax* 2008, p. 502 (cité: EYNATTEN, European R&D and IP Tax Regimes)
- DE GRAAF ARNAUD, International Tax Policy Needed to Counterbalance the «Excessive» Behaviour of Multinationals, in: *EC Tax Review* 2013, p. 106 (cité: DE GRAAF, International Tax Policy)
- FELDER MARCO, IP Box Regimes from an European, Liechtenstein and Swiss perspective, Zurich 2013 (cité: FELDER, IP Box Regimes)
- FELDER MARCO/HAAG ISABEL, Der Eigenkapital-Zinsabzug im Ländervergleich, *Revue fiscale* 2013, p. 858
- FUEST CLEMENS ET AL., Profit Shifting and «Aggressive» Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, in: *World Tax Journal* 2013, p. 307 (cité: FUEST ET AL., Profit Shifting)

- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/SCHENK NOËMI, Hinder- nisse bei der internationalen Steuerplanung, in : Der Schweizer Treuhänder 2013, p. 762
- GENTSCH DANIEL/MATTEOTTI RENÉ/ROTH PHILIPP, Steuerliche Innovationsförderung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III, Finanz- und wirt- schaftspolitische Gestaltungsspielräume im inter- nationalen Vergleich, in : Der Schweizer Treuhänder 2013, p. 776
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Corporate tax reform : Pro- posed measures and the link with accounting law, présentation powerpoint, Rethinking Corporate Tax Policy, Journées d'études des 10 et 11 décembre 2013 organisées par l'Université de Lausanne (cité : GLAUSER, Corporate tax reform, présentation UNIL 10 et 11 décembre 2013)
- Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genève etc. 2005 (cité : GLAUSER, Apports)
 - Goodwill et acquisitions d'entreprises. Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, in : Droit des sociétés, Hommage à Roland Ruedin, Bâle etc. 2006, p. 421 (cité : GLAUSER, Goodwill)
 - Personne morale : qui es-tu ? Lever le doute sur le sujet fiscal en matière d'imposition de l'entreprise, in : Steuern und Recht – Steuerrecht! Liber amicorum Martin Zweifel, Bâle, 2013, p. 15 (cité : GLAUSER, Personne morale : qui es-tu ?)
- HAUSMANN RAINER/KRUMMENACHER OLIVER/ROTH PHILIP, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft. Besteuerung von Lizenz- erträgen unter Berücksichtigung internationaler und europarechtlicher Bestimmungen, in : Der Schweizer Treuhänder 2012, p. 87
- HELBING ANDREAS, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, thèse Zurich 2010 (cité : HELBING, Internationale Sitzverlegun- gen)
- HELDERMAN LOEK/SPORKEN EDUARD/OKTEN REZAN, The Revised OECD Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, in : International Transfer Pricing Journal 2014, p. 3 (cité : HELDER- MAN/SPORKEN/OKTEN, Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles)
- HINNY PASCAL, Lizenzbox des Kantons Nidwalden. Rechtliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Ver- fassungs- und Harmonisierungsrechts, in : IFF Forum für Steuerrecht 2011, p. 138 (cité : HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden)
- HOLMES KEVIN, International Tax Policy and Double Tax Treaties, Amsterdam 2007 (cité : HOLMES, Interna- tional Tax Policy)
- KALLOE VINOD, Corporate Tax Treatment of Interest : EU State Aid and the EU Code of Conduct Combating Harmful Tax Competition, in : Otto Marres/Dennis Weber (ed.), Tax Treatment of Interest for Corpora- tions, Amsterdam 2012, p. 169
- KUIJK FRANK, The Luxembourg IP Tax Regime, in : Intertax 2011, p. 140 (cité : KUIJK, Luxembourg IP Tax Regime)
- An Overview of Luxembourg's Intellectual Property Regime, in : Tax Notes International 2013, pp. 291 - 298 (cité : KUIJK, Luxembourg's Intellec- tual Property Regime)
- LOCHER PETER, Kommentar zum DB, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil Art. 49 – 101 DBG, Therwil 2004
- LUJA RAYMOND, (Re)shaping Fiscal State Aid : Selected Recent Cases and Their Impact, in : Intertax 2012, p. 120 (cité : LUJA, (Re)shaping Fiscal State Aid)
- Should fiscal state aid go global ?, in : EC Tax Review 2007, p. 231 (cité : LUJA, Should fiscal state aid go global)
 - The concept of Sectorial Aid, in : Alexander Rust/ Claire Micheau (ed.) : State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2012, p. 116 (cité : LUJA, The concept of Sectorial Aid)
- MATTEOTTI RENÉ/ROTH PHILIPP, Die Unternehmens- steuerreform III zwischen Kompetitivität und Kom- patibilität. Enge Handlungsspielräume in einem stark regulierten internationalen Umfeld, in : Archives 81 (2012/2013), p. 681 (cité : MATTEOTTI/ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III)
- MERRILL PETER ET AL., Is It Time for the United States to Consider the Patent Box ?, in : Tax Notes 2012, p. 1665 (cité : MERRILL ET AL. : the Patent Box)
- MICHEAU CLAIRE, Tax selectivity in State aid review : a debatable case practice, in : EC Tax Review 2008, p. 276 (cité : MICHEAU, Tax selectivity)
- MICHEAU CLAIRE/DE LA BROUSSE GAUTHIER, Case studies of Tax issues on Selectivity : Analysis of the Patent Box Scheme and the Reduced Taxation of Foreign-Source Interest Income, in : Alexander Rust/ Claire Micheau (ed.) : State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2010, p. 163 (cité : MICHEAU/DE LA BROUSSE, Case studies of Tax issues on Selectivity : Analysis of the Patent Box Scheme)

- MONSENEGO JÉRÔME, Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market, Amsterdam 2012 (cité : MONSENEGO, Taxation of Foreign Business Income)
- The Substance requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines : What is the Substance of the Substance Requirement ?, in : International Transfer Pricing Journal 2014, p. 9 ss (cite : MONSENEGO, The Substance requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines)
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} édition, Berne 2014 (cité : OBERSON, Précis de droit fiscal international)
- OBRIST THIERRY, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, thèse Neuchâtel 2012 (cité : OBRIST, Le concept de réalisation systématique)
- OBUOFORIBO BELEMA, The technical aspects of the UK patent box rules, in : European Taxation 2013, p. 482 (cité : OBUOFORIBO, The technical aspects of the UK patent box rules)
- PEETERS BRUNO, The Repartition of Tax Powers in Federal States within the Context of the European Union, in : EC Tax Review 2012, p. 124 (cité : PEETERS, The Repartition of Tax Powers in Federal States)
- PEETERS BERNARD/HERMIE THOMAS, Notional Interest Deduction, in : Otto Marres/Dennis Weber (ed.), Tax Treatment of Interest for Corporations, Amsterdam 2012, p. 69
- PINTO CARLO, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition : Has the Right Path Been Undertaken ? in : Intertax 1998, p. 338
- PISTONE PASQUALE, Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law, in : World Tax Journal 2014, p. 3 (cité : PISTONE, Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law)
- Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions : Countering Selective Advantages Amidst Disparities, in : Intertax 2012, p. 85 (cité : PISTONE, Smart Tax Competition)
 - The Growing Importance of the Prohibition of State Aids in Tax Matters, in : Intertax 2012, p. 84
- PRENDINA DUTLER CLAUDIA, Lizenzboxen in Europa, in : IFF Forum für Steuerrecht 2013, p. 135 (cité : PRENDINA DUTLER, Lizenzboxen in Europa)
- QUIQLEY CONOR, Direct Taxation and State Aid : Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity, in : Intertax 2012, p. 112 (cité : QUIQLEY, State Aid : Recent Developments)
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Bâle 1996
- REYNEVELD JAAP/SPORKEN EDUARD, New Dutch Transfer Pricing Decree, in : International Transfer Pricing Journal 2014, à paraître (cite : REYNEVELD/SPORKEN, New Dutch Transfer Pricing Decree)
- RICHLI PAUL, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, Archives 54 (1985/86), p. 105 (cité : RICHLI, Rechtsprobleme)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2^{ème} éd., Zurich 2009
- RIEDWEG PETER, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, in : Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014 (cité : RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus)
- ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, The specificity criterion in fiscal aid review : proposals for state aid control of direct business tax measures, in : EC Tax Review 2007, p. 90 (cité : ROSSI-MACCANICO, The specificity criterion)
- Fiscal state aid goes global, in : EC Tax Review 2007, p. 133 (cité : ROSSI-MACCANICO, Fiscal state aid goes global)
 - The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids, in : EC Tax Review 2009, p. 67
 - European Commission Competence in Reviewing Direct Business Tax Measures, in : EC Tax Review 2009, p. 221
 - Prohibited selectivity of business tax measures and tax policy, in : ERA Forum 2011, p. 205 (cité : ROSSI-MACCANICO, Prohibited selectivity)
 - Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions, in : Intertax 2012, p. 92
 - EU Review of Direct Tax Measures : Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control, in : EC Tax Review 2013, p. 19
- ROTH PHILIPP, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union. Die Vereinbarkeit der kantonalen Steuerprivilegien mit dem FHA im Lichte des Rechts der EU und WTO, in : Der Schweizer Treuhänder 2010, p. 721 (cité : ROTH, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union)
- RUSSO RAFFAELE, The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements, in : Bulletin for international Taxation 2013, p. 110 (cité : RUSSO, OECD report on hybrid mismatch)

- SÁNCHEZ RYDELSKI MICHAEL, Distinction between State Aid and General Tax Measures, in: *EC Tax Review* 2010, p. 149
- SHELLEKENS MARNIX, The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime, in: *European Taxation* 2013, p. 525
- SCHÖN WOLFGANG, State Aid in the Area of Taxation, in: Leigh Hancher/Tim Ottervanger/Piet Jan Slot (ed.): *EU State Aids*, London 2012, p. 321 (cité: SCHÖN, State Aid in the Area of Taxation)
- SELF HEATHER, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, in: *British Tax Review* 2013, p. 117 (cité: SELF, Addressing Base Erosion and Profit Shifting)
- SOONG JOHNSTON STEPHANIE/STEWART DAVID D., Germany on Patent Box Regimes: Put a Lid on It, in: *Tax Notes International* 2013, p. 395
- SPORKEN EDUARD/GOMMERS EDWIN, The Patent Box: Approved and Implemented in the Netherlands, in: *International Transfer Pricing Journal* 2007, p. 198 (cité: SPORKEN/GOMMERS: The Patent Box: Approved and Implemented in the Netherlands)
- STAUBLI ANDREAS/MARTI ARMIN/KÜTTEL REMO, Überblick über die Entwicklungen zur Unternehmenssteuerreform III, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2013, p. 754
- STAUBLI ANDREAS/KÜTTEL REMO, Notional Interest Deduction, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2013, p. 790
- SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, in: *IFF Forum für Steuerrecht* 2002, p. 3 (cité: SIMONEK, Privatisierung)
- STOCKER RAOUL, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Abriss und mögliche Auswirkungen auf die schweizerische Steuerrechtspraxis, in: *IFF Forum für Steuerrecht* 2013, p. 302 (cité: STOCKER, BEPS)
- SZUDOCZKY R./VAN DE STREEK J.L., Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a «Disparity» Is Selective and Harmful, in: *Intertax* 2010, p. 260 ss
- TERRA BEN J. M./WATTEL PETER J., *European Tax Law*, 6^{ème} édition, Alphen aan den Rijn 2012 (cité: TERRA/WATTEL, *European Tax Law*)
- TRAVERSA EDOARDO, Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States Regional and Local Authorities? in: *EC Tax Review* 2011, p. 4 (cité: TRAVERSA, Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States Regional and Local Authorities)
- VAN DEN BERGHE PIETER/KELLEY PATRICK L., New Patent Deduction in Belgium, A Powerful Incentive, in: *Bulletin for International Taxation* 2008, p. 374 (cité: Van den Berghe/Kelley, New Patent Deduction in Belgium)
- WARSON ERIC/CLAES RUTH, The Belgian Patent Income Deduction, in: *European Taxation* 2010, p. 319 (cité: WARSON/CLAES, The Belgian Patent Income Deduction)
- WARSON ERIC/FORIERS EMANUELLA, The Belgian Patent Income Deduction, in: *European Taxation* 2008, p. 70 (cité: WARSON/FORIERS, The Belgian Patent Income Deduction)
- WATTEL PETER, Forum: interaction of state aid, free movement, policy competition and abuse control in direct tax matters, in: *World Tax Journal* 2013, p. 128 (cité: WATTEL, interaction of state aid, free movement, policy competition)
- WEIDMANN MARKUS, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz. Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben, in: *IFF Forum für Steuerrecht* 2010, p. 3 (cité: WEIDMANN, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz)
- YERSIN DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Francis Cagianut, Berne 1990, p. 53 (cité: YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs)

Normes

- ALCP, Accord entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (du 21.6.1999), RS 0.142.112.681
- ALE, Accord de libre-échange, Accord entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne (du 22.7.1972), RS 0.632.401
- CO, LF complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) (du 30.3.1911), RS 220
- Cst., Constitution fédérale de la Confédération suisse (du 18.04.1999), RS 101
- LHID, LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14.12.1990), RS 642.12
- LIA, LF sur l'impôt anticipé (du 13.10.1965), RS 642.21

LIFD, LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11

TFUE, Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (version consolidée), Journal officiel 2012/C 326/01

Travaux préparatoires

Message Harmonisation fiscale, Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (du 25.5.1983), FF 1983 III, p. 1

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

Documents officiels

Département fédéral des finances, Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse (3^e réforme de l'imposition des entreprises), Rapport de l'organe de pilotage à l'intention du DFF, 11 décembre 2013 (cité : Rapport DFF RIE III)

US Department of the Treasury, General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2015 Revenue Proposals (cité : OBAMA, Administration's Fiscal Year 2015 Revenue Proposals)

OCDE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, in : questions de fiscalité internationale, n. 6, Paris 1999 (cité : OCDE, sociétés de personnes 1999)

- Projet de rapport révisé sur les aspects prix de transfert des incorporels, 2013 (cité : OCDE, projet 2013 prix de transfert des incorporels) (<http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/Projetderapportréviséincorporels.pdf>)
- Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables (du 22.7.2010) (cité : OCDE, Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables)
- Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, 1998 (cité : OCDE, Concurrence fiscale dommageable 1998)
- Tax Incentives for Research and Development : Trends and issues, Paris, 2002
- Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation, 2013 (cité : OCDE, Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation)

- Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (cité : OCDE, Plan d'action BEPS 2013)
 - Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2013 (cité : OCDE, l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices)
 - Projet pour commentaires portant sur l'action 6 (Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) du Plan d'action BEPS, 2014 (cité : OCDE, Projet pour commentaires portant sur l'action 6)
 - Projet pour commentaires portant sur l'action 2 (Neutraliser les effets des montages hybrides, recommandations pour le droit interne) du Plan d'action BEPS, 2014 (cité : OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, recommandations pour le droit interne)
 - Projet pour commentaires portant sur l'action 2 (Neutraliser les effets des montages hybrides, CDI) du Plan d'action BEPS, 2014 (cité : OCDE, Projet pour commentaires sur l'action 2, CDI)
 - Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Sydney 2014 (cité : OCDE, Secretary-General Report to the G20)
 - Dispositifs Hybrides, Questions de Politique et de Discipline Fiscales, 2012
 - Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 2010 (cité : OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert)
 - R&D tax incentives: rational, design, evaluation, Paris, (<http://www.oecd.org/dataoecd/50/62/46586882.pdf>), 2010
 - Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Tax Policy Studies, Paris, 2010
 - The International Experiences with R&D Tax Incentives (<http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/OECD%20SFC%20Hearing%20testimony%209%2020%2011.pdf>)
- Commission européenne, Projet de communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE (cité : Projet de communication relative à la notion d'aide d'État 2014)
- Plan d'action dans le domaine des aides d'État, COM(2005) 107 final (cité : Plan d'action dans le domaine des aides d'État)
 - Room Document #2 Code of Conduct Group (Business Taxation) ad UK Patent Box, 22 octobre 2013 (<http://taxnews.lexisnexis.co.uk/TaxNewsLive/Members/BreakingNewsFullText.aspx?id=4823&css=1&xml=0>) (cité : Room Document #2 Code of Conduct Group ad UK Patent Box)

- Encadrement communautaire des aides d'État à la recherche et au développement, Journal officiel C 323/1 du 30.12.2006 (cité: Encadrement communautaire des aides d'État à la recherche et au développement 2006)
 - Projet d'encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation (cité: Projet d'encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation 2014)
 - Recommandation du 6.12.2012 relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, C(2012) 8805 final (cité: Commission européenne, pays tiers, normes minimales de bonne gouvernance)
 - Recommandation du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive, C(2012) 8806 final (cité: Commission européenne, recommandation planification fiscale agressive)
 - Plan d'action du 6.12.2012 pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2012) 722 final (cité: Commission européenne, Plan d'action 2012)
 - Proposition de directive du 25.11.2013 du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, COM(2013) 814 final
 - Proposition de directive du 16.3.2011 du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121/4 (cité: Commission européenne, Proposition de directive du 16.3.2011)
 - Décision de la commission du 13.2.2007 concernant l'incompatibilité de certains régimes suisses d'imposition des sociétés avec l'accord entre la Communauté économique européenne et la Confédération suisse du 22 juillet 1972 (cité: Décision du 13.2.2007)
 - Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (98/C 384/03) (cité: «Communication aides d'État 1998»)
 - Communication du 22.11.2006 de la commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen, Vers une utilisation plus efficace des incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement, COM(2006) 728 final (cité: Communication R&D 2006)
- Conseil de l'Union européenne, Résolution 10597/10 du 2 juin 2010 Coordination des politiques fiscales – Règles anti-abus (cité: Résolution, Coordination des politiques fiscales)
- Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (cité: Règlement n° 659/1999)
- HM Treasury, Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting (cité: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting)
- HMRC, Consultation on the Patent Box, 2011 (gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/190176/condoc_responses_patent_box.pdf.)
- The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, 2012 (hmrc.gov.uk/budget-updates/march2012/patent-box-tech-note.pdf)

Manuels

MSA, Chambre fiduciaire (éd.), Manuel suisse d'audit 1998, vol. I - IV, Zurich 2009 (cité: MSA suivi du volume).

Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen (1. Teil)

Besprechung der Urteile des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012 (2C708/2011) und 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012)

Dr. iur. et lic. oec. HSG Marcel R. Jung, LL.M.



*Dr. iur. et lic. oec. HSG
Marcel R. Jung, LL.M.
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte; Partner, Reichlin
Hess AG, Zug und Zürich*

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1 Einleitung	70	2.6.1.2 Internationale Steuerauscheidung	81
2 Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012: Offshore-Finanzierungsbetriebsstätte	71	2.6.1.2.1 ANGELO DIGERONIMO (2000)	81
2.1 Sachverhalt	71	2.6.1.2.2 ALEX KALBERMATTEN (2003)	82
2.2 Rechtsfrage	72	2.6.2 OECD-Gewinnabgrenzungsmethode: Authorised OECD Approach (2008)	82
2.3 Bausteine der bundesgerichtlichen Begründung	72	2.6.2.1 Fiktion des selbständigen Unternehmens	82
2.4 Analyse der bundesgerichtlichen Begründung	74	2.6.2.2 Zurechnung von Betriebsstättengewinnen	83
2.4.1 Ratio decidendi	74	2.6.2.2.1 Selbständigkeitsfiktion	83
2.4.2 Konkretisierung der Fragen für die Besprechung des Urteils	75	2.6.2.2.2 Zwei-Schritte-Methode	84
2.5 Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten	75	2.6.3 Leitungsfunktionen von Hauptsitz und Zweigniederlassung	85
2.5.1 Unilateraler Betriebsstättenbegriff	75	2.6.4 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Literatur und angewendeten Kriterien	85
2.5.1.1 Kriterien	75	2.6.4.1 Richtlinie «Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte» (1991)	86
2.5.1.2 Anlehnung an den OECD-Begriff	76	2.6.4.2 OECD-Bericht (2002): Active v. passive activity	87
2.5.1.3 Zweigniederlassung	76	2.6.4.3 Wertschöpfung: Funktionen, Personal und Saläre	88
2.5.1.4 Mehrfache Verwendung des Betriebsstättenbegriffs	76	2.7 Eigene Stellungnahme	89
2.5.2 Unilaterale Freistellungsmethode	77	Literatur	91
2.5.2.1 Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	77	Rechtsquellen	93
2.5.2.2 Wettbewerbsneutralität im Betriebsstättenstaat	77	Materialien	93
2.5.3 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Regelungen und Literatur	78	Gerichtsurteile	93
2.5.3.1 Abkommensrechtliche Regelung	78	Verwaltungsanweisungen	94
2.5.3.2 DANIEL DE VRIES REILINGH (2011)	79	Berichte und Dokumente	94
2.5.3.3 MICHAEL LANG (2004)	79		
2.6 Funktions- und Wertschöpfungsanalyse	80		
2.6.1 Unilaterale Gewinnabgrenzungsmethoden	80		
2.6.1.1 Interkantonale Steuerauscheidung	81		

In der nächsten Ausgabe:

3 Urteil des Bundesgerichts vom 16. Mai 2013: Offshore-Finanzierungsgesellschaft

3.1 Sachverhalt

3.2 Rechtsfrage

3.3 Bausteine der bundesgerichtlichen Begründung

3.4 Analyse der bundesgerichtlichen Begründung

3.4.1 Ratio decidendi

3.4.2 Konkretisierung der Fragen für die Besprechung des Urteils

3.5 Alternative Anknüpfung der persönlichen Zugehörigkeit

3.5.1 Unilateraler Begriff des Ortes der tatsächlichen Verwaltung

3.5.1.1 Kriterien

3.5.1.2 Anlehnung an den OECD-Begriff

3.5.1.3 Prioritätsregel im internationalen Verhältnis

3.5.2 Wood v. Holden (2006)

3.5.2.1 Sachverhalt

3.5.2.2 Rechtsfragen

3.5.2.3 Urteilsbegründung

3.5.2.3.1 De Beers (1906): Central management and control test

3.5.2.3.2 Hilfsfunktionen von konzerninternen Zweckgesellschaften

3.5.2.3.3 Tatsächliche Ausübung der Geschäftsführungsfunktionen durch die Organe der Untergesellschaft

3.5.2.3.4 Übergang der Beweislast auf den Fiskus

3.5.2.4 Ergebnis

3.5.3 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Rechtsprechung und Literatur

3.5.3.1 Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2003

3.5.3.2 ATHANAS/GIGLIO (2008)

3.6 Funktionsanalyse

3.6.1 Leitungsfunktionen von Konzerngesellschaften

3.6.1.1 Monistisches Leitungssystem mit dualistischen Elementen

3.6.1.2 Konzernleitungsfunktion der Obergesellschaft

3.6.1.3 Konzernrechtliche Funktionen der Untergesellschaft

3.6.1.4 Hilfsfunktionen von konzerninternen Zweckgesellschaften

3.6.1.5 Doppelorganschaft

3.6.1.6 Vergleich mit dem angelsächsischen «Board of Directors»-System

3.6.2 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010): Gewinnberichtigung bei Geschäftsvorfällen zwischen Konzerngesellschaften

3.6.2.1 Dealing at arm's length-Prinzip

3.6.2.2 Funktionsanalyse

3.6.2.3 Routinefunktionen vs. Nichtroutinefunktionen

3.6.2.4 Finanzierungsleistungen

3.6.3 Analyse der vom Bundesgericht angewendeten Kriterien

3.6.3.1 Gesellschaftszweck, Konzerninteresse und Abhängigkeit von der Konzernleitung

3.6.3.2 Funktionen sowie personelle und infrastrukturelle Substanz

3.6.3.3 Personalunion

3.7 Eigene Stellungnahme

4 Ergebnisse und Schlussfolgerungen

Literatur

Rechtsquellen

Materialien

Gerichtsurteile

Verwaltungsanweisungen

Berichte und Dokumente

1 Einleitung

In den beiden nachfolgenden Urteilsbesprechungen werden zwei jüngere Präjudizien des Bundesgerichts zu *Offshore-Finanzierungsstrukturen* analysiert.¹ Die beiden Urteile zeigen die gegenwärtige Haltung des Bundesgerichts gegenüber der *Aushöhlung der Bemessungsgrundlage* und der *Gewinnverlagerungen* durch schweizerische Konzerne mittels Finanzierungsstrukturen in Steuerparadiesen.

Im ersten Urteil, *X. Finanz AG*, das im Jahr 2012 zugunsten des Fiskus entschieden und in der Amtlichen Sammlung (BGE 139 II 78) publiziert wurde, ging es um eine *Zweigniederlassung* auf den Cayman Islands, die von der schweizerischen Konzerngesellschaft *X. Finanz AG* mit Sitz in Zug unterhalten wurde. Der tatsächliche Zweck

der Zweigniederlassung bestand in der *Fremdfinanzierung* von schweizerischen Konzerngesellschaften mit Sitz in Zürich. Refinanziert wurde die *X. Finanz AG* mehrheitlich durch Darlehen der schweizerischen Muttergesellschaft *X. Holding AG*, ebenfalls mit Sitz in Zug. Die Zinszahlungen an die *X. Finanz AG* waren bei den schweizerischen Konzerngesellschaften *steuerlich absetzbar*. Es ist davon auszugehen, dass die Zinszahlungen der *X. Finanz AG* bei der *X. Holding AG* aufgrund des Holdingprivilegs nur der direkten Bundessteuer unterlagen. Der durch die *X. Finanz AG* erzielte Nettofinanzertrag wurde steuerlich der Zweigniederlassung zugerechnet (*internationale Steuerauscheidung*). Der in der Schweiz *steuerlich freigestellte* Nettofinanzertrag wurde auf den Cayman Islands *nicht besteuert*. Das Bundesgericht verneinte mit Wirkung ab der Steuerperiode 2004 den Unterhalt einer *Betriebsstätte* auf den Cayman Islands und somit eine steuerliche Freistellung des Nettofinanzertrags bei der *X. Finanz AG* in der Schweiz.

¹ BGer 5.10.2012, 2C708/2011; BGer 16.5.2013, 2C1086/2012, 2C1087/2012.

Das zweite Urteil, *X. Ltd.*, erging im Jahr 2013, ebenfalls zugunsten des Fiskus. Es betraf eine *Gesellschaft* mit Sitz in Guernsey, die von der Holdinggesellschaft Y. Holding AG mit Sitz in Zug gehalten wurde. Der tatsächliche Zweck der X. Ltd. bestand in der *Fremdfinanzierung* von schweizerischen und österreichischen Konzerngesellschaften. X. Ltd. wurde durch die Y. Holding AG mit Eigenkapital refinanziert. Die Zinszahlungen an X. Ltd. waren bei den schweizerischen Konzerngesellschaften *steuerlich absetzbar*. Der durch X. Ltd. erzielte Nettofinanzertrag wurde in Guernsey *nicht besteuert*. Dividendenzahlungen der Gesellschaft unterlagen bei der Y. Holding AG aufgrund des Beteiligungsabzugs und des Holdingprivilegs nicht der Besteuerung. Das Bundesgericht verneinte mit Wirkung seit der Gründung der X. Ltd. im Jahr 2002 den Ort der tatsächlichen Verwaltung in Guernsey bzw. bejahte den *Ort der tatsächlichen Verwaltung* der X. Ltd. am Sitz der Y. Holding AG und somit eine unbeschränkte Steuerpflicht der X. Ltd. in der Schweiz.

In den beiden nachfolgenden Urteilsbesprechungen werden die den beiden Präjudizien zugrundeliegenden Rechtsfragen, die Bausteine der Urteilsbegründungen, die Weichenstellungen und die Rechtsauffassungen in den Urteilsbegründungen herausgeschält sowie die vom Bundesgericht angerufene Literatur und angewendeten Kriterien untersucht. Im letzten Abschnitt werden vor dem Hintergrund der internationalen Bestrebungen der OECD und der EU zur Bekämpfung der (legalen) Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und der (legalen) Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (*«Base Erosion and Profit Shifting»*) durch multinationale Unternehmen die Schlussfolgerungen, die sich aus den Urteilsbesprechungen für schweizerische Konzerne und den schweizerischen Gesetzgeber ergeben, herausgearbeitet.²

2 Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012: Offshore-Finanzierungsbetriebsstätte

2.1 Sachverhalt³

Die X. Finanz AG, eine Gesellschaft mit Sitz in Zug, war eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der X. Holding AG, ebenfalls mit Sitz in Zug. Die Gesellschaft bezweckte die Erbringung von Dienstleistungen, haupt-

sächlich im Finanzbereich, an Konzerngesellschaften der X.-Gruppe. Aus dem Sachverhalt des Urteils der Vorinstanz ist zu entnehmen, dass die Eidg. Steuerverwaltung geltend machte, dass zwei der drei Verwaltungsräte der X. Finanz AG auch im Verwaltungsrat der X. Holding AG Einsitz hätten.⁴

Für den Fall, dass die Finanzierung der Konzerngesellschaften über eine ausländische Betriebsstätte einer schweizerischen Finanzierungsgesellschaft erfolge, bestätigte die Zuger Steuerverwaltung der X. Holding AG am 10. August 1999 in einem *Tax Ruling*, dass die der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen seien.

Bis und mit der Steuerperiode 2004 schied die Zuger Steuerverwaltung den Nettofinanzertrag der X. Finanz AG aus der Darlehensgewährung gegenüber den Konzerngesellschaften vollständig zugunsten der Betriebsstätte auf den Cayman Islands aus. Aus dem Sachverhalt der Vorinstanz geht hervor, dass die X.-Gruppe im Immobiliengeschäft tätig war und dass es sich bei den schweizerischen Konzerngesellschaften ausschliesslich um Immobiliengesellschaften mit Sitz im Kanton Zürich handelte.⁵ Den Erwägungen des Bundesgerichts ist zu entnehmen, dass auf den Cayman Islands vier Teilzeitmitarbeiter (je 20 Stellenprozent) in gemieteten Büros arbeiteten. Gemäss den Arbeitsverträgen war es den Mitarbeitern ausdrücklich erlaubt, anderen Erwerbstätigkeiten nachzugehen. Am Hauptsitz in der Schweiz wurde kein Personal beschäftigt.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2005 teilte die Zuger Steuerverwaltung der X. Finanz AG mit, dass die Eidg. Steuerverwaltung der Auffassung sei, auf den Cayman Islands werde *«keine Geschäftstätigkeit im Sinne einer Betriebsstätte ausgeübt»*. Mit Verfügungen vom 27. Mai 2008 wurde für die direkten Bundessteuern 2005 und 2006 ein vollständig in der Schweiz zu versteuernder Reingewinn von Fr. 8,6 Mio. im Jahr 2005 und Fr. 9,4 Mio. im Jahr 2006 veranlagt. Aus den Erwägungen des Bundesgerichts sind folgende Zahlenangaben zu entnehmen:⁶ Die Bilanzsumme betrug Ende 2005 Fr. 365,9 Mio. und Ende 2006 Fr. 520,3 Mio. Unter den Aktiven wurden Darlehen an Schwestergesellschaften der X.-Gruppe in der Höhe von rund Fr. 497 Mio. Ende 2005 und rund Fr. 647 Mio. Ende 2006 ausgewiesen. Die Erträge setzten sich ausschliesslich aus Zinseinnahmen zusammen, im Jahr 2005 rund Fr. 16 Mio. und im Jahr 2006 rund Fr. 18 Mio.

Die gegen die beiden Verfügungen erhobene Einsprache der X. Finanz AG wurde von der Rechtsmittelkommiss-

2 Mitteilung EK – COM(2012) 722; OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting; OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting; siehe dazu PINKERNELL, OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlage (BEPS-Projekt), 737 ff.; STOCKER, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 302 ff.

3 BGer 5.10.2012, 2C708/2011.

4 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, D.

5 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, B.

6 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.1.

sion der Zuger Steuerverwaltung mit Entscheid vom 23. November 2009 gutgeheissen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug wies die von der Eidg. Steuerverwaltung erhobene Beschwerde mit Urteil vom 21. Juli 2011 ab. Es bejahte den Unterhalt einer Betriebsstätte auf den Cayman Islands und erblickte in der gewählten Rechtsgestaltung keine Steuerumgehung.

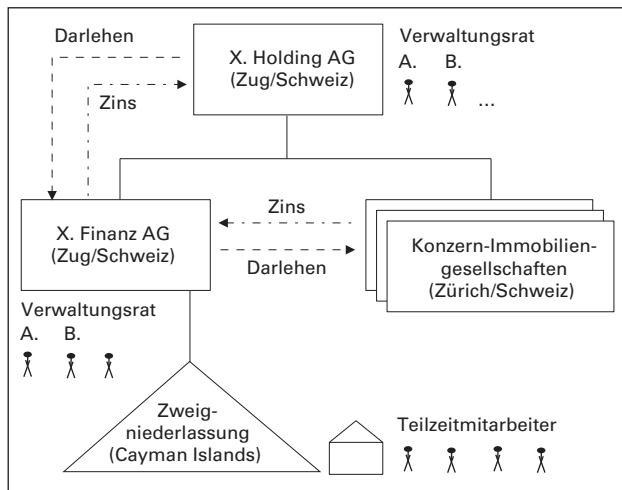


Abb. 1: X. Finanz AG (2C708/2011).

Die Eidg. Steuerverwaltung erhob Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und beantragte die Aufhebung des Urteils vom 21. Juli 2011 sowie die Verweigerung der internationalen Steuerauscheidung im Verhältnis zur Zweigniederlassung auf den Cayman Islands ab dem 1. Januar 2005. Die X. Finanz AG beantragte die Abweisung der Beschwerde und eventualiter die Rückweisung an die Vorinstanz zur Vervollständigung der Akten.

2.2 Rechtsfrage

Der Streit vor Bundesgericht drehte sich hauptsächlich um die folgende Frage im Rahmen der *Auslegung des Betriebsstättenbegriffs* in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG:

- *Übte die X. Finanz AG ihre Geschäftstätigkeit in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands aus?*

2.3 Bausteine der bundesgerichtlichen Begründung

Das Bundesgericht baut seine Begründung für den entscheidenden Punkt, die Nichterfüllung des Kriteriums der Ausübung der Geschäftstätigkeit der X. Finanz AG in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands, in mehreren Schritte wie folgt auf:

Schritt 1:⁷

Das Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») vom 30. September 1954 zwischen dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und der Schweiz ist gemäss diversen Notenwechseln zwar auf überseeische Gebiete ausgedehnt worden, für die es gemäss Art. 28 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Dezember 1977 mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien weiter gilt. Keine derartige Ausdehnung erfolgte jedoch in Bezug auf die Cayman Islands. Das Bundesgericht stellt dementsprechend fest, dass der vorliegende Fall nur nach den *Vorschriften der Steuergesetzgebung des Bundes* zu beurteilen sei.

Schritt 2:⁸

Für die Zwecke der Gewinnsteuern juristischer Personen wird der Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG definiert. Es sei dementsprechend grundsätzlich von einem *einheitlichen Betriebsstättenbegriff* auszugehen, sowohl was die *schweizerische* Betriebsstätte einer Unternehmung im Ausland betrifft als auch den umgekehrten Fall der *ausländischen* Betriebsstätte einer schweizerischen Unternehmung.

Schritt 3:⁹

Die Betriebsstättendefinition in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG stellt keine Anforderungen an die *qualitative und quantitative Wesentlichkeit* der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit auf. Der Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG gehe dementsprechend über denjenigen des aufgehobenen BdBSt und des Interkantonalen Steuerrechts hinaus. Unter die Formulierung *«in der die Geschäftstätigkeit [...] ganz oder teilweise ausgeübt wird»* liessen sich grundsätzlich sämtliche mit der Erfüllung des statutarischen Zweckes *«im weitesten Sinn»* im Zusammenhang stehende Aktivitäten subsumieren, *«ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung»*.

Schritt 4:¹⁰

Dann gelangt das Bundesgericht an die ersten zwei entscheidenden Stellen in seiner Begründung. Es legt den Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG in *zwei Teilschritten* teleologisch aus:

Erstens sei bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs zu berücksichtigen, welche *Funktion der unilateralen Regelung* in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zukomme. In Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG gehe es bei der Definition der *schwei-*

7 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 2.1.

8 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 2.4.2.

9 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

10 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

zerischen Betriebsstätte einer Unternehmung im Ausland darum zu regeln, wann und in welchem Umfang die Schweiz einen Teil des Betriebsergebnisses zur Besteuerung heranziehen dürfe. Umgekehrt gehe es in Art. 52 Abs. 1 DBG bei der Definition einer ausländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Unternehmung darum zu regeln, wann und in welchem Umfang das Betriebsergebnis einer schweizerischen Unternehmung von der Besteuerung ausgenommen werden müsse. Diese unterschiedlichen Zielsetzungen der unilateralen Regelung seien auch im Zusammenhang mit doppelbesteuerungsrechtlichen Regelungen zu beachten. Gestützt auf die Zielsetzung von Art. 52 Abs. 1 DBG und unter Bezugnahme auf das Abkommensrecht folgert das Bundesgericht:

«Daraus ergibt sich, dass die unilateralen Regelungen, mit denen einseitig eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll, tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen sind, greift doch bei einer zu starken Ausdehnung dieses Besteuerungsrechts im Allgemeinen – d.h. soweit ein Abkommen Anwendung findet – die abkommensrechtliche Regelung korrigierend ein [...]»

Schritt 5:¹¹

Zweitens sei bei der Auslegung von Art. 52 Abs. 1 DBG der Zweck der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung zu berücksichtigen:

«Es soll mit unilateralen Massnahmen zwar eine Regelung getroffen werden, welche die Gefahr einer doppelten Besteuerung vermindert, dabei soll jedoch nach Möglichkeit verhindert werden, dass aufgrund dieser Regelung eine doppelte Nichtbesteuerung resultiert, wird doch Letzteres durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, denen keineswegs allgemein der Gedanke zugrunde liegt, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, höchstens in bestimmten Konstellationen ausgeschlossen.»

Das Bundesgericht vertritt dementsprechend die Auffassung, dass Art. 52 Abs. 1 DBG nicht nur den Zweck der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung von ausländischen Betriebsstättengewinnen verfolge, sondern gleichzeitig auch den Zweck der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung. Mit der Bezugnahme auf die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung begründet das Bundesgericht im Kern die Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten.

Schritt 6:¹²

Das Bundesgericht fasst sein teleologisches Auslegungsergebnis wie folgt zusammen:

«In Bezug auf die Betriebsstättendefinition ergibt sich daraus, dass für Betriebsstätten im Ausland die Anforderungen etwas höher gesteckt werden dürfen als für Betriebsstätten in der Schweiz. Betriebsstätten im Ausland sind daher in zweifelhaften Fällen aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz tendenziell der Steuerpflicht in der Schweiz zu unterwerfen und einer allenfalls drohenden Doppelbesteuerung ist in solchen Fällen mittels Heranziehung entsprechender DBA entgegenzutreten, soweit solche bestehen.»

ziehung entsprechender DBA entgegenzutreten, soweit solche bestehen.»

Das Bundesgericht gibt keine Anhaltspunkte dafür, wie viel höher die Anforderungen für Betriebsstätten im Ausland zu stecken seien.

Schritt 7:¹³

Auf der Grundlage der Differenzierung zwischen ausländischen und schweizerischen Betriebsstätten prüft das Bundesgericht die Frage, ob sich in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands ein steuerlich relevanter Teil des Unternehmens vollzog. Nun gelangt das Bundesgericht an die dritte entscheidende Stelle in seiner Begründung. Es stellt fest:

«Vorliegend stellt sich die Sachlage jedoch so dar, dass die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin in den Steuerperioden 2005 und 2006 in der Gewährung von konzerninternen Darlehen für die Gruppengesellschaften des rein schweizerischen Konzerns bestand. Sie beschäftigte dazu in den Steuerperioden 2005 und 2006 jedoch bloss vier Teilzeitmitarbeitende mit Arbeitspensen von je 20 %, welche mit pauschalen Jahressalären zwischen \$ 10 000.– (drei Mitarbeitende) und \$ 20 000.– (ein Mitarbeitender) entschädigt wurden.»

«Diese «schlanken Strukturen» stehen damit in deutlichem Kontrast zu den Zahlen in den Jahresabschlüssen der «Cayman-Branch.»

«Damit steht wohl fest, dass die Beschwerdegegnerin Darlehen in beträchtlicher Höhe an ihre Schwestergesellschaften in der Schweiz gewährt hat; unklar bleibt letztlich aber, was die auf den Cayman Islands vorhandenen Einrichtungen im Einzelnen konkret zur Wertschöpfung beigetragen haben.»

Aus diesen Schlussfolgerungen mitten in den Erwägungen geht deutlich hervor, was das Bundesgericht gemacht hat: Es legt das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit im Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG mit Hilfe einer Analyse der Wertschöpfung der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands aus. Dabei berücksichtigt es die Funktionen, das Personal und die Saläre.

Schritt 8:¹⁴

Nichts zur ihren Gunsten könne die X. Finanz AG aus dem Umstand ableiten, dass sie an ihrem Hauptsitz in der Schweiz kein Personal beschäftigt habe. Das Bundesgericht vertritt die Auffassung, dass die Beurteilung der Tätigkeit der X. Finanz AG in der Schweiz nicht zur Diskussion stünde.

«Die Argumentation der Beschwerdegegnerin würde – wie die ESTV zu Recht ins Feld führt – im Ergebnis dazu führen, dass eine Ansiedlung von völlig nebensächlichen Funktionen in Niedrigsteuereuländern eine vollumfängliche Steuerauscheidung zu Lasten der Schweiz und damit einhergehend eine weitgehende Freistellung von jeglicher Gewinnbesteuerung in der Schweiz bewirken würde, was kaum der Absicht des Gesetzgebers entsprochen haben dürfte.»

11 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

12 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

13 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.1.

14 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.2.

Das Bundesgericht stellt an dieser vierten entscheidenden Stelle in seiner Begründung fest, *was das Ergebnis wäre*, wenn es die Ausübung der Geschäftstätigkeit der X. Finanz AG in der festen Geschäftseinrichtung und somit den Unterhalt einer Betriebsstätte auf den Cayman Islands nach Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG anerkennen würde: Es käme im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen dem schweizerischen Hauptsitz und der ausländischen Betriebsstätte zu einer *«vollumfänglichen Steuerauscheidung zu Lasten der Schweiz»*.

Schritt 9:¹⁵

Das Bundesgericht fasst seine Erwägungen wie folgt zusammen:

«Zusammenfassend ist festzustellen, dass es vorliegend den Aktivitäten auf den Cayman Islands an der hinreichenden Substanz fehlt und sie damit das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit einer Schweizer Unternehmung in einer ausländischen Betriebsstätte nicht erfüllen.»

Erst aus dieser Zusammenfassung, der fünften entscheidenden Stelle in der Begründung, geht hervor, dass das Bundesgericht für die Erfüllung des Kriteriums der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG eine *Mindestsubstanz* voraussetzt, die es mit Hilfe einer Funktions- und Wertschöpfungsanalyse geprüft hat.

Schritt 10:¹⁶

Bei diesem Ergebnis konnte das Bundesgericht auf die Überprüfung des Sachverhalts unter dem Aspekt der *Steuerumgehung* verzichten, so dass es im letzten Schritt die Frage des *Vertrauensschutzes* aufgrund des *Tax Rulings* vom 10. August 1999 prüft.

Das Bundesgericht stellt an dieser letzten entscheidenden Stelle in seiner Begründung fest, dass es unklar sei, ob die *Eidg. Steuerverwaltung* für die Erteilung der Auskunft miteinbezogen worden ist, was eine direkte Wirkung des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen auch gegenüber der ESTV entfalten würde.

Ergebnis:¹⁷

Die Beschwerde wurde gutgeheissen und das angefochtene Urteil vom 21. Juli 2011 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug aufgehoben. Zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und Beurteilung im Sinne der Erwägungen zum Vertrauensschutz wurde die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.4 Analyse der bundesgerichtlichen Begründung

2.4.1 Ratio decidendi

Die folgenden *Rechtsauffassungen* waren für die drei Weichenstellungen in der Urteilsbegründung und das Ergebnis des Urteils ausschlaggebend:

- Unter Berücksichtigung der *unterschiedlichen Zielsetzungen* in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG (beschränkte Steuerpflicht für schweizerische Betriebsstättengewinne) und Art. 52 Abs. 1 DBG (Freistellung von ausländischen Betriebsstättengewinnen) und unter Bezugnahme auf das *Abkommensrecht* einerseits und den *«doppelten Zweck»* in Art. 52 Abs. 1 DBG (Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung) andererseits *differenziert* das Bundesgericht für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zwischen ausländischen und schweizerischen Betriebsstätten und steckt die Anforderungen für Betriebsstätten im Ausland *«etwas höher»* als für Betriebsstätten in der Schweiz.
- Gestützt auf eine *Funktions- und Wertschöpfungsanalyse* unter Berücksichtigung der Funktionen, des Personals und der Saläre verneint das Bundesgericht eine *hinreichende Substanz der Aktivitäten* in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands.

Nach diesen beiden Weichenstellungen war das Ergebnis erreicht: die Nichtanerkennung der Ausübung der Geschäftstätigkeit der X. Finanz AG in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands.

Die letzte Weichenstellung, den Miteinbezug der Eidg. Steuerverwaltung für die Erteilung des *Tax Rulings* als Voraussetzung des *Vertrauensschutzes*, ist nicht Gegenstand der vorliegenden Urteilsbesprechung.¹⁸

Es ist von Beginn an festzuhalten, dass eine *internationale Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem Hauptsitz in der Schweiz *nicht notwendig* war, da das Bundesgericht bereits das Vorliegen einer Betriebsstätte verneinte. Es verneinte dies, und das sind die beiden hervorstechenden Merkmale dieses Urteils, mit einer *Ungleichbehandlung* von ausländischen Betriebsstätten und mit Hilfe einer *Analyse der Wertschöpfung* der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands.

Die Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen (*«significant people functions»*) entspricht weitgehend

15 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.3.

16 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 4.2. f.

17 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 5.

18 Siehe dazu OESTERHELT, Bindungswirkung kantonaler Steurrulings gegenüber ESTV, 188 ff.; BROGER/AEBI, Bindungswirkung kantonaler Steurrulings für die direkte Bundessteuer, 605 ff.

der Funktionsanalyse des *Authorised OECD Approach* («AOA») des Art. 7 OECD-MA (2010). Der AOA ist jedoch keine Methode zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977), sondern eine Methode zur *internationalen Abgrenzung von Unternehmensgewinnen* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und dem Hauptsitz und anderen verbundenen Unternehmen andererseits.

Abschliessend ist festzuhalten, dass das Bundesgericht die Prüfung der Ausübung eines steuerlich relevanten Teils des Unternehmens mit dem Hinweis beginnt, dass die Tätigkeit der X. Finanz AG in der Gewährung von konzerninternen Darlehen für die Gruppengesellschaften des «*rein schweizerischen Konzerns*» bestand.¹⁹ Es geht nicht weiter auf diesen offenbar heiklen Punkt ein; es liegt jedoch die Vermutung nahe, dass es damit zwischen den Zeilen die Frage der *Steuerungsumgehung* anspricht, auf die es – aufgrund des Verfahrensausgangs – nicht eingehen muss.

2.4.2 Konkretisierung der Fragen für die Besprechung des Urteils

Aus der Analyse der *ratio decidendi* ergibt sich, dass zwei Fragen nachzugehen ist:

- Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten;
- Funktions- und Wertschöpfungsanalyse.

2.5 Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten

Bevor die vom Bundesgericht bei der *ersten Weichenstellung* angerufene abkommensrechtliche Regelung und Literatur analysiert werden, sind der unbestimmte Rechtsbegriff und die unilaterale Regelung, um die es im vorliegenden Fall aus methodischer Sicht hauptsächlich geht, genauer anzusehen:

- Betriebsstättenbegriff;
- Freistellungsmethode.

2.5.1 Unilateraler Betriebsstättenbegriff

Der *anwendbare* Betriebsstättenbegriff hängt davon ab, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:

- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat («*Nicht-DBA-Outbound-Fall*»): Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG;
- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen ab-

geschlossen hat («*DBA-Outbound-Fall*»): im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarter Betriebsstättenbegriff.

Bei der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte handelte es sich um einen *Nicht-DBA-Outbound-Fall*, so dass der unilaterale Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG anwendbar ist.

2.5.1.1 Kriterien

Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG definiert den Betriebsstättenbegriff wie folgt:

«Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.»

Der Betriebsstättenbegriff enthält somit zwei Kriterien:

- feste Geschäftseinrichtung;
- ganz oder teilweise Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

Im Unterschied zum DBG enthält Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) einen *Ausnahmekatalog*, in dessen Buchstabe e Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten genannt sind:

«Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term «permanent establishment» shall be deemed not to include:

[...]

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;

[...]»

Wird auf einen Absatz eines Artikels des von der OECD erarbeiteten Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen («*OECD-MA*») verwiesen, so ist dieser Verweis so zu verstehen, dass damit auf die aktuelle Fassung des *OECD-MA* aus dem Jahr 2010 Bezug genommen wird, es sei denn, es wird ausdrücklich oder im Zusammenhang auf eine ältere Fassung verwiesen.²⁰ Die dahinter in Klammern stehende Jahreszahl gibt das Jahr an, seit dem der entsprechende Absatz in der entsprechenden Fassung gilt. Die aktuelle Fassung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) gilt somit seit 1977.

Der Rat der OECD genehmigt das OECD-MA und den OECD-Kommentar nur in der *englischen* und *französischen* Sprache. Es existiert *keine* allgemein anerkannte

19 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.1.

20 Diese Richtlinien und Standards für die grenzüberschreitende Besteuerung gelten weltweit als Basis für die Aushandlung und Revision von zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen.

Übersetzung in deutscher Sprache. Nachfolgend ist daher die deutsche Version von Art. 5 Abs. 4 Bst. e OECD-MA (1977) in möglichst genauer Übersetzung wiederzugeben:

«Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

[...]

e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

[...]»

In Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG ist das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit weit auszulegen: Aufgrund der Nichtübernahme des Ausnahmekatalogs aus dem OECD-MA und der beiden Kriterien quantitative und qualitative Wesentlichkeit aus dem Interkantonalen Steuerrecht geht die herrschende Lehre davon aus, dass in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG von einem «*weitgefassten*» Betriebsstättenbegriff auszugehen ist, der über den Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) und Art. 55 Abs. 1 BdBSSt *hinausgeht*.²¹ Das Bundesgericht stellt in seinen Erwägungen ebenfalls fest, dass grundsätzlich sämtliche mit der Erfüllung des statistischen Zweckes «*im weitesten Sinn*» im Zusammenhang stehende Aktivitäten vom Betriebsstättenbegriff erfasst werden, ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung.²²

2.5.1.2 Anlehnung an den OECD-Begriff

Es fällt auf, dass der Gesetzgeber den Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG wörtlich aus der deutschen Übersetzung des Entwurfs von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1963) übernommen hat. Mit dem OECD-MA (1977) wurde der Passus «*in which*» des Entwurfs durch «*through which*» ersetzt, weshalb der aktuelle Wortlaut in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) wie folgt lautet:

«For the purposes of this Convention, the term «permanent establishment» means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.»

In möglichst genauer Übersetzung:

«Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «Betriebsstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.»

21 LOCHER, Art. 4 DBG N 27 iVm Art. 51 DBG N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSSt N 2 ff., Art. 55 BdBSSt N 3 ff.

22 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.1.2.

Die wörtliche Begriffsanlehnung spricht dafür, bei der Auslegung von Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG den OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Begriffsaufbaus als Hilfe heranzuziehen. Auch nach dem OECD-Kommentar wird das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) *weit ausgelegt*.²³

Es ist nicht immer einfach, die im Ausnahmekatalog in Art. 5 Abs. 4 Bst. e OECD-MA (1977) genannten Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten von einer Geschäftstätigkeit abzugrenzen.²⁴ Das entscheidende Abgrenzungskriterium liegt darin, ob die Aktivität der festen Geschäftseinrichtung einen essentiellen und wesentlichen Teil der Aktivität des Gesamtunternehmens darstellt.²⁵ Auf jeden Fall erbringt eine feste Geschäftseinrichtung, deren Zweck mit jenem des Gesamtunternehmens identisch ist, keine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten.²⁶ Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten können nur gegenüber anderen Teilen des Unternehmens (d. h. Hauptsitz oder andere Betriebsstätten) erbracht werden, jedoch *nicht gegenüber anderen Unternehmen* (z. B. anderen Konzerngesellschaften).²⁷

2.5.1.3 Zweigniederlassung

Art. 51 Abs. 2 Satz 2 DBG enthält im Anschluss an die Betriebsstättendefinition einen Katalog mit Beispielen, in dem auch die «*Zweigniederlassung*» genannt wird. Ebenso wird die «*branch*» als Beispiel einer Betriebsstätte bereits im Entwurf von Art. 5 Abs. 2 OECD-MA (1963) erwähnt.

Eine ausländische oder schweizerische Zweigniederlassung erfüllt erst dann die Kriterien einer Betriebsstätte in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG, wenn in der festen Geschäftseinrichtung die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.²⁸

2.5.1.4 Mehrfache Verwendung des Betriebsstättenbegriffs

Der Betriebsstättenbegriff wird in zwei verschiedenen Zusammenhängen verwendet: Zum einen wird mit dem Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG an die beschränkte *Steuerpflicht* bei wirtschaftlicher Zuge-

23 Komm. OECD-MA (1977), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 3; Komm. OECD-MA (1977), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 7; Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 10; siehe dazu BÉNARD/BERDOZ/BOURTOURAUULT, Art. 5 Abs. 1 OECD-MA N 47.

24 Siehe dazu BÉNARD/BERDOZ/BOURTOURAUULT, Art. 5 Abs. 4 OECD-MA N 114 ff.

25 Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Ziff. 24.

26 Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Ziff. 24.

27 Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Ziff. 26.

28 Komm. OECD-MA, Art. 5 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 12.

hörigkeit *angeknüpft*. Zum anderen wird mit dem Betriebsstättenbegriff in Art. 52 Abs. 1 und Abs. 2 DBG der *Umfang der Steuerpflicht* bei persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit *begrenzt*:

- Persönliche Zugehörigkeit: Die persönliche Zugehörigkeit begründet eine juristische Person dann, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.²⁹ Für die Anknüpfung der persönlichen Zugehörigkeit ist die Verwendung des Betriebsstättenbegriffs nicht erforderlich. Der Umfang der Steuerpflicht ist grundsätzlich unbeschränkt. Ausgenommen sind ausländische «Betriebsstätten».³⁰
- Wirtschaftliche Zugehörigkeit: Eine juristische Person ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz ist insbesondere dann wirtschaftlich zugehörig, wenn sie in der Schweiz eine «Betriebsstätte» unterhält.³¹ Die wirtschaftliche Zugehörigkeit wird dementsprechend auch mit Hilfe des Betriebsstättenbegriffs angeknüpft. Der Umfang der Steuerpflicht beschränkt sich auf den Gewinn, für den aufgrund der *Betriebsstätte* in der Schweiz eine Steuerpflicht besteht.³²

2.5.2 Unilaterale Freistellungsmethode

Nach der schweizerischen Abkommenspolitik wird für ausländische Betriebsstättengewinne die Freistellungsmethode angewendet. Die *anwendbare* Freistellungsmethode hängt davon ab, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:

- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat («*Nicht-DBA-Outbound-Fall*»): Freistellungsmethode in Art. 52 Abs. 1 DBG;
- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat («*DBA-Outbound-Fall*»): im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarte Freistellungsmethode.

Bei der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte handelte es sich um einen *Nicht-DBA-Outbound-Fall*, so dass die unilaterale Freistellungsmethode in Art. 52 Abs. 1 DBG anwendbar ist.

2.5.2.1 Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung

Art. 52 Abs. 1 DBG, der den Umfang der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit juristischer Personen regelt, schreibt als unilaterale Massnahme zur *Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung* die unbedingte Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt vor.³³ Diese Methode gilt auch im Interkantonalen Steuerrecht zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung.³⁴

2.5.2.2 Wettbewerbsneutralität im Betriebsstättenstaat

Im Abkommensrecht stehen einem Vertragsstaat zwei Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zur Auswahl:

- Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977): Freistellungsmethode;
- Art. 23B Abs. 1 OECD-MA (1977): Anrechnungsmethode.

Die *Freistellungsmethode* verfolgt das Ziel der Gleichbehandlung bzw. Wettbewerbsneutralität unter den Investoren im *Quellenstaat* (sog. Kapitalimportneutralität).³⁵ Der zur Besteuerung berechnete Ansässigkeitsstaat ist auch dann zur Freistellung verpflichtet, wenn der ebenfalls zur Besteuerung berechnete Quellenstaat den auch ihm zugeteilten Anteil an den Steuerfaktoren nicht besteuert.

Im Unterschied dazu verfolgt die *Anrechnungsmethode* das Ziel der Gleichbehandlung bzw. Wettbewerbsneutralität unter den Investoren im *Ansässigkeitsstaat*, unabhängig davon, ob diese im Inland oder Ausland investieren (sog. Kapitalexportneutralität).³⁶ Der zur Besteuerung berechnete Ansässigkeitsstaat kann den ihm zugeteilten Anteil an den Steuerfaktoren besteuern, muss jedoch die Steuer des ebenfalls zur Besteuerung berechtigten Quellenstaates an seine eigene Steuer anrechnen. Die Anrechnungsmethode führt dementsprechend zu einer *Hochschleusung des Steuerniveaus* des Quellenstaates auf dasjenige des Ansässigkeitsstaates. Ein hervorstechendes Merkmal der Anrechnungsmethode besteht darin, dass sie im Ergebnis – im Unterschied zur Freistellungsmethode – die *doppelte Nichtbesteuerung vermeidet*.

29 Art. 50 DBG.

30 Art. 52 Abs. 1 DBG.

31 Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG.

32 Art. 52 Abs. 2 DBG.

33 LOCHER, Art. 52 DBG N 6; ATHANAS/GIGLIO, Art. 6 DBG N 25, Art. 52 DBG N 19.

34 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 5 ff.; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 4 N 1 ff.

35 VOGEL, Art. 23 OECD-MA N 7; SALOM, Rem. intro. art. 23 A, 23 B OECD-MA N 20 ff.

36 VOGEL, Art. 23 OECD-MA N 7; SALOM, Rem. intro. art. 23 A, 23 B OECD-MA N 20 ff.

Nach dem fiskalpolitischen Konzept der Schweiz sollen im *Nicht-DBA-Outbound-Fall* und *DBA-Outbound-Fall* niedrige Steuern im Betriebsstättenstaat den Schweizer Unternehmen zugute kommen. Die *doppelte Nichtbesteuerung* im Fall der Nichtbesteuerung im Betriebsstättenstaat kann und soll die Freistellungsmethode *nicht vermeiden*.

Der deutsche Gesetzgeber hat die Wahl der Methode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung davon abhängig gemacht, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:³⁷

- *Nicht-DBA-Outbound-Fall*: Anrechnungsmethode in § 34c Abs. 1 EStG;
- *DBA-Outbound-Fall*: im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarte Freistellungsmethode.

Die Freistellungsmethode für ausländische Betriebsstättengewinne wird in der deutschen Abkommenspolitik zunehmend nur mit einem *Aktivitätsvorbehalt* angewendet. Für passive Betriebsstätten kommt es zum Rückgriff auf die Anrechnungsmethode aufgrund von *Switch-over-Klauseln* im Abkommensrecht (Art. 23A Abs. 4 OECD-MA) oder unilateralen Steuerrecht (§ 20 Abs. 2 AStG).³⁸

2.5.3 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Regelungen und Literatur

Für die erste Weichenstellung waren folgende *Rechtsauffassungen* des Bundesgerichts ausschlaggebend:

- *Teilschritt 1*: Die erste Auffassung, dass die unilaterale Regelung in Art. 52 Abs. 1 DBG, mit der einseitig eine internationale Doppelbesteuerung vermieden werden soll, tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen ist, begründet das Bundesgericht mit einem allgemeinen Verweis auf eine *abkommensrechtliche Regelung* und einem Zitat von DANIEL DE VRIES REILINGH.
- *Teilschritt 2*: Die zweite Auffassung, wonach die unilaterale Regelung in Art. 52 Abs. 1 DBG gleichzeitig nach Möglichkeit die doppelte Nichtbesteuerung verhindern soll, begründet das Bundesgericht mit einem allgemeinen Verweis auf den IFA-Generalbericht «*Doppelte Nichtbesteuerung*» von MICHAEL LANG aus dem Jahr 2004.

Diesen drei Verweisen ist nachzugehen:

2.5.3.1 Abkommensrechtliche Regelung

Bei der vom Bundesgericht angesprochenen abkommensrechtlichen Regelung, welche bei einer zu starken Ausdehnung des unilateralen Besteuerungsrechts in Art. 52 Abs. 1 DBG korrigierend eingreift – soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist –, handelt es sich offensichtlich um die Begrenzung des Besteuerungsrechts von Unternehmensgewinnen in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (2010). Ein Vertragsstaat kann Gewinne eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates nur dann besteuern, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit durch eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) im erstgenannten Vertragsstaat ausübt.

Der These im Teilschritt 1 stehen die folgenden Überlegungen entgegen:

- Im *DBA-Outbound-Fall* bestimmt sich der Betriebsstättenbegriff nicht nach Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG, sondern nach dem im Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarten Betriebsstättenbegriff, wobei der dazugehörige OECD-Kommentar als Auslegungshilfe heranzuziehen ist.³⁹ Eine abkommensrechtliche Regelung kann dementsprechend den Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG gar nie einschränken.
- Das Abkommensrecht begrenzt nicht nur das Besteuerungsrecht der Schweiz für ausländische Betriebsstättengewinne von schweizerischen Unternehmen, sondern auch für schweizerische Betriebsstättengewinne von Unternehmen im Ausland. Daraus ergibt sich, dass *auch* bei einer zu starken Ausdehnung der unilateralen Regelung in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG, mit der das Besteuerungsrecht der Schweiz für inländische Betriebsstättengewinne angeknüpft wird, die abkommensrechtliche Regelung, und zwar Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) iVm Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (2010) – soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist –, korrigierend eingreift.

Weil das Abkommensrecht die unilaterale Anknüpfung der beschränkten Steuerpflicht von schweizerischen Betriebsstätten von Unternehmen im Ausland in Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG nur begrenzt, jedoch nicht ausdehnt, drängt sich nach Auffassung von PETER LOCHER eine tendenziell extensive Auslegung auf.⁴⁰ Gleichzeitig warnt er jedoch davor, dass derselbe Betriebsstättenbegriff in Art. 52 Abs. 1 DBG auch für die unilaterale Freistellung

37 JAKOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 412 ff.; BRÜNINGHAUS, Verrechnungspreise, Kapitel K N 5.

38 JAKOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 417 f.

39 Siehe zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen JUNG, Abkommensmissbrauch, 5 ff.; OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 373 ff.

40 LOCHER, Art. 51 DBG N 10, Art. 4 DBG N 24.

von ausländischen Betriebsstättengewinnen von schweizerischen Unternehmen anwendbar ist, weshalb sich eine allzu extensive Interpretation als «*Bumerang*» erweisen kann.⁴¹ Das Bundesgericht hat diese Auffassung im DBG-Kommentar von PETER LOCHER, auf dessen «*Bumerang*» in zahlreichen späteren Publikationen verwiesen wird,⁴² weder zitiert noch sich damit auseinandergesetzt. Das Bundesgericht ruft bloss ein einziges Zitat an, das seine Schlussfolgerungen untermauern soll.

2.5.3.2 DANIEL DE VRIES REILINGH (2011)

Geht man diesem Zitat nach, so liest man in der Dissertation von DANIEL DE VRIES REILINGH auf Seite 119:⁴³

«Le terme «entreprise», comme d'ailleurs celui d'«établissement stable» [...], figurant aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD est identique à celui des art. 4 al. 1 lettres a et b et 51 al. 1 lettres a et b LIFD, si bien que la doctrine considère en règle générale que le législateur a voulu la même définition que l'entreprise (ou l'établissement stable) concernée soit située en Suisse (en cas d'assujettissement limité) ou à l'étranger (en cas de d'assujettissement illimité).»

DANIEL DE VRIES REILINGH ist dementsprechend der Auffassung, dass der Gesetzgeber in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG einen *einheitlichen* Betriebsstättenbegriff erlassen wollte und untermauert seine Aussage mit Zitaten von LOCHER (Art. 6 DBG N 9, 11, Art. 52 DBG N 11), ATHANAS/GIGLIO (Art. 6 DBG N 6), PASCHOUD (Art. 4 LIFD N 6, Art. 6 LIFD N 8) und BRÜLISAUER (Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 12).

Er hält auf der folgenden Seite fest, dass diese Symmetrie nicht selbstverständlich sei, da das fiskalpolitische Interesse der Schweiz in den beiden Situationen, ausländische Betriebsstätte eines schweizerischen Unternehmens und schweizerische Betriebsstätte eines Unternehmens im Ausland, gegenläufig seien:⁴⁴

«Cette symétrie des règles (en cas de d'assujettissement limité et en cas de d'assujettissement illimité) ne va pas de soi, car les situations visées ne sont pas les mêmes. [...] L'intérêt public est donc opposé dans les deux situations et l'on pourrait le résumer ainsi: exclure peu, mais inclure beaucoup.»

DANIEL DE VRIES REILINGH warnt im Anschluss an seine Ausführungen zu den gegenläufigen fiskalpolitischen Interessen vor den *kontraproduktiven Folgen* eines zu weit gefassten Betriebsstättenbegriffs und zitiert dabei in der

Fussnote 470 den «*effet boomerang*» von LOCHER (Art. 52 DBG N 12).

Die in seiner Dissertation vertretene Auffassung führt DANIEL DE VRIES REILINGH auch im Basler Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht aus und warnt dort erneut vor dem «*Bumerangeffekt*»:⁴⁵

«Es gilt deshalb zu berücksichtigen, dass eine extensive Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Anwendung von [...] Art. 51 Abs. 1 DBG einen «Bumerangeffekt» haben kann, da derselbe Begriff auch im Rahmen von [...] Art. 52 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG gilt [...]»

Dementsprechend erweist sich die vom Bundesgericht angerufene Stelle bei DANIEL DE VRIES REILINGH als *Bumerang*; sie spricht nicht für, sondern gegen die These, dass der Betriebsstättenbegriff in Art. 52 Abs. 1 DBG tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen sei bzw. für Betriebsstätten im Ausland die Anforderungen etwas höher gesteckt werden dürfen als für Betriebsstätten in der Schweiz.

2.5.3.3 MICHAEL LANG (2004)

Der These im Teilschritt 2 liegt der Gedanke zugrunde, der Zweck der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ergäbe sich zwangsläufig als *Umkehrschluss* aus dem Zweck in Art. 52 Abs. 1 DBG, der in der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung besteht.

Dieser These stehen die folgenden Überlegungen entgegen:

- Art. 52 Abs. 1 DBG ist im Nicht-DBA-Outbound-Fall anwendbar. Im DBA-Outbound-Fall ist hingegen die in einem Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 23A Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarte Freistellungsmethode anwendbar. Die doppelte Nichtbesteuerung, die aufgrund von Art. 52 Abs. 1 DBG eintreten kann, kann somit gar nie und somit auch nicht in bestimmten Konstellationen durch ein Doppelbesteuerungsabkommen verhindert werden.
- Nimmt man den IFA-Generalbericht «*Doppelte Nichtbesteuerung*» von MICHAEL LANG aus dem Jahr 2004, auf den das Bundesgericht verweist, trotzdem zur Hand, findet man auf Seite 29 seine Beobachtung, dass das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung immer häufiger «*in einem Atemzug*» mit dem Ziel der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung genannt werde.⁴⁶ Den Doppelbesteuerungsabkommen liege jedoch keineswegs allgemein der Gedanke zugrunde, die doppelte Nichtbesteuerung vermeiden zu wollen; dies treffe höchstens in bestimmten Konstellationen zu. Die Auffassung, das Ziel der

41 LOCHER, Art. 51 DBG N 10, Art. 4 DBG N 24.

42 Zum Beispiel BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 12 Fn. 76; DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 120 Fn. 470.

43 DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 119.

44 DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 120.

45 DE VRIES REILINGH, § 11 N 38.

46 LANG, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteuerung, 29 f., 35 ff.

Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ergäbe sich als Umkehrschluss aus dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung, lehnt MICHAEL LANG ab. Er macht dazu ein *Beispiel zur doppelten Nichtbesteuerung von Betriebsstättengewinnen*, die aufgrund der *Freistellungsmethode* eintreten kann:⁴⁷ Eine doppelte Nichtbesteuerung kann dann eintreten, wenn ein Quellenstaat das ihm abkommensrechtlich zugeteilte Besteuerungsrecht nicht ausübt. Die Zielsetzung der Freistellungsmethode mache dieses Ergebnis geradezu erforderlich. Die Freistellungsmethode verfolge das Ziel der Kapitalimportneutralität. Werden andere Investoren im Quellenstaat nicht besteuert, dann sei es konsequent, dass die grenzüberschreitende Investition genauso behandelt werde.

- Liest man im IFA-Generalbericht weiter, so stösst man auf Seite 54 auf die *Anrechnungsmethode*. Die Anrechnungsmethode verfolgt das Ziel der Kapital-exportneutralität:⁴⁸

«Zutreffend weist der OECD-Kommentar darauf hin, dass der Einsatz der Anrechnungsmethode bewirkt, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, die sich im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode ergeben würden, wenn der Quellenstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht ausschöpft.»

- Die Freistellungs- und die Anrechnungsmethoden sind nicht zwei Seiten ein und derselben Medaille. Die Schweiz hat sich in Art. 52 Abs. 1 DBG für die Freistellungsmethode entschieden und damit die Möglichkeit der doppelten Nichtbesteuerung von ausländischen Betriebsstättengewinnen bewusst in Kauf genommen bzw. *gewollt*, weil sie dem fiskalpolitischen Interesse der Wettbewerbsneutralität im Betriebsstättenstaat ein höheres Gewicht beigemessen hat.⁴⁹

Der vom Bundesgericht angerufene IFA-Generalbericht von MICHAEL LANG spricht dementsprechend nicht für, sondern gegen die These der impliziten Berücksichtigung der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung in Art. 52 Abs. 1 DBG.

2.6 Funktions- und Wertschöpfungsanalyse

Bevor die vom Bundesgericht bei der *zweiten Weichenstellung* angerufene Literatur und die angewendeten Kriterien analysiert werden, sind die Funktionen von Betriebsstätten, um die es im vorliegenden Fall aus

methodischer Sicht geht, genauer anzusehen und steuer- und gesellschaftsrechtlich voneinander abzugrenzen:

- unilaterale Gewinnabgrenzungsmethoden;
- Gewinnabgrenzungsmethode der OECD;
- Leitungsfunktionen von Hauptsitz und Zweigniederlassung.

Bei der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte handelte es sich um einen *Nicht-DBA-Outbound-Fall*, so dass die unilateralen Gewinnabgrenzungsmethoden anwendbar sind.

Die vom Bundesgericht angewendete Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen (*«significant people functions»*) entspricht weitgehend der Funktionsanalyse des *Authorised OECD Approach* (*«AOA»*) des Art. 7 OECD-MA (2010). Es ist daher notwendig, auch die Gewinnabgrenzungsmethode der OECD genauer anzusehen, um das methodische Vorgehen des Bundesgerichts verstehen zu können.

2.6.1 Unilaterale Gewinnabgrenzungsmethoden

Die *anwendbare* Methode zur internationalen Gewinnabgrenzung zwischen ausländischer Betriebsstätte und schweizerischem Hauptsitz hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist oder nicht:

- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat (*«Nicht-DBA-Outbound-Fall»*): *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG;
- ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat (*«DBA-Outbound-Fall»*): *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG; im Verhältnis zu einem Vertragsstaat, mit dem die Schweiz eine Bestimmung in Anlehnung an Art. 7 OECD-MA (2010) vereinbart hat, ist sie nur insoweit anwendbar, als sie nicht gegen die Begrenzung des Besteuerungsrechts der Schweiz verstösst.⁵⁰

Im Verhältnis zu der von der X. Finanz AG auf den Cayman Islands unterhaltenen Betriebsstätte (*Nicht-DBA-Outbound-Fall*) ist somit die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG anwendbar.

47 LANG, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteuerung, 32.

48 LANG, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteuerung, 54.

49 Siehe dazu DANON, *Bénéfices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD*, 356.

50 STOCKER, *Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten*, 89.

2.6.1.1 Interkantonale Steuerauscheidung

Die «Zugehörigkeit zu einem Unternehmen als dessen Teil» ist das hervorstechende Merkmal des Betriebsstättenbegriffs im Interkantonalen Steuerrecht.⁵¹ Der Betriebsstättenbegriff steht dementsprechend auf dem Boden einer *eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion*, wonach solche Gewinne eines Unternehmens der Betriebsstätte zugerechnet werden, an denen sie wesentlich beteiligt ist.⁵²

Nach dem Interkantonalen Steuerrecht erfolgt die *Gewinnabgrenzung* für interkantonale Unternehmen im Grundsatz nach der *quotenmässigen* Ausscheidungsmethode.⁵³ Danach werden prozentuale Anteile an den Steuerfaktoren auf das Hauptsteuerdomizil (Hauptsitz) und das Nebensteuerdomizil (Betriebsstätte) nach einem bestimmten Schlüssel aufgeteilt. Es werden höchstens der Gesamtgewinn und das -kapital des interkantonalen Unternehmens besteuert.

In der Praxis wird zwischen der direkten und der indirekten Methode unterschieden:⁵⁴ Bei der *direkten Methode* stützt sich die Berechnung der Quote direkt auf die Buchhaltungen des Hauptsitzes und der Betriebsstätte. Der Gesamtgewinn wird im Verhältnis der Gewinne und das Gesamtkapital im Verhältnis der Aktiven aufgeteilt. Bei der *indirekten Methode* werden die Quoten mit Hilfe von typischen Betriebsfaktoren berechnet. Als Betriebsfaktoren für die Ausscheidung des Gesamtgewinns werden vor allem die Umsätze oder die *eingesetzten Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit)* verwendet. Die indirekte Methode ist nur ausnahmsweise zulässig, zum Beispiel dann, wenn keine separaten Buchhaltungen geführt werden oder wenn sie besser als die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode zum Ausdruck bringt, in welchem Mass die Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns des Unternehmens beiträgt.⁵⁵

2.6.1.2 Internationale Steuerauscheidung

2.6.1.2.1 ANGELO DIGERONIMO (2000)

Die ausländischen Betriebsstättengewinne sind nach herrschender Lehre aufgrund des Verweises in Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG auf die Grundsätze des Bundesrechts

über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung grundsätzlich nach der *quotenmässigen-direkten* Ausscheidungsmethode (im Abkommensrecht als «*indirekte Methode*» bezeichnet) des Interkantonalen Steuerrechts abzugrenzen.⁵⁶ Für die Abgrenzung von ausländischen Betriebsstättenverlusten sind die besonderen Regeln in Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG zu berücksichtigen.⁵⁷

In Abweichung von der herrschenden Lehre wendet die *Eidg. Steuerverwaltung* ein *eigenes Ausscheidungsmodell* an: In einem Aufsatz aus dem Jahr 2000 hält ANGELO DIGERONIMO, ehemaliger Mitarbeiter der Eidg. Steuerverwaltung und Experte für Verrechnungspreise sowie Delegierter der Schweiz zwischen 1974 und 2008 bei der Erarbeitung sämtlicher Berichte der OECD auf dem Gebiete der Verrechnungspreise, die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zu Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG fest.⁵⁸ Hier kommt man der vom Bundesgericht für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zur Hilfe beigezogenen *Funktionsanalyse* erstmals auf die Spur, allerdings im Zusammenhang mit der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen (z. B. andere Konzerngesellschaften) andererseits:

- Das *dealing at arm's length*-Prinzip gilt für alle Geschäftsbeziehungen zwischen dem schweizerischen Hauptsitz und der ausländischen Betriebsstätte. Es wird versucht, die *internationale Gewinnabgrenzung* zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte «*nicht anders als bei Geschäftsvorfällen unter Konzerngesellschaften*» vorzunehmen, soweit nicht die Einschränkungen über die Besteuerung von Betriebsstätten im OECD-Betriebsstättenbericht (1994) entgegenstehen.⁵⁹ Diese Einschränkungen, die hauptsächlich in Bezug auf die Gewinnrealisierung bestehen, ergeben sich daraus, dass die Betriebsstätte rechtlich nur ein Bestandteil des Unternehmens ist.⁶⁰
- Es wird die *objektive* Ausscheidungsmethode (im Abkommensrecht als «*direkte Methode*» bezeichnet) *nach folgendem Modell* angewendet:⁶¹ Die Steuerfaktoren des schweizerischen Unternehmens bilden die Grundlage der internationalen Gewinnab-

51 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 N 1.

52 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 32 N 12; STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 91.

53 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3 ff.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 16 ff.

54 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3 ff.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 25 ff.

55 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 32.

56 LOCHER, Art. 52 DBG N 25; ATHANAS/GIGLIO, Art. 52 DBG N 22, Art. 6 DBG N 20.

57 ATHANAS/GIGLIO, Art. 6 DBG N 18 ff.

58 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1433 ff.

59 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1437.

60 OECD, Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments (1994), Ziff. I.2.b).

61 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1440.

grenzung. Die ausländischen Betriebsstättengewinne werden vom schweizerischen Gesamtergebnis abgezogen. Ausländische Betriebsstättenverluste werden zunächst ausschliesslich vom schweizerischen Hauptsitz übernommen.

- Der «*funktionalen Betrachtungsweise*» kommt bei der Zurechnung von Aktiven zwischen schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Betriebsstätte zentrale Bedeutung zu:⁶² «Aktiven – einschliesslich Forderungen – die in den Büchern einer Betriebsstätte ausgewiesen werden, bedeuten i.d.R., dass die betreffende Betriebsstätte diese zur Erfüllung ihrer Funktionen einsetzt bzw. das zugehörige Gewinn- und Risikopotential übernommen hat.»

Die Funktionsanalyse ist das hervorstechende Merkmal der international weitverbreiteten *objektmissigen* Ausscheidungsmethode. Nach dieser Methode werden die Steuerfaktoren der Betriebsstätte unabhängig vom Gesamtergebnis des Unternehmens ermittelt. Das Ausscheidungsmodell der Eidg. Steuerverwaltung ist dementsprechend ein *Mischmodell* aus Elementen der objektmissigen und der quotenmässigen Methode. Kernelement dieses Mischmodells ist die Funktionsanalyse der objektmissigen Ausscheidungsmethode.

Die Spur zur Funktionsanalyse lässt sich in der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur internationalen Gewinnabgrenzung weiterverfolgen:

2.6.1.2.2 ALEX KALBERMATTEN (2003)

Das Ausscheidungsmodell der Eidg. Steuerverwaltung wird im Jahr 2003 von ALEX KALBERMATTEN in einem nicht veröffentlichten Exposé als sog. «*direkte Ausscheidung gemäss DBG*» bezeichnet.⁶³ Den letzten Schritt der *internationalen Gewinnabgrenzung* beschreibt er wie folgt:

«Ergibt eine Funktionsanalyse (z.B. aufgrund der Lohnsumme), dass die ausländischen Betriebsstättenabschlüsse nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen, erfolgt die internationale Steuerauscheidung nach Ermessen. Der dem Ausland zurechenbare Gewinn wird dabei i.d.R. mit einer Pauschale von 5% auf den im Ausland angefallenen Kosten festgesetzt.»

Mit dem Wort «*direkte*» und mit der Formulierung «*gemäss DBG*» bringt ALEX KALBERMATTEN das *Mischmodell* der Eidg. Steuerverwaltung zum Ausdruck, das aus Elementen der international weitverbreiteten objektmissigen Methode (im Abkommensrecht als «*direkte Methode*» bezeichnet) und der helvetischen quotenmässigen Methode besteht.

Die bei ANGELO DIGERONIMO gefundene Spur lässt sich auch zurückverfolgen: Die Funktionsanalyse der international weitverbreiteten objektmissigen Gewinnabgrenzungsmethode hat sich seit den Arbeiten des Finanzausschusses der OECD ab dem Jahr 1994 für eine Revision der alten Fassung von Art. 7 OECD-MA (1977) unbenutzt in die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur internationalen Gewinnabgrenzung nach der quotenmässigen-direkten Methode gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG eingeschlichen:

2.6.2 OECD-Gewinnabgrenzungsmethode: Authorised OECD Approach (2008)

2.6.2.1 Fiktion des selbständigen Unternehmens

Nach der alten Fassung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) kann ein Vertragsstaat Gewinne eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaates nur dann und insoweit besteuern, als die Unternehmensgewinne einer dort gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können.⁶⁴ Die Zurechnung von Unternehmensgewinnen erfolgt nach dem unilateralen Steuerrecht der Vertragsstaaten.

Für die Auslegung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) können Vertragsstaaten zwei verschiedene Methoden anwenden:⁶⁵

- Methode der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Relevant Business Activity Approach, «*RBA-Approach*»);
- Methode der Fiktion des selbständigen Unternehmens (Functionally Separate Entity Approach, «*FSE-Approach*»).

Nach dem RBA-Approach werden nur solche Gewinne eines Unternehmens einer Betriebsstätte zugerechnet, an denen sie wesentlich beteiligt ist. Die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne können nicht grösser sein als die Gewinne des Gesamtunternehmens aus der massgeblichen Geschäftstätigkeit. Diese Methode entspricht weit-

64 Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) lautet: «The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.» In möglichst genauer Übersetzung: «Die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.»

65 OECD, Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments (1994), Ziff. I.2.b).

62 DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, 1443.

63 KALBERMATTEN, Internationale Steuerauscheidung, 1 ff.

gehend der *quotenmässigen-direkten* Ausscheidungspraxis des Interkantonalen Steuerrechts, die nach herrschender Lehre auch für die internationale Steuerauscheidung von *ausländischen* Betriebsstätten von Unternehmen in der Schweiz nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG massgebend ist.⁶⁶ Die alte Fassung von Art. 7 Abs. 4 OECD-MA (1977) erlaubt eine solche internationale Aufteilung des Gesamtgewinns des Unternehmens auf die ausländische Betriebsstätte und den schweizerischen Hauptsitz.⁶⁷

Im Unterschied dazu widerspiegelt der FSE-Approach den Wortlaut der alten Fassung von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (1977).⁶⁸ Diese Auslegungsmethode begrenzt die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne nicht auf die Gewinne des Gesamtunternehmens oder auf die Geschäftstätigkeit, an welcher die Betriebsstätte massgeblich beteiligt ist. Die Betriebsstätte wird *fiktiv* wie ein selbständiges Unternehmen mit eigener Geschäftstätigkeit beurteilt, unter Anwendung des *dealing at arm's length*-Prinzips insbesondere auch auf Geschäftsbeziehungen zwischen der Betriebsstätte und dem Hauptsitz. Gewinne können auch dann der Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn das Gesamtunternehmen keinen Gewinn erzielt. Diese Methode entspricht weitgehend der *objektmassigen* Ausscheidungspraxis, die nach herrschender Lehre für die internationale Steuerauscheidung von *inländischen* Betriebsstätten von Unternehmen im Ausland nach Art. 52 Abs. 2 DBG massgebend ist.⁶⁹

Um eine einheitliche Anwendung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) sicherzustellen, arbeitete der Finanzausschuss der OECD seit 1994 an der Formulierung einer Arbeitshypothese, wonach der FSE-Approach die für die

Auslegung von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (1977) bevorzugte Methode sei. Die Arbeitshypothese wurde im Diskussionsentwurf (2003) erstmals als *Authorised OECD Approach* («AOA») bezeichnet.⁷⁰ Nach diesen jahrzehntelangen Vorarbeiten wurde im OECD-Betriebsstättenbericht (2008) der FSE-Approach als *Authorised OECD Approach* («AOA») für die Auslegung von Art. 7 OECD-MA festgelegt.⁷¹ Für die Umsetzung der neuen Auslegungsmethode im OECD-MA mussten im Jahr 2010 der Wortlaut von Art. 7 OECD-MA revidiert und der dazugehörige Kommentar angepasst werden. Insoweit die alte Fassung von Art. 7 OECD-MA und der dazugehörige Kommentar nicht im Widerspruch standen, wurde der Kommentar zu Art. 7 OECD-MA bereits im Jahr 2008 angepasst.

2.6.2.2 Zurechnung von Betriebsstättengewinnen

2.6.2.2.1 Selbständigkeitsfiktion

Nach dem FSE-Approach des AOA in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) werden die Gewinne, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, unter einer *Fiktion* ermittelt, die aus zwei Elementen besteht:⁷²

- Die Betriebsstätte ist ein *selbständiges* Unternehmen;
- Geschäftsvorfälle («*transactions*») mit verbundenen Unternehmen und Geschäftsbeziehungen («*dealings*») zu anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) erfolgen nach dem *dealing at arm's length*-Prinzip, unter Berücksichtigung der durch die Betriebsstätte ausgeübten *Funktionen*, der genutzten *Wirtschaftsgüter* und übernommenen *Risiken*.

Hier endet die Spur zur Funktionsanalyse – bei der aktuellen Fassung von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010):

«For the purposes of this Article and Article [23A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.»

In möglichst genauer Übersetzung:

«Im Sinne dieses Artikels und von Artikel [23A] [23B] können in jedem Vertragsstaat diejenigen Gewinne der in Absatz 1 erwähnten Betriebsstätte zugerechnet werden, die sie, insbesondere im Geschäftsverkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, voraussicht-

66 LOCHER, Art. 52 DBG N 33; STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 89; ATHANAS/GIGLIO, Art. 52 DBG N 19 ff.

67 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 91.

68 Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (1977) lautet: «Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.» In möglichst genauer Übersetzung: «Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden, vorbehaltlich des Absatzes 3, in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Geschäftsverkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.»

69 LOCHER, Art. 52 DBG N 43 ff.; STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 89; ATHANAS/GIGLIO, Art. 52 DBG N 49 ff.

70 OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (2004), Ziff. 6.

71 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008), Teil I Ziff. 9.

72 Komm. OECD-MA (2010), Art. 7 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 15.

lich hätte erzielen können, wenn sie die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte; bei der Gewinnzurechnung sind die vom Unternehmen über die Betriebsstätte und andere Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, die verwendeten Aktiven und die übernommenen Risiken zu berücksichtigen.»

Die *Funktionsanalyse* ist das hervorstechende Merkmal der internationalen Gewinnabgrenzungsmethode nach dem AOA in Art. 7 OECD-MA (2010).

Art. 7 Abs. 4 OECD-MA (1977) wurde mit dem 2010 Update gestrichen, da die darin als zulässig vorgesehene Gesamtgewinnaufteilungsmethode mit dem *dealing at arm's length*-Prinzip der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) grundsätzlich nicht vereinbar ist.⁷³ Die internationale Gewinnabgrenzung von ausländischen Betriebsstätten von Unternehmen in der Schweiz nach der quotenmässigen-direkten Methode des Interkantonalen Steuerrechts ist somit im Verhältnis zu einem Vertragsstaat, mit dem die Schweiz eine Bestimmung in Anlehnung an Art. 7 OECD-MA (2010) vereinbart hat, nur noch insoweit anwendbar, als diese nicht gegen die Begrenzung des Besteuerungsrechts der Schweiz verstösst.⁷⁴ Art. 52 Abs. 3 Satz 4 DBG behält in diesem Sinne abkommensrechtliche Regelungen vor.

2.6.2.2.2 Zwei-Schritte-Methode

Mit dem 2010 Update wurde der Kommentar zu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) an die Selbstständigkeitsfiktion des AOA angepasst. Die Ermittlung der Gewinne, die nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (2010) der Betriebsstätte zuzurechnen sind, erfolgt in zwei Schritten:⁷⁵

- In einem ersten Schritt ist für die Betriebsstätte eine *Funktionsanalyse* zu erarbeiten: Dabei sind der Betriebsstätte Rechte und Verbindlichkeiten zuzurechnen, die aus Geschäftsvorfällen mit anderen Unternehmen entstanden sind. Ausserdem sind das wirtschaftliche Eigentum an Wirtschaftsgütern und die übernommenen Risiken unter Berücksichtigung von wesentlichen Personalfunktionen («*significant people functions*») der Betriebsstätte zuzurechnen.⁷⁶ Unter Berücksichtigung der der Betriebsstätte zugerechneten Wirtschaftsgüter und Risiken ist der Betriebsstätte auch ein Kapital zuzurechnen.

- In einem zweiten Schritt werden die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) auf die der Betriebsstätte zugerechneten Geschäftsvorfälle («*transactions*») mit verbundenen Unternehmen angewendet, um die Verrechnungspreise zu bestimmen. Die Richtlinien werden, und das ist hier das hervorstechende Merkmal des AOA, analog auf Geschäftsbeziehungen («*dealings*») zwischen der Betriebsstätte und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) angewendet. In Bezug auf das Mass der Selbstständigkeitsfiktion und die Gewinnrealisierung werden in der Zukunft noch komplexe Fragen zu beantworten sein. Nach dem Konzept der Richtlinien widerspiegeln die Verrechnungspreise in der Regel die Funktionen, die ein Unternehmen ausübt, unter Berücksichtigung der genutzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken.⁷⁷

Nach dem AOA wird das wirtschaftliche Eigentum an Wirtschaftsgütern dann der Betriebsstätte zugerechnet, wenn sie diese nutzt und die dazu notwendigen wesentlichen Personalfunktionen ausübt. Es ist davon auszugehen, dass dabei auf den Arbeitsort der Personen, die diese Funktionen ausüben, abzustellen ist.⁷⁸ Hierin liegt ein weiteres hervorstechendes, geradezu revolutionäres Merkmal des AOA, und man kommt der vom Bundesgericht für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG zur Hilfe beigezogenen *Wertschöpfungsanalyse* erstmals auf die Spur, allerdings im Zusammenhang mit der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen (z. B. andere Konzerngesellschaften) andererseits: Der AOA stellt bei der internationalen Gewinnabgrenzung auf *wertschöpfende Personalfunktionen* der Betriebsstätte ab. Diese Anknüpfung an wesentliche Personalfunktionen am Ort der Wertschöpfung wird zu einer *internationalen Steuerumverteilung* führen. In diese Richtung geht auch der OECD-Diskussionsentwurf (2013) für die Ermittlung der Verrechnungspreise von immateriellen Wirtschaftsgütern: Dieser schlägt eine Berücksichtigung der lokalen Wertschöpfungssubstanz («*performing and controlling of important functions*», «*bearing and controlling risks and costs*») vor.⁷⁹ Die Anknüpfung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien an Funktionen, die ihrerseits Personal am Ort

73 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008), Teil 1 Ziff. 291 ff.

74 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 89.

75 Komm. OECD-MA (2010), Art. 7 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 21 ff.; siehe dazu Komm. OECD-MA (2008), Art. 7 Abs. 2 OECD-MA Ziff. 17 f. und SASSEVILLE, Art. 7 Abs. 2 OECD-MA N 33 ff.

76 Aufgrund der besonderen Beziehung zwischen Risiko und Finanzaktiven wird im Zusammenhang mit Banken und Versicherungen der Begriff «*key entrepreneurial risk-taking functions*» («*KERT*») verwendet; OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 16.

77 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.42.

78 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 93.

79 OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Ziff. 74 ff.

der Wertschöpfung voraussetzen, würde zu einer weiteren internationalen Steuerumverteilung führen.⁸⁰

Im Unterschied zum AOA und OECD-Diskussionsentwurf (2013) knüpft die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode des Interkantonalen Steuerrechts für die Zuteilung der Wirtschaftsgüter nicht an wesentliche Personalfunktionen am Ort der Wertschöpfung an, sondern stellt nach traditioneller Methode auf die *handelsrechtskonformen* Bilanzen der Betriebsstätte und des Hauptsitzes ab.⁸¹ Die *quotenmässig-direkte* Methode des Interkantonalen Steuerrechts steht der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und somit der Funktionsanalyse des AOA «diametral» entgegen.⁸² Von der handelsrechtskonformen Bilanz darf nur dann abgewichen und zur *quotenmässig-indirekten* Methode übergegangen werden, wenn ihre buchhalterische Zuordnung zum entsprechenden Unternehmensteil nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht.⁸³ Die *quotenmässig-indirekte* Methode stellt auch auf die *eingesetzten Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit)* ab, so dass diese alte helvetische Ausscheidungsmethode implizit auch die Wertschöpfung berücksichtigt.

2.6.3 Leitungsfunktionen von Hauptsitz und Zweigniederlassung

Nachdem die Herkunft und die Bedeutung der Funktions- und Wertschöpfungsanalyse im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen Betriebsstätte und Hauptsitz herausgearbeitet sind, sind die wirtschaftlichen Funktionen der Betriebsstätte gegenüber den *gesellschaftsrechtlichen Leitungsfunktionen* von Hauptsitz und Zweigniederlassung abzugrenzen:

Schweizerische Zweigniederlassungen von Firmen mit Hauptsitz in der Schweiz oder im Ausland sind an ihrem Sitz einzutragen.⁸⁴ Nach der Praxis des Bundesgerichts ist unter einer Zweigniederlassung «*ein kaufmännischer Betrieb zu verstehen, der zwar rechtlich Teil einer Hauptunternehmung ist, von der er abhängt, der aber in eigenen Räumlichkeiten dauernd eine gleichartige Tätigkeit*

wie jene ausübt und dabei über eine gewisse wirtschaftliche und geschäftliche Unabhängigkeit verfügt [...].»⁸⁵

Für die Konkretisierung der *Selbständigkeit* der Zweigniederlassung hatte das Bundesgericht im zitierten Urteil vom 21. Januar 1999 (BGE 117 II 85) auf die Leitungsstruktur abgestellt und dabei eine Kompetenzaufteilung zwischen der Zweigniederlassung und dem Hauptsitz vorausgesetzt. Es musste dementsprechend mindestens ein Mitarbeiter der Zweigniederlassung zum Abschluss von Rechtsgeschäften für das Gesamtunternehmen bevollmächtigt sein, d. h. ohne Mitunterzeichnung durch vertretungsberechtigte Personen des Hauptsitzes.⁸⁶

Mit dem Inkrafttreten am 1. Oktober 2008 der totalrevidierten Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 («HRegV») wird im Rahmen des Eintragungsverfahrens die Selbständigkeit der Zweigniederlassung nicht mehr geprüft (Wegfall der sog. Selbständigkeitserklärung).⁸⁷ Das bundesgerichtliche Erfordernis der funktionalen Trennung der Leitung der Zweigniederlassung vom Hauptsitz gilt nicht mehr: Personen, deren Zeichnungsberechtigung aus dem Eintrag des Hauptsitzes hervorgeht, ohne dass diese auf den Hauptsitz beschränkt ist, sind auch für die Zweigniederlassung zeichnungsberechtigt.⁸⁸ Es ist daher möglich, dass bei einer Zweigniederlassung gar keine Personen eingetragen sind.⁸⁹

Nach der totalrevidierten HRegV gilt somit grundsätzlich, dass Personen, deren Zeichnungsberechtigung aus dem Eintrag des Hauptsitzes hervorgeht, *auch für die Zweigniederlassung* zeichnungsberechtigt sind.⁹⁰ Liegt im umgekehrten Fall eine solche «*Doppelorganschaft*» einer *ausländischen* Zweigniederlassung einer Firma mit Hauptsitz in der Schweiz vor, kann dies *im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen ausländischer Betriebsstätte und schweizerischem Hauptsitz ein Indiz dafür sein, dass der ausländischen Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtunternehmens keine eigenen *Entscheidungsbefugnisse* und somit keine wesentliche Bedeutung zukommt.

2.6.4 Analyse der vom Bundesgericht angerufenen Literatur und angewendeten Kriterien

Die *Rechtsauffassung* für die zweite Weichenstellung, das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in

80 Siehe dazu STOCKER, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 311 und die These «*Derzeit besteht kein internationaler Konsens bezüglich einer sachgerechten Verteilung des Steuersubstrats der multinationalen Konzerne*» bei RÖDDER/PINKERNELL, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, 620.

81 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3 ff.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 32 N 9 ff.

82 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 91.

83 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 32 N 12.

84 Art. 935 Abs. 1 und Abs. 2 OR. Für eine schweizerische Zweigniederlassung einer Firma mit Hauptsitz im Ausland muss ein Bevollmächtigter mit Wohnsitz in der Schweiz und mit dem Recht der geschäftlichen Vertretung bestellt werden.

85 BGE 117 II 85, E. 3; CHAMPEAUX, Art. 109 HRegV N 2.

86 BGE 117 II 85, E. 4.b).

87 BGE 117 II 85, E. 3; ECKERT, Art. 935 OR N 2.

88 Art. 110 Abs. 1 Bst. e HRegV.

89 KRÄHENBÜHL/ZIHLER, Zeichnungsberechtigung und Funktionen in der handelsrechtlichen Praxis, 61; GWELESSIANI, Art. 110 HRegV N 392.

90 Art. 110 Abs. 1 Bst. e HRegV.

Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG sei mit Hilfe einer *Funktions- und Wertschöpfungsanalyse* unter Berücksichtigung der Funktionen, des Personals und der Gehälter auszulegen, begründet das Bundesgericht mit einem Verweis auf eine Stelle im Bericht der OECD «*Issues arising under Article 5 (Permanent establishment) of the Model Tax Convention*» aus dem Jahr 2002. Die Vorinstanz legte das Kriterium mit Hilfe der Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» der Eidg. Steuerverwaltung aus dem Jahr 1991 aus.

Diesen beiden Verweisen ist nachzugehen:

2.6.4.1 Richtlinie «Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte» (1991)

Ausgehend vom Betriebsstättenbegriff des Interkantonalen Steuerrechts hat die Vorinstanz sowohl die *quantitative* als auch die *qualitative* Wesentlichkeit der Geschäftstätigkeit auf den Cayman Islands bejaht. In der Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» der Eidg. Steuerverwaltung aus dem Jahr 1991 fand die Vorinstanz jedoch nur Kriterien für die Prüfung der quantitativen Wesentlichkeit. Sie stellte fest, dass die Richtlinien im Übrigen keine Voraussetzungen hinsichtlich der Prüfung der qualitativen Wesentlichkeit der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit enthalten.⁹¹ So gehe daraus nicht hervor, «*ob bestimmte wichtige Entscheidungsbefugnisse oder aktive Geschäftstätigkeiten bei der Darlehensvergabe zwingend durch Mitarbeiter in der Betriebsstätte wahrgenommen werden müssten beziehungsweise ob die Betriebsstätte gegenüber dem Hauptsitz über gewisse Entscheidungsspielräume verfügen muss.*»⁹² Die Richtlinien würden sich daher vor allem zur Prüfung der quantitativen Wesentlichkeit der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit eignen. Die qualitative Wesentlichkeit begründet die Vorinstanz hauptsächlich mit dem Argument, es sei bei Konzernfinanzierungsgesellschaften wesentstypisch, dass nicht die Organe der X. Finanz AG oder ihre Mitarbeiter die strategischen und taktischen Entscheide bezüglich der zu vergebenden Darlehen fällen, sondern dass diese Aufgabe den dafür zuständigen Personen an der Konzernspitze zukomme.⁹³

Der Argumentation der Vorinstanz stehen folgende Überlegungen entgegen:

- Die Betriebsstättendefinition in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG stellt *keine Anforderungen an die qualitative*

und quantitative Wesentlichkeit der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit. Die herrschende Lehre geht aufgrund der Nichtübernahme des Ausnahmekatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) davon aus, dass in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG von einem «*weitgefassten*» Betriebsstättenbegriff auszugehen ist.⁹⁴

- Geht man von der Vorinstanz angerufenen Richtlinie trotzdem nach, so stellt man fest, dass diese nicht den Zweck hat, Kriterien zur Prüfung an die Hand zu geben, ob die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG erfüllt sind. Die Richtlinie ist anwendbar auf schweizerische Betriebsstätten von Unternehmen mit Hauptsitz in einem Vertragsstaat («*DBA-Inbound-Fall*»), ursprünglich für niederländische Unternehmen mit schweizerischen Betriebsstätten («*Swiss finance branches*»). Die Richtlinie hat auch nicht den Zweck, Kriterien zur Prüfung an die Hand zu geben, ob ein ausländisches Unternehmen eine Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung in der Schweiz im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) ausübt. Das Vorliegen einer schweizerischen Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) wird von der Richtlinie *vorausgesetzt*.
- Hintergrund der Richtlinie ist die alte Fassung von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA (1977):⁹⁵ Nach der darin enthaltenen Regel werden Zinsen, die der Hauptsitz einer Betriebsstätte für interne «*Darlehen*» belastet, steuerlich nicht anerkannt. Eine Ausnahme gilt für Banken und Finanzinstitute. In diesem Sinne hält die Richtlinie fest: Im Verhältnis zwischen schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Betriebsstätte sind Forderungsverhältnisse wie unter unabhängigen Dritten nur bei Banken und Finanzinstituten zulässig, die kraft Bundesrecht der Aufsicht der Eidg. Bankkommission (diese wurde am 1. Januar 2009 in die heutige FINMA überführt) unterstellt sind. Die Richtlinie verfolgt somit das Ziel, den Funktionsnutzen der internen Finanzierung auch bei bankenähnlichen Finanzgesellschaften angemessen zu entschädigen. Die Richtlinie stellt somit quantitative Voraussetzungen für eine «*bankähnliche Behandlung*» einer schweizerischen *Betriebsstätte* auf und enthält Regeln für die Ermittlung des unverzinslichen Dotationskapitals und des auf der internen Finanzierung zulässigen Nutzungsentgeltes.

91 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 4.d).

92 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 4.d).

93 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 4.g).

94 LOCHER, Art. 4 DBG N 27 i.V.m. Art. 51 N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSSt N 2 ff., Art. 55 BdBSSt N 3 ff.

95 Siehe dazu Art. 7 Abs. 3 OECD-MA (2008) und Komm. OECD-MA (2008), Art. 7 Abs. 3 OECD-MA Ziff. 41 f.

- Aufgrund der Festlegung des AOA im OECD-Betriebsstättenbericht (2008) als massgebliche Auslegungsmethode mussten Art. 7 OECD-MA im Jahr 2010 und der dazugehörige Kommentar in den Jahren 2008 und 2010 angepasst werden. Der OECD-Betriebsstättenbericht (2010), auf den der Kommentar (2010) in Ziff. 8 zu Art. 7 OECD-MA verweist, enthält Regeln, wonach Betriebsstätten ihrem Hauptsitz für die Erbringung von Treasury-Funktionen eine Entschädigung verrechnen können, auch wenn es sich nicht um ein Finanzunternehmen handelt.⁹⁶ Die Entschädigung einer Treasury-Betriebsstätte für wirtschaftliches Eigentum an Darlehen erfolgt nach den Regeln für Treasury-Funktionen von Banken.⁹⁷ Falls jedoch die Treasury-Betriebsstätte nicht mehr tut als Geld zu leihen und sofort weiterzuverleihen, wird die *Funktionsanalyse* kaum zum Ergebnis führen, dass die Betriebsstätte wesentliche Personalfunktionen ausübt, die für die Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum an Wirtschaftsgütern vorausgesetzt werden. Nach dem OECD-Betriebsstättenbericht (2010) kann es in einem solchen Fall sachgerecht sein, die Treasury-Betriebsstätte nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Darlehen, sondern bloss als *Dienstleistungserbringerin* auf einer «*cost plus basis*» zu entschädigen.⁹⁸
- Es geht somit bei der von der Vorinstanz angerufenen Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» aus dem Jahr 1991 nicht um eine Hilfe zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG, sondern um die *internationale Gewinnabgrenzung* nach der alten Fassung von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA (1977) zwischen einer schweizerischen Betriebsstätte und dem ausländischen Hauptsitz eines Unternehmens mit Sitz in einem Vertragsstaat («*DBA-Inbound-Fall*»). Aufgrund der Revision des Art. 7 OECD-MA im Jahr 2010 wird die Richtlinie nicht mehr anwendbar sein (bzw. nur in entsprechend angepasster Fassung) im Verhältnis zu Vertragsstaaten, mit denen die Schweiz eine Bestimmung in Anlehnung an Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) abgeschlossen hat.

Da das Bundesgericht bereits das Vorliegen einer Betriebsstätte verneinte, war eine *internationale Gewinnabgrenzung* nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG zwischen der

Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem Hauptsitz in der Schweiz nicht mehr notwendig. Es musste insbesondere nicht die Frage prüfen, ob Zinsen, die der Hauptsitz einer Betriebsstätte für interne «*Darlehen*» belastet, im *Nicht-DBA-Outbound-Fall* gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG anerkannt werden und ob die Richtlinie «*Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte*» (1991) auf diesen umgekehrten Fall anwendbar ist.

Zum Konzernverständnis der Vorinstanz und zu ihrer Argumentation, es sei bei Konzernfinanzierungsgesellschaften wesentypisch, dass nicht ihre Organe, sondern die dafür zuständigen *Personen an der Konzernspitze* die strategischen und *taktischen Entscheide* bezüglich der zu vergebenden Darlehen *fällen*, wird im Rahmen der Besprechung des Urteils des Bundesgerichts vom 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012) zurückzukommen sein.

2.6.4.2 OECD-Bericht (2002): Active v. passive activity

Dem Verweis des Bundesgerichts auf eine Stelle im Bericht der OECD «*Issues arising under Article 5 (Permanent establishment) of the Model Tax Convention*» aus dem Jahr 2002 stehen folgende Überlegungen entgegen:

- Im Nicht-DBA-Outbound-Fall bestimmt sich der Betriebsstättenbegriff nicht nach einer in einem Doppelbesteuerungsabkommen in Anlehnung an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) vereinbarten Bestimmung, sondern nach Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG. Aufgrund der Nichtübernahme des Ausnahmekatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1977) geht die herrschende Lehre davon aus, dass in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG von einem «*weitgefassten*» Betriebsstättenbegriff auszugehen ist, der über den Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) *hinausgeht*.⁹⁹
- Geht man der vom Bundesgericht angerufenen Stelle im OECD-Bericht (2002) mit der Überschrift «*Issue 2.5: Active v. passive activity*» trotzdem nach, findet man die Kenntnisnahme des Finanzausschusses der OECD, dass es *sehr einfach* sei, eine Betriebsstätte zu errichten.¹⁰⁰ Einige Unternehmen hätten Betriebsstätten in Vertragsstaaten errichtet, die ausländische Zinseinkünfte nicht besteuern, um Geld an andere Konzerngesellschaften zu leihen. Es stelle sich die Frage, ob es möglich sei zu regeln, dass die Geschäftstätigkeit, welche das Unternehmen durch die Betriebsstätte ausübt, ein *aktives* Geschäft sein

96 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 150 ff. i.V.m. Komm. OECD-MA (2010), Art. 7 OECD-MA Ziff. 8.

97 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 161 ff. i.V.m. Ziff. 160.

98 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Teil I Ziff. 159 ff.

99 LOCHER, Art. 4 DBG N 27 i.V.m. Art. 51 DBG N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSt N 2 ff., Art. 55 BdBSt N 3 ff.

100 OECD, Issues arising under Article 5 (2002), Teil III Ziff. 40.

müsse, d. h. mehr als nur das bloße Verdienen von passiven Einkünften.

- Der Finanzausschuss stellte fest, dass die bloße Übertragung eines Darlehens an einen bestimmten Ort nicht ausreicht, damit es bereits einer Betriebsstätte zugerechnet werden kann, da das Vorliegen einer Betriebsstätte die Ausübung einer Geschäftstätigkeit voraussetzt. Der Finanzausschuss beschloss, den Punkt der *passiven Zinseinkünfte aus Finanzierungstätigkeit* im Rahmen des Begriffs der tatsächlichen Zugehörigkeit («*effectively connected*») in Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (2000) weiterzuverfolgen und somit nicht im Zusammenhang mit dem Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) zu regeln.¹⁰¹
- Art. 11 Abs. 1 OECD-MA (1977) und Art. 11 Abs. 2 OECD-MA (1995) sehen für Zinseinkünfte die geteilte Steuerhoheit zwischen dem Quellen- und dem Ansässigkeitsstaat vor. Diese Bestimmung ist nach Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (2000) nicht anwendbar, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält und das Darlehen tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. Als Ergebnis der Überlegungen des Finanzausschusses wurde im Jahr 2003 der Kommentar in Ziff. 25 zu Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (2000) geändert:

«[...] it must be recognised that a particular location can only constitute a permanent establishment if a business is carried on therein and, also, that the requirement that a debt-claim be 'effectively connected' to such a location requires that the debt-claim be genuinely connected to that business.»

- Geht man dem Verweis des Bundesgerichts weiter nach, stellt man fest, dass die Stelle im OECD-Bericht (2002) und der im Jahr 2003 geänderte OECD-Kommentar bereits wieder überholt sind. Im Jahr 2010 wurde mit der Aufnahme des AOA in Art. 7 OECD-MA auch der Kommentar zu Art. 11 Abs. 4 OECD-MA in den Ziff. 25 und 25.1 angepasst:

«[...] it must be recognised that a particular location can only constitute a permanent establishment if a business is carried on therein and, as explained below, that the requirement that a debt-claim be 'effectively connected' to such a location requires more than merely recording the debt-claim in the books of the permanent establishment for accounting purposes.»

«A debt-claim in respect of which interest is paid will be effectively connected with a permanent establishment, and will therefore form part of its business assets, if the 'economic' ownership of the debt-claim is allocated to that permanent establishment under the principles developed in the Committee's report entitled Attribution of Profits to Permanent Establishments [...] for the purposes of the application of paragraph 2 of Article 7.»

- Nach der aktuellen Fassung des OECD-Kommentars (2010) ist die Frage, ob ein Darlehen tatsächlich der

Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen Betriebsstätte und Hauptsitz mit Hilfe der *Funktionsanalyse* nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) zu beantworten.

Aus der vom Bundesgericht angerufenen Stelle im OECD-Bericht (2002) lassen sich somit keine Argumente ableiten, wonach *passive Zinseinkünfte aus Finanzierungstätigkeit* keine Geschäftstätigkeit im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) darstellen würden. Im Gegenteil: Der Finanzausschuss hat an der vom Bundesgericht angerufenen Stelle im OECD-Bericht (2002) die Finanzierungsbetriebsstätte anerkannt. Die anfängliche Arbeitshypothese, für die Unternehmenstätigkeit einer Finanzierungsbetriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977) eine *aktive Tätigkeit* vorauszusetzen, wurde verworfen. Dem Unterschied zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten bzw. zwischen Routinefunktionen und Nichtroutinefunktionen kommt erst im Rahmen der Funktionsanalyse bei der *internationalen Gewinnabgrenzung* nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010) zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen andererseits Bedeutung zu.

Die vom Bundesgericht angerufene Stelle im OECD-Bericht (2002) spricht somit nicht für, sondern gegen die These der im Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG implizit vorausgesetzten aktiven Geschäftstätigkeit.

2.6.4.3 Wertschöpfung: Funktionen, Personal und Saläre

Das Bundesgericht nimmt für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG eine eigene Prüfung der Frage vor, ob sich in der festen Geschäftseinrichtung auf den Cayman Islands ein steuerlich relevanter Teil des Unternehmens vollzog. Der These der impliziten Berücksichtigung der von der festen Geschäftseinrichtung erzielten *Wertschöpfung* bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG stehen die folgenden Überlegungen entgegen:

- Die unternehmerische Tätigkeitsschwelle in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG wird nach herrschender Lehre nicht hoch angesetzt.¹⁰² Eine feste Geschäftseinrichtung, deren Zweck mit jenem des Gesamtunternehmens identisch ist, überschreitet die unternehmerische Tätigkeitsschwelle in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG und kann somit keine Vorbereitungs- oder Hilfstätig-

101 OECD, Issues arising under Article 5 (2002), Teil III Ziff. 44.

102 LOCHER, Art. 4 DGB N 27 i.V.m. Art. 51 DBG N 11; ATHANAS/GIGLIO, Art. 51 DBG N 37; siehe dazu KÄNZIG, Art. 6 BdBSt N 2 ff., Art. 55 BdBSt N 3 ff.

- keiten erbringen. Tätigkeiten, die unter dieser Schwelle liegen, können von der festen Geschäftseinrichtung nur gegenüber anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) erbracht werden, nicht jedoch gegenüber anderen Unternehmen (z. B. andere Konzerngesellschaften). Die Zweigniederlassung auf den Cayman Islands finanzierte schweizerische Konzerngesellschaften mittels verzinslichen Darlehen. Es kann sich somit nicht um Hilfstätigkeiten handeln, die unter der Tätigkeitsschwelle in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG liegen.
- Ob die feste Geschäftseinrichtung Routinefunktionen oder Nichtroutinefunktionen erbringt, ist für die Frage der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG unerheblich. Dieser Unterschied ist erst im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung* zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen andererseits mit Hilfe der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) von Bedeutung. Nach dem Konzept dieser Richtlinien ist für die internationale Gewinnberichtigung bei Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen zu berücksichtigen, ob es sich um Routinefunktionen oder Nichtroutinefunktionen handelt. Für die Festlegung der Verrechnungspreise von Finanzdienstleistungen erlässt die Eidg. Steuerverwaltung jährlich zwei Rundschreiben mit steuerlich anerkannten Zinssätzen, wonach diese *Routinefunktionen* auf einer *cost plus basis* entschädigt werden. Auf die Abgeltung von Routinefunktionen (z. B. konzerninterne Hilfstätigkeiten) und Nichtroutinefunktionen (d. h. unternehmerische *Wertschöpfungsaktivitäten*) wird im Rahmen der internationalen Gewinnberichtigung bei Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen mit Hilfe der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2010) im Rahmen der Besprechung des Urteils des Bundesgerichts vom 16. Mai 2013 (2C1086/2012, 2C1087/2012) zurückzukommen sein.
 - Die Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen (*«significant people functions»*) entspricht weitgehend der Funktionsanalyse des AOA des Art. 7 OECD-MA (2010). Der AOA ist jedoch keine Methode zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (1977), sondern eine Methode für die internationale Abgrenzung von Unternehmensgewinnen zwischen einer Betriebsstätte einerseits und anderen Teilen des Unternehmens (z. B. Hauptsitz) und anderen verbundenen Unternehmen andererseits. Auch nach der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur internationalen Gewinnabgrenzung

zwischen ausländischer Betriebsstätte und schweizerischem Hauptsitz (Modell: *«direkte Ausscheidung gemäss DBG»*) nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG ist die Funktionsanalyse im Zusammenhang mit der internationalen Gewinnabgrenzung von Bedeutung.

- Die Wertschöpfungsanalyse des AOA steht auf dem Boden der Selbständigkeitsfiktion (FSE-Approach) der Betriebsstätte. Die unilaterale Gewinnabgrenzungsmethode nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG steht hingegen auf dem Boden der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion (RBA-Approach) der Betriebsstätte. Die Funktions- und Wertschöpfungsanalyse unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen steht der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte diametral entgegen und ist dementsprechend im Nicht-DBA-Outbound-Fall im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG nicht anwendbar.

2.7 Eigene Stellungnahme

Der Betriebsstättenbegriff in Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG setzt eine *Mindestsubstanz* an einem bestimmten Ort voraus. Die Mindestsubstanz des ersten Kriteriums der festen Geschäftseinrichtung verlangt eine *minimale funktionsstüchtige Infrastruktur*. Die Tätigkeit des Unternehmens wird im Allgemeinen von Personen ausgeübt. Das zweite Kriterium der Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens verlangt dementsprechend eine *minimale Anzahl von qualifizierten Personen*, die in der festen Geschäftseinrichtung für das Unternehmen Geschäfte tätigen.¹⁰³ Die Anforderungen an die infrastrukturelle und personelle Substanz hängen von der Art der Geschäftstätigkeit ab. Der Umfang der Berechtigung zur Geschäftsführung und Vertretung, die diesem Personal gegenüber Dritten zusteht, ist für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs ohne Bedeutung.¹⁰⁴ Es ist unerheblich, ob die feste Geschäftseinrichtung nur für sehr kurze Zeiträume genutzt wird, wenn dies über eine längere Zeit geschieht.¹⁰⁵ Stellt eine Zweigniederlassung ein blosses Briefkastendomizil (*«booking center»*) dar und erscheint somit als künstlich geschaffen, übt ein Unternehmen keine Geschäftstätigkeit in der festen Geschäftseinrichtung aus.

Die *quotenmässig-direkte* Ausscheidungsmethode ist nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG stets dann anzuwenden,

¹⁰³ Siehe dazu Komm. OECD-MA (1977), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 2.

¹⁰⁴ Siehe dazu Komm. OECD-MA (2003), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 10.

¹⁰⁵ Siehe dazu Komm. OECD-MA (1992), Art. 5 Abs. 1 OECD-MA Ziff. 6.1.

wenn sie besser als die *quotenmässig-indirekte* Ausscheidungsmethode zum Ausdruck bringt, in welchem Mass die ausländische Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns des Unternehmens beiträgt.¹⁰⁶ Diese Prämisse ist insbesondere dann erfüllt, wenn die Zweigniederlassung wie ein unabhängiges Geschäft arbeitet und der Erfolg weniger vom Hauptsitz als von der *örtlichen Leitung* und den *örtlichen Verhältnissen* abhängt.¹⁰⁷ Keine Delegation der Geschäftsführung durch den Verwaltungsrat an eine Geschäftsleitung bzw. lokalen Geschäftsführer und keine funktionale Trennung der Leitungsfunktionen zwischen dem Hauptsitz und der Zweigniederlassung (*«Delegation of Authorities»*) können Indizien dafür sein, dass der Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtunternehmens keine eigenen Entscheidungsbefugnisse und somit keine wesentliche Bedeutung zukommt. Es geht aus dem Sachverhalt nicht eindeutig hervor, ob der Verwaltungsrat der X. Finanz AG die Geschäftsführung ganz oder teilweise delegiert hatte und ob die vier Teilzeitmitarbeiter auf den Cayman Islands alleine bzw. zusammen oder nur mit Mitunterzeichnung durch einen vertretungsberechtigten Verwaltungsrat am Hauptsitz in der Schweiz zum Abschluss der Darlehensverträge für das Gesamtunternehmen bevollmächtigt waren. Die Anwendung von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG auf schweizerische Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten setzt voraus, dass im Einzelfall die konkrete Ausgestaltung der Organisation der Leitungsfunktionen von schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Zweigniederlassung berücksichtigt wird. Dazu sind auch die Statuten, das Organisationsreglement und die Eintragungen im ausländischen Handelsregister in Bezug auf die zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigten Personen zu prüfen. Da das Bundesgericht bereits das Vorliegen einer Betriebsstätte verneinte, war eine *internationale Gewinnabgrenzung* nach Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG zwischen der Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem Hauptsitz in der Schweiz unter Berücksichtigung der Organisation der Leitungsfunktionen von schweizerischem Hauptsitz und ausländischer Zweigniederlassung nicht mehr notwendig.

Dem Umstand, dass die X. Finanz AG an ihrem Hauptsitz in der Schweiz kein Personal beschäftigte, wäre im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung zwischen der Betriebsstätte auf den Cayman Islands und dem schweizerischen Hauptsitz Bedeutung zugekommen. Eine solche internationale Gewinnabgrenzung hätte – so wie dies das Bundesgericht erkannt hat¹⁰⁸ – zu einer weitgehenden

oder allenfalls vollständigen Freistellung der ausländischen Betriebsstättengewinne geführt. Insoweit die ausländische Betriebsstätte die jährlich von der Eidg. Steuerverwaltung für die Festlegung der Verrechnungspreise von Finanzdienstleistungen erlassenen Rundschreiben mit steuerlich anerkannten Zinssätzen eingehalten hatte, wäre es zu keiner Gewinnberichtigung in Bezug auf die von der ausländischen Betriebsstätte den schweizerischen Konzerngesellschaften verrechneten Darlehenszinsen gekommen.

Im Urteil vom 25. September 2009 (2C274/2008) hielt das Bundesgericht fest, dass die Beschränkung des Teilsatzverfahrens im Steuergesetz des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 8 BV verstösst.¹⁰⁹ Die Vorinstanz kritisierte zu Recht, dass die Eidg. Steuerverwaltung in ihrer Praxis unterschiedliche Anforderungen für *schweizerische* Finanzierungsbetriebsstätten ausländischer Konzerne und *ausländische* Finanzierungsbetriebsstätten schweizerischer Konzerne anwendet: Das Messen mit *«zwei Ellen»* könne unter dem Blickwinkel des Rechtsgleichheitsgebots nicht angehen.¹¹⁰ Das Bundesgericht ist der Verfassungsfrage, ob eine Ungleichbehandlung von ausländischen und schweizerischen Finanzierungsbetriebsstätten in der Rechtsanwendung von Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 8 BV verletzt und ob für eine solche Verletzung allenfalls Rechtfertigungsgründe angeführt werden können, nicht eingegangen. Die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung von ausländischen Betriebsstättengewinnen kann auf jeden Fall keinen Rechtfertigungsgrund für die diskriminierende Behandlung von ausländischen Finanzierungsbetriebsstätten schweizerischer Konzerne darstellen.

Die Freistellungs- und die Anrechnungsmethoden sind diametral gegensätzliche fiskalpolitische Konzepte. Art. 52 Abs. 1 DBG steht auf dem Boden der Kapitalimportneutralität von ausländischen Betriebsstättengewinnen. Der Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode würde eine Revision von Art. 52 Abs. 1 DBG durch den Gesetzgeber voraussetzen und einen fundamentalen Richtungswechsel in der schweizerischen Fiskalpolitik herbeiführen.¹¹¹ Eine solche Revision würde bewirken, dass die Anrechnungsmethode im Verhältnis zu Staaten anwendbar wäre, mit denen die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, einschliesslich Steuerparadiese.

106 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 12 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 32.

107 TEUSCHER/LOBSIGER, § 30 N 19, N 32.

108 BGer 5.10.2012, 2C708/2011, E. 3.2.2.

109 BGer 25.9.2009, 2C274/2008, E. 5.5.

110 VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, E. 5.e).

111 DANON, Bénéfices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, 364.

Literatur

- ATHANAS PETER/GIGLIO GIUSEPPE, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2007
- AVERY JONES JOHN F., Place of Effective Management as a Residence Tie-Breaker, *Bulletin for International Taxation* 2005, 20
- BÉNARD MARC/BERDOZ DENIS/BOURTOURAUPT PIERRE-YVES, in: Robert J. Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberon/Pasquale Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Basel 2013
- BÖCKLI PETER, *Schweizer Aktienrecht*, 4. A., Zürich 2009
- BORSTELL THOMAS/WEHNERT OLIVER, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler, *Verrechnungspreise*, 3. A., München 2011, 1607
- BROGER URBAN/AEBI LUKAS C., Bindungswirkung kantonalen Steuerrulings für die direkte Bundessteuer, *ST* 2013, 605
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, *ST* 2005, 720
- Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern 2006
- BRÜNINGHAUS DIRK, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler, *Verrechnungspreise*, 3. A., München 2011, 811
- CHAMPEAUX CHRISTIAN, in: Rino Siffert/Nicholas Turin, *Handelsregisterverordnung (HRegV)*, Bern 2013
- DANON ROBERT J., Bénéfices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (Hrsg.), *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht*, FS Reich, Zürich 2014, 355
- in: Robert J. Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberon/Pasquale Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Basel 2013
- DE VRIES REILINGH DANIEL, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, *Interkantonales Steuerrecht*, Basel 2011
- *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, Genf 2011
- DIGERONIMO ANGELO, in: Hubertus Baumhoff/Reinhard Leitner/Angelo Digeronimo, *Betriebsstätten-gewinnermittlung im internationalen Vergleich: Deutschland, Österreich, Schweiz, Internationale Wirtschafts-Briefe* Nr. 10 vom 24.5.2000, Fach 10, Gruppe 2, 1433
- DRUEY JEAN NICOLAS, Neues aus dem Konzernrecht. Oder: Man bittet, das Skalpell nicht mit dem Buschmesser zu verwechseln, *AJP* 2005, 1083
- ECKERT MARTIN K., in: *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, 4. A., Basel 2012
- ENGLER GERHARD, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler, *Verrechnungspreise*, 3. A., München 2011, 1081
- FORSTMOSER PETER, *Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft*, Zürich 2011
- GRAVELLE JANE G., *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Congressional Research Service, Washington 23.1.2013
- GWELESSIANI MICHAEL, *Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung*, 2. A., Zürich 2012
- HEILINGER ROLAND/MAUTE WOLFGANG, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, *StR* 2008, 742 (1. Teil), *StR* 2008, 836 (2. Teil)
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, *Interkantonales Steuerrecht*, 4. A., Bern 2000
- HUGHES DAVID, *Corporate Residence*, West Sussex 2013
- JAKOBS OTTO H., *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. A., München 2011
- JUNG MARCEL R., *Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Bern 2011
- *Internationale Steuerplanung mit Offshore-Gesellschaften: Steuerparadiese – Informationsaustausch – Steuerrisiken*, *ST* 2013, 542 (1. Teil), *ST* 2013, 612 (2. Teil)
- KALBERMATTEN ALEX, *Internationale Steuerauscheidung*, nicht veröffentlichtes Exposé anlässlich der Konferenz Bundessteuern vom 8./9.5.2003 in Bern, auszugsweise wiedergegeben in: Peter Locher, *Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, II. Teil Art. 49-101 DBG, *Therwil* 2004, Art. 52 N 29 ff.
- KÄNZIG ERNST, *Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer)*, I. Teil: Art. 1-44 WStB, 2. A., Basel/Therwil 1982
- *Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer)*, II. Teil: Art. 48-64 BdBSt, 2. A., Basel/Therwil 1992
- KÖNIG BEAT, *Urteilsbesprechung BGer* 4.12.2003, 2A321/2003, *AJP* 2005, 487

- KRÄHENBÜHL SAMUEL/ZIHLER FLORIAN, Zeichnungsbe-
rechtigung und Funktionen in der handelsrechtlichen
Praxis. Status quo und Vorschlag zur Entschlackung,
REPRAX (2010) 53-90
- LANG MICHAEL, Generalbericht: Doppelte Nichtbesteue-
rung, Cahiers de droit fiscal international Vol. 89a,
The Hague 2004, 21
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz
über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1-48 DBG,
Therwil 2001
- Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direk-
te Bundessteuer, II. Teil Art. 49-101 DBG, Therwil
2004
 - Einführung in das internationale Steuerrecht der
Schweiz, Bern 2005
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, Die Ansässigkeit von Ge-
sellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern
1993
- in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht,
Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011
- NEUE ZÜRCHER ZEITUNG, OECD gegen Steuervermei-
dung, 3. Juli 2013, 25
- Mehr Steuern für Grosskonzerne, 20. Juli 2013, 25
 - Die Welt der Steueroptimierer, 22. Oktober 2013, 29
 - Milliardengewinne dank Steuertricks, 22. Oktober
2013, 1
 - Wenn Konzerne Steuern sparen – und Emotionen
wecken, 18. Dezember 2013, 28
 - Die Verbreitung des Offshore-Geschäfts in der Wirt-
schaft, 7. Februar 2014, 9
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international,
3. A., Bern 2009
- OESTERHELT STEFAN, Bindungswirkung kantonaler
Steuerrulings gegenüber ESTV, StR 2013, 188
- Bedeutung des OECD-Kommentars für die Ausle-
gung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80
(2011/2012), 373
- OWEN PHILIP, Can Effective Management Be Distingu-
ished from Central Management and Control, British
Tax Review 2003, 296
- Case Comment – R v. Holden, British Tax Review
2005, 186
 - Case Comment – Wood v. Holden, British Tax Re-
view 2005, 390
- PASCHOUD JEAN-BLAISE, in: Commentaire Romand,
Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi fédérale
sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- PINKERNELL REIMAR, OECD-Aktionsplan gegen in-
ternationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung
der Bemessungsgrundlage (BEPS-Projekt), Finanz-
Rundschau 2013, 737
- RÖDDER THOMAS/PINKERNELL REIMAR, Zum Seminar
F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, Internationales
Steuerrecht 2013, 619
- SALOM JESSICA, in: Robert J. Danon/Daniel Gutmann/
Xavier Oberson/Pasquale Pistone, Modèle de Con-
vention fiscale OCDE concernant le revenu et la
fortune, Basel 2013
- SASSEVILLE JACQUES, in: Robert J. Danon/Daniel Gut-
mann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone, Modèle de
Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la
fortune, Basel 2013
- SCHMITT BERND, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/
Gerhard Engler, Verrechnungspreise, 3. A., München
2011, 857
- STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei
Betriebsstätten. Der neue Betriebsstättenbericht der
OECD, FSr 2007, 87
- Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), FSr 2013,
302
- TEUSCHER HANNES/LOBSIGER FRANK, in: Kommentar
zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales
Steuerrecht, Basel 2011
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppel-
besteuerungsabkommen, 5. A., München 2008
- VÖGELE ALEXANDER/WITT WOLF, in: Alexander Vögele/
Thomas Borstell/Gerhard Engler, Verrechnungsprei-
se, 3. A., München 2011, 577
- VAN DEN HURK HANS, Starbucks versus the People,
Bulletin for International Taxation 2014, 27
- VON BÜREN ROLAND, Die einheitliche Leitung im Kon-
zern: Einordnungskonzept oder Aushandlungskon-
zept?, in: Festschrift für Peter Böckli, FS Böckli,
Zürich 2006, 429
- WIDMER STEFAN G./MOSER ANDREA, Schweizer Aussen-
steuerrecht. BGE vom 4. Dezember 2003 – Verschär-
fung der Rechtsprechung zur Einschaltung niedrig
besteuertter Zwischengesellschaften, ST 2005, 497
- ZIMMERMANN SILVIA, Die steuerliche Ansässigkeit von
Kapitalgesellschaften, ASA 56 (1987/88), 161
- ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, in: Kommentar
zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales
Steuerrecht, Basel 2011

Rechtsquellen

- AStG, (dt.) G über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), zuletzt geändert durch G vom 26.6.2013
- BGG, BG über das Bundesgericht (vom 17.6.2005), SR 173.110
- BdBSt, Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940), BS 6 350
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- DBA-UK 1954, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711
- DBA-UK 1977, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 8.12.1977), SR 0.672.936.712
- 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
- HRegV, Handelsregisterverordnung (vom 17.10.2007), SR 221.411
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- StG ZG, Steuergesetz Kanton Zug (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- TCGA, (brit.) Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (vom 6.3.1992), <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/enacted>

Materialien

- Botschaft StHG, Botschaft des Bundesrates zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkten Bundessteuern (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1

Gerichtsurteile

- House of Lords 30.7.1906, [1906] A.C. 455 De Beers Consolidated Mines Limited v. Howe (Surveyor of Taxes)
- BGE 45 I 190, i. S. A.-G. Columbus gegen Aargau event. Glarus
- BGE 50 I 100, i. S. A.-G. für Unternehmungen der Textilindustrie gegen Zürich
- BGE 54 I 301, i. S. Johannes B.-Stiftung gegen Zürich und Schaffhausen
- House of Lords 1.1.1960, [1960] A.C. 455, Unit Construction Co Ltd v. Bullock
- BGE 117 II 85, i. S. Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement gegen X. und Z. AG
- BGer 9.5.1995, StE 1995 B 72.11 Nr. 3
- BGer 13.5.2002, StE 2002 B 91.3 Nr. 3
- Tribunal Administratif du Canton de Genève 27.5.2003, StR 2004, 439
- BGer 4.12.2003, 2A.321/2003, i. S. X. Corporation gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend tatsächliche Verwaltung in der Schweiz
- High Court of Justice 8.4.2005, [2005] EWHC 547 (Ch), Wood v. Holden (HMIT)
- England and Wales Court of Appeal 26.1.2006, [2006] EWCA Civ 26, Wood v. Holden (HMIT)
- BGer 25.9.2009, 2C274/2008 = BGE 136 I 49, i. S. Rudolf Hausherr gegen Kanton Bern
- VGer ZG 21.7.2011, A 2009/30, i. S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X. AG und Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend Direkte Bundessteuer 2005-2006 (internationale Steuerauscheidung)
- VGer ZG 27.9.2012, A 2012/10, i. S. X. Ltd. gegen Steuerverwaltung des Kantons Zug und Eidg. Steuerverwaltung betreffend Kantonssteuer 2002-2008 und Direkte Bundessteuer 2002-2008 (Feststellungsverfügung)
- BGer 5.10.2012, 2C708/2011 = BGE 139 II 78, i. S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X. Finanz AG und Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend Direkte Bundessteuer 2005-2006 (internationale Steuerauscheidung)
- BGer 16.5.2013, 2C1086/2012, 2C1087/2012, i. S. X. Ltd. gegen Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend Kantonssteuer 2002-2008 und Direkte Bundessteuer 2002-2008

Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben IV C 5 – S 1341 – 4/83, Schreiben IV C 5 – S 1341 – 4/83 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) (vom 23.2.1983), BStBl 1983 I, 218

ESTV-Richtlinien 1991, Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung betr. niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte, Bern 1991, in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil/Basel, I B i 17 Niederlande

BMF-Schreiben IV B 4 – S 1300 – 111/99, Schreiben IV B 4 – S 1300 – 111/99 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) (vom 24.12.1999), BStBl I 1999, 1076

BMF-Schreiben IV B 4 – S 1300 – 296/04, Schreiben IV B 4 – S 1300 – 296/04 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Grundsätze der Verwaltung zur Bestimmung des Dotationskapitals bei Betriebsstätten international tätiger Kreditinstitute (Verwaltungsgrundsätze – Dotationskapital) (vom 29.9.2004), BStBl I 2004, 917

BMF-Schreiben IV B 4 – S 1341 – 1/05, Schreiben IV B 4 – S 1341 – 1/05 des (dt.) Bundesministeriums für Finanzen betr. Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren) (vom 12. April 2005), BStBl I 2005, 570

OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I (General Considerations), Paris 2004

OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: Parts I (General Considerations), II (Banks) and III (Global Trading), Paris 2006

OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris 2008

OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris 2010

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010

OECD-MA, OECD Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010

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

Mitteilung EK – COM(2012) 722, Mitteilung COM(2012) 722 der europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat betr. Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (vom 6.12.2012), <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/taxfraudevasion/com2012722de.pdf>

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013

OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (vom 30.7.2013), Paris 2013

Berichte und Dokumente

OECD, Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments, Paris 18 January 1994

OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, Paris February 2001

OECD, Issues arising under Article 5 (Permanent establishment) of the Model Tax Convention, in: 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, Paris 2002, 75

Gesetzgebungs-Agenda 2014/1

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

Inhalt

1 Bund	96	2 Kantone	104
1.1 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen	96	2.1 Appenzell Innerrhoden	104
1.2 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung	96	2.2 Basel-Stadt	104
1.3 Begrenzung des Fahrkostenabzugs	96	2.3 Bern	105
1.4 Besteuerung nach dem Aufwand	97	2.4 Freiburg	105
1.5 Vereinfachung der Mehrwertsteuer	97	2.5 Graubünden	105
1.6 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer	97	2.6 Luzern	105
1.7 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe	98	2.7 Obwalden	105
1.8 Eidg. Volksinitiative zur Abschaffung der Heiratsstrafe	99	2.8 Schwyz	106
1.9 Eidg. Volksinitiative für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen	99	2.9 Solothurn	106
1.10 Neuregelung des Steuererlasses und Aufhebung der eidg. Erlasskommission (EEK)	100	2.10 St.Gallen	106
1.11 Eidg. Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer»	100	2.11 Tessin	107
1.12 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer	101	2.12 Thurgau	107
1.13 Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens	102	2.13 Zürich	107
1.14 Unternehmenssteuerreform III – EU-Dialog über Unternehmenssteuerregimes	103	3 International	107
1.15 In der Wintersession 2013 behandelte Motionen und Initiativen	103	3.1 Überblick	107
		3.2 Bulgarien	108
		3.3 Irland	108
		3.4 Portugal	108
		3.5 Slowenien	108
		3.6 Tschechische Republik	108
		3.7 Turkmenistan	108
		3.8 StAhiG	108

* 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 Eid. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen

In der Volksabstimmung vom 24.11.2013 lehnten Volk und Stände die am 12.7.2011 eingereichte eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen» ab.¹

1.2 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung

Am 27.9.2013 erliessen die eidg. Räte das BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten.² Zuvor hatte der Ständerat den letzten abweichenden Beschlüssen des Nationalrats im Differenzbereinungsverfahren zugestimmt.³ 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 frankenmässig 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 die 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 ist am 16.1.2014 unbenutzt abgelaufen. Der Bundesrat hat nunmehr das Inkrafttreten zu bestimmen. 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.

1.3 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.⁴

Ein Bestandteil des Gegenentwurfs ist ein BG über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur.⁵ 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.

Die eidg. Räte hiessen am 20.6.2013 den BB über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur als direkten Gegenentwurf zur Volksinitiative gut.⁶ 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.⁷

1 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 329.
2 BBI 2013, 7385.
3 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/3, FStR 2013, 255.

4 BBI 2012, 1577.
5 BBI 2012, 1761.
6 BBI 2013, 4725.
7 BBI 2013, 4721.

Am 28.6.2013 zog das Initiativkomitee die Volksinitiative zurück. Mit dem breit abgestützten Gegenvorschlag sieht es die Ziele der Initiative als erreicht.⁸ In der Volksabstimmung vom 9.2.2014 nahmen Volk und Stände den Gegenvorschlag zur Volksinitiative an. Das entsprechende BG wird dem fakultativen Referendum unterstehen.

1.4 Besteuerung nach dem Aufwand

Am 28.9.2012 erliessen die eidg. Räte das BG über die Besteuerung nach dem Aufwand,⁹ das verschiedene Verschärfungen und Präzisierungen enthält, um die Akzeptanz der Aufwandbesteuerung zu stärken.¹⁰ Nach unbeutztem Ablauf der Referendumsfrist hat der Bundesrat das BG nunmehr mit Beschluss vom 20.2.2013 gestaffelt in Kraft gesetzt. Die entsprechenden Bestimmungen im StHG traten 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.¹¹

Gleichzeitig hat der Bundesrat eine Totalrevision der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer¹² beschlossen, um diese der geänderten Gesetzgebung anzupassen. Sie tritt gleichzeitig mit den geänderten Gesetzesbestimmungen in Kraft.¹³

Nach dem Erlass des BG ist die eidg. Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)» zustande gekommen.¹⁴ Sie sieht vor, in der BV festzuschreiben, dass die Besteuerung nach dem Aufwand untersagt ist. Der Bund wäre bei Annahme der Initiative verpflichtet, innert 3 Jahren die Ausführungsgesetzgebung zu erlassen. Sollte innert dieser Frist kein Ausführungsgesetz in Kraft gesetzt werden, wäre die Regelung in der BV direkt anwendbar.¹⁵

Mit Botschaft vom 26.6.2013 empfiehlt der Bundesrat den eidg. Räten Ablehnung der Initiative. Nach seiner Ansicht ist die Aufwandbesteuerung ein wichtiges standortpolitisches Instrument. Mit dem am 28.9.2012 erlassenen BG über die Besteuerung nach dem Aufwand sei ein ausgewogener Kompromiss zwischen Steuergerechtigkeit und Standortattraktivität erzielt worden, der nicht bereits wieder in Frage gestellt werden sollte.¹⁶

In der Wintersession 2013 beschloss der Ständerat, der die Vorlage als Erstrat beriet, entsprechend dem bundesrätlichen Antrag Volk und Ständen Ablehnung der Initiative zu empfehlen.

1.5 Vereinfachung der Mehrwertsteuer

Seit dem 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das ursprünglich den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhalten sollte.¹⁷ Am 23.6.2010 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,¹⁸ welche den 2. Teil der Steuerreform konkretisierte. Die ursprüngliche Vorlage des Bundesrats sah namentlich vor, die heute geltenden 3 Steuersätze durch einen Einheitsatz zu ersetzen und die Mehrheit der Steuerausnahmen abzuschaffen.

Nach längerer Beratungsphase traten der Nationalrat in der Sommersession 2013 und der Ständerat in der Herbstsession 2013 auf die Vorlage eines 2. Teils der Mehrwertsteuerreform auch in abgeänderter Fassung gar nicht ein. Stattdessen hat der Bundesrat aufgrund einer Motion der WAK des Nationalrats, der beide Räte zustimmten, einen Entwurf zu einer kleinen Revision des MWSTG auszuarbeiten, welcher namentlich die unbestrittenen Punkte aus den Vorschlägen des Bundesrats enthalten soll.¹⁹

1.6 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

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

9 AS 2013, 779.

10 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/1, FStR 2013, 72 f.

11 S. Medienmitteilung des EFD (vom 20.2.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47841.

12 SR 642.123.

13 AS 2013, 787.

14 BBI 2012, 9228.

15 BBI 2011, 3553.

16 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.

17 SR 641.20.

18 BBI 2010, 5397.

19 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 331.

teilen unterliegen sollen, ausgenommen alkoholische Getränke, Tabak und andere Raucherwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden.²⁰ Mit Verfügung vom 13.10.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.²¹

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 14.9.2012²² 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 gerechtfertigt, die Abgabe von Nahrungsmitteln im Gastgewerbe dem Nahrungsmittelverkauf steuerlich gleichzustellen, wie es die Volksinitiative fordert.²³

Die WAK des Nationalrats, der diese Volksinitiative als Erstrat zu behandeln hatte, nahm dessen Beratung nach dem Entscheid des Nationalrats, auf die Vorlage eines 2. Teils der Mehrwertsteuerreform gar nicht einzutreten,²⁴ materiell 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 zu warmem Verzehr bereitete Speisen und Getränke, die von der Kundschaft mitgenommen werden. Damit könnte die bestehende Wettbewerbsverzerrung zwischen den beiden Branchen zwar nicht aufgehoben, aber zumindest deutlich reduziert werden. Im Gegensatz zur Volksinitiative von GastroSuisse würde damit nicht die Gleichbesteuerung von gastgewerblichen Leistungen und allen Nahrungsmitteln

verlangt.²⁵ Vor einer definitiven Verabschiedung des indirekten Gegenvorschlags führte die WAK des Nationalrats eine verkürzte Vernehmlassung durch, welche bis zum 30.9.2013 dauerte.²⁶

In der Wintersession 2013 beschloss der Nationalrat, entsprechend dem bundesrätlichen Antrag Volk und Ständen Ablehnung der Initiative zu empfehlen. Gleichzeitig lehnte er aber auch den von seiner WAK ausgearbeiteten indirekten Gegenentwurf ab, der in der Vernehmlassung auf starke Kritik gestossen war, da dieser neue Ungerechtigkeiten und Abgrenzungsprobleme sowie einen beträchtlichen administrativen Aufwand zur Folge gehabt hätte.

1.7 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe

Der Bundesrat sieht gemäss seinen steuerpolitischen Prioritäten, die er an einer Aussprache vom 30.11.2011 festlegte, vor, die Emissionsabgabe auf Eigenkapital im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III²⁷ zu eliminieren, an den übrigen Stempelabgaben (Umsatz- und Versicherungsabgabe) jedoch aus finanzpolitischen Gründen festzuhalten.

Unabhängig von den steuerpolitischen Prioritäten des Bundesrats nahm die WAK-NR in Ausführung einer parlamentarischen Initiative zur schrittweisen Abschaffung der Stempelsteuer an ihrer Sitzung vom 10.1.2012 einen Vorentwurf für eine Revision des StG an, mit dem in einem 1. Schritt die Emissionsabgabe abgeschafft werden soll. Nach Durchführung eines Vernehmlassungsverfahrens unterbreitete sie den Vorentwurf dem Nationalrat.

In der Frühjahrssession 2013 stimmte der Nationalrat der Vorlage seiner WAK, welche eine ersatzlose Aufhebung der Emissionsabgabe vorsieht, zu, entgegen dem Antrag des Bundesrats, das Geschäft zu sistieren und es im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zu behandeln.²⁸

In der Wintersession 2013 beschloss demgegenüber der Ständerat – nicht zuletzt aufgrund eines von seiner WAK eingeholten Berichts des Bundesrats über alle hängigen steuerrelevanten Anliegen, die zu Mindereinnahmen führen, sowie zu deren Auswirkungen auf den Finanzplan –, die Behandlung der Vorlage zu sistieren und im Einvernehmen mit dem Bundesrat erst im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III wieder aufzunehmen.

20 BBI 2010, 2351.

21 BBI 2011, 7989.

22 BBI 2012, 8319.

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

24 S. Abschn. 1.5.

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

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

27 S. Abschn. 1.14.

28 BBI 2013, 1107.

1.8 Eidg. Volksinitiative zur Abschaffung der Heiratsstrafe

Am 8.4.2011 hatte die Christlichdemokratische Volkspartei der Schweiz (CVP) die Unterschriftenliste für eine Volksinitiative «Für Ehe und Familie – gegen die Heiratsstrafe» eingereicht, deren Gesetzeskonformität in der Vorprüfung durch die Bundeskanzlei mit Verfügung vom 19.4.2011²⁹ anerkannt wurde. Mit dieser Volksinitiative wird verlangt, dass Art. 14 BV mit einem Abs. 2 ergänzt wird, der wie folgt lautet: «Die Ehe ist die auf Dauer angelegte und gesetzlich geregelte Lebensgemeinschaft von Mann und Frau. Sie bildet in steuerlicher Hinsicht eine Wirtschaftsgemeinschaft. Sie darf gegenüber andern Lebensformen nicht benachteiligt werden, namentlich nicht bei den Steuern und den Sozialversicherungen.» Mit dieser Initiative will erreicht werden, dass verheiratete Paare gegenüber Konkubinatspaaren sowohl steuerlich als auch bei den Sozialversicherungen (z. B. unterschiedliche Rentenansprüche von Verheirateten und Alleinstehenden) nicht mehr benachteiligt werden. Am 5.11.2012 wurde die Volksinitiative eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass die Volksinitiative formell zustande gekommen ist.³⁰

Mit Botschaft vom 23.10.2013³¹ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative Volk und Ständen zur Annahme zu empfehlen. Ihre steuerpolitischen Forderungen decken sich mit der vom Bundesrat verfolgten Politik, die Ungleichbehandlung von Ehe- und Konkubinatspaaren zu beseitigen. Der Bundesrat strebt seit längerer Zeit eine Ehepaarbesteuerung an, die im Einklang mit der Bundesverfassung steht, und will deshalb die steuerliche Benachteiligung von bestimmten Ehepaaren gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren bei der direkten Bundessteuer beseitigen. Sein jüngster Reformvorschlag erfuhr indessen in einer im Jahr 2012 durchgeführten Vernehmlassung wenig Zuspruch.³² Namentlich zeigte deren Ergebnis auf, dass die unterschiedlichen gesellschaftspolitischen Wertvorstellungen derzeit die Einiigung auf ein Modell verunmöglichen.

Bei einer Annahme dieser Initiative würde der Grundsatz der gemeinsamen Besteuerung der Ehepaare in der Verfassung verankert. Damit würde die Chance erhöht, einen politischen Kompromiss zu finden, wie die aktuelle Überbesteuerung gewisser Ehepaare beseitigt werden kann. Eine Individualbesteuerung dagegen käme ohne neuerliche Verfassungsänderung als künftiges Besteuerungsmodell nicht mehr in Frage.

Die Initiantinnen und Initianten der Volksinitiative halten zwar in ihren Erläuterungen fest, dass sie die Einführung eines Splittingsystems erwarten. Aufgrund des Wortlauts der Initiative wären jedoch verschiedene Modelle der gemeinsamen Besteuerung möglich, um die noch bestehende Benachteiligung von Ehepaaren gegenüber den Konkubinatspaaren bei der direkten Bundessteuer zu beseitigen. In Frage kämen insbesondere Korrekturen am geltenden Tarif, die Einführung einer alternativen Steuerberechnung, ein Teil- oder Vollsplitting oder ein Familienquotientensystem. Je nach Ausgestaltung dieser Systeme beliefen sich die Mindereinnahmen beim Bund auf jährlich zwischen rd. Fr. 1 bis 2,3 Mrd. Die Kantone hätten entsprechend ihrem Anteil an der direkten Bundessteuer 17 % dieser Mindereinnahmen zu tragen.

Demgegenüber sieht der Bundesrat im Sozialversicherungsrecht keinen Handlungsbedarf. Zwar sind Ehepaare bei den Sozialversicherungen gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren durch die Plafonierung der Renten auf 150 % einer Maximalrente schlechter gestellt. Bei den übrigen Leistungen der AHV und IV werden Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren jedoch soweit besser gestellt, dass sich in einer Gesamtbetrachtung ein ausgewogenes Bild ergibt. Nach Ansicht des Bundesrats werden in diesem Bereich weder die Ehepaare noch die Konkubinatspaare bevorzugt. Eine Annahme der Initiative würde somit einzig die Ehepaarbesteuerung betreffen.³³

1.9 Eidg. Volksinitiative für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen

Gleichzeitig mit der eidg. Volksinitiative zur Abschaffung der Heiratsstrafe³⁴ reichte die Christlichdemokratische Volkspartei der Schweiz (CVP) auch die Volksinitiative «Familien stärken! Steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen» ein. Zuvor war auch deren Gesetzeskonformität in der Vorprüfung durch die Bundeskanzlei mit Verfügung vom 19.4.2011³⁵ anerkannt worden. Auch die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab das formelle Zustandekommen der Volksinitiative.³⁶

Mit Botschaft vom 23.10.2013³⁷ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung auf Ablehnung zu unterbreiten und ihr auch keinen Gegenvorschlag gegenüberzustellen. Bund, Kantone und Gemeinden betreiben nach seiner Auffas-

29 BBI 2011, 3803.

30 BBI 2013, 245.

31 BBI 2013, 8513.

32 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 310 f.

33 S. Medienmitteilung des EFD (vom 23.10.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=50681.

34 S. Abschn. 1.8.

35 BBI 2011, 3799.

36 BBI 2013, 243.

37 BBI 2013, 8461.

sung schon heute eine nachhaltige und soziale Familienpolitik. Diese beruht weitgehend auf bewährten Instrumenten ausserhalb des Steuerrechts. Allein die staatlich verbilligten Krankenkassenprämien machen ein Volumen von jährlich Fr. 4 Mrd. aus. Anfang 2009 wurden zudem gesamtschweizerische Mindestbeträge für Familienzulagen eingeführt. Mit dem Erwerbssatz bei Mutterschaft wurden weitere Entlastungen geschaffen. Diese direkte Förderung erweist sich im Vergleich zu steuerlichen Entlastungsmassnahmen als effektiver, effizienter und transparenter. Auch im Steuerrecht wird den Kinderkosten mittels verschiedenen Abzügen angemessene Rechnung getragen. Diese Abzüge bewirken eine substantielle Erleichterung bei Familien mit Kindern gegenüber Steuerpflichtigen ohne Kinder. So bezahlen mittlerweile rd. die Hälfte aller Haushalte mit Kindern keine direkte Bundessteuer.

Demgegenüber wäre eine steuerliche Freistellung der Kinder- und Ausbildungszulagen nicht zielgerichtet. Sie würde Familien mit höheren Einkünften progressionsbedingt stärker begünstigen, während Familien mit tieferen Einkommen kaum oder gar nicht profitieren würden. Zudem könnten Familien mit Kindern, die heute keine direkte Bundessteuer bezahlen, zumindest auf Stufe Bund nicht weiter entlastet werden. Bei der direkten Bundessteuer hätte eine Annahme der Initiative zudem jährlich rd. Fr. 200 Mio. Mindereinnahmen zur Folge. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern wäre mit Ausfällen von rd. Fr. 760 Mio. zu rechnen.³⁸

1.10 Neuregelung des Steuererlasses und Aufhebung der eidg. Erlasskommission (EEK)

Am 23.10.2013 verabschiedete der Bundesrat im Weiteren die Botschaft zum Steuererlassgesetz.³⁹ Steuerpflichtige können um Erlass geschuldeter Steuerbeträge ersuchen, wenn sie sich in einer Notlage befinden. Nach geltendem Recht entscheidet die EEK über Eingaben, mit denen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mind. Fr. 25 000 ersucht wird. Gesuche um Erlass tieferer Beträge und Gesuche um Erlass der kantonalen und kommunalen Steuern werden in den Kantonen behandelt. Dies kann nach geltendem Recht zu widersprüchlichen Entscheidungen führen, da der gleiche Sachverhalt je nach Steuerart durch verschiedene Behörden beurteilt wird. Künftig sollen die Kantone sämtliche Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer beurteilen. Deshalb kann die EEK aufgelöst werden. Die Kantone

bestimmen sodann, welche kantonale Behörde für den Erlass der direkten Bundessteuer zuständig sein soll. Gegen Entscheide über den Erlass der direkten Bundessteuer sollen sowohl Steuerpflichtige als auch die ESTV die gleichen Rechtsmittel ergreifen können wie gegen Entscheide über den Erlass der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuer. Neu soll das Bundesgericht im Beschwerdefall als letzte Instanz über sog. «besonders bedeutende» Fälle urteilen. Damit wird in Grundsatzfragen eine schweizweit einheitliche Rechtsprechung gewährleistet.⁴⁰

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung wird zudem zum Anlass genommen, gewisse Bestimmungen des DBG und des StHG formell an das im Obligationenrecht revidierte Rechnungslegungsrecht anzupassen.

1.11 Eidg. Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer»

Am 17.12.2012 wurde von der Grünliberalen Partei der Schweiz (GLP) die Volksinitiative «Energie- statt Mehrwertsteuer» eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass diese formell zustande gekommen ist.⁴¹ Mit der Volksinitiative wird die Einführung einer Steuer auf nicht erneuerbaren Energieträgern wie Erdöl, Erdgas, Kohle oder Uran verlangt. Die steuerliche Mehrbelastung des Energieverbrauchs soll durch die Abschaffung der Mehrwertsteuer kompensiert werden. Mit diesen Forderungen wollen die Initiantinnen und Initianten die Energieeffizienz erhöhen, erneuerbare Energien fördern und den Ausstoss von CO₂-Emissionen reduzieren. Die Initiative soll dazu beitragen, dass der Ausstieg aus der Kernenergie klima- und wirtschaftsverträglich umgesetzt werden kann.

Mit Botschaft vom 20.11.2013⁴² beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Initiative Volk und Ständen zur Ablehnung zu empfehlen. Er befürwortet zwar grundsätzlich die klima- und energiepolitische Stossrichtung der Initiative. Er teilt auch die Ansicht der Initiantinnen und Initianten, dass die Reduktionsziele für CO₂- bzw. Treibhausgasemissionen sowie für den Energieverbrauch längerfristig vorwiegend über preisliche Massnahmen erreicht werden sollen. Trotz dieser gemeinsamen Stossrichtung weicht die Initiative in wesentlichen Punkten von den Plänen des Bundesrats zu einem schrittweisen Übergang vom Fördersystem zu einem Lenkungssystem im Energiebereich ab.

38 S. Medienmitteilung des EFD (vom 23.10.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=50675.

39 BBI 2013, 8435.

40 S. Medienmitteilung des EFD (vom 23.10.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=50674.

41 BBI 2013, 617.

42 BBI 2013, 9025.

Um nach der Abschaffung der Mehrwertsteuer die Finanzierung der öffentlichen Haushalte zu garantieren, wären sehr hohe Energiesteuersätze notwendig, die das energie- und klimapolitisch begründbare Mass bei weitem übersteigen. Die Steuersätze müssten zudem weiter erhöht werden, sobald die Lenkungswirkung eintritt und die Haushalte und Unternehmen weniger nicht erneuerbare Energie konsumieren.

Mit der Mehrwertsteuer würde die wichtigste Einnahmequelle des Bundes abgeschafft. Die Mehrwertsteuer gewinnt auch für die Finanzierung der Sozialversicherungen zunehmend an Bedeutung. Sie gilt zudem international als eine effiziente Steuer und stellt eine gute Ergänzung zur progressiv ausgestalteten Einkommensteuer dar. Deren Abschaffung ist deshalb unerwünscht.

Gegen die Initiative spricht nach Auffassung des Bundesrates auch, dass die Unternehmen bei einem Ersatz der Mehrwertsteuer durch eine Energiesteuer gegenüber der heutigen Situation stärker belastet würden. Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer, die weitgehend aussenhandelsneutral ist, würde die Energiesteuer die inländischen Unternehmen gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten benachteiligen.

Die Initiative hätte zudem negative Verteilungswirkungen zur Folge. Sie würde dazu führen, dass Haushalte mit niedrigeren Einkommen überproportional belastet werden. Zudem wäre der vorgeschlagene rasche Ersatz der Mehrwertsteuer durch eine Energiesteuer innerhalb weniger Jahre mit wirtschaftlichen Verwerfungen verbunden, da den Unternehmen und Haushalten nur wenig Zeit gewährt würde, sich an die starke Veränderung der relativen Preise anzupassen.⁴³

1.12 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.⁴⁴ Nach dieser soll in einem neuen Art. 129a BV die Zuständigkeit des Bundes für die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer geschaffen werden. Diese wäre von den Kantonen zu veranlagern und einzuziehen. $\frac{2}{3}$ des Ertrags erhalte 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.⁴⁵

Der Steuersatz der neuen Erbschafts- und Schenkungssteuer soll 20 % betragen. Nicht besteuert würden jedoch namentlich ein einmaliger Freibetrag von Fr. 2 Mio. auf der Summe des Nachlasses und aller steuerpflichtigen Schenkungen sowie Zuwendungen an Ehegatten bzw. registrierte Partner.⁴⁶

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.

Mit Botschaft vom 13.12.2013⁴⁷ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, die Volksinitiative ohne Gegenentwurf abzulehnen, d. h. Volk und Ständen zur Ablehnung zu empfehlen. Der zentrale Grund, der gegen eine Bundeserbschaftssteuer spricht, ist nach dem Bundesrat die geltende Kompetenzaufteilung, die er respektieren will. Nach geltendem Recht liegt die Kompetenz zur Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer ausschliesslich bei den Kantonen. Obwohl heute der Ehegatte und die Nachkommen in fast allen Kantonen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sind, sind die Einnahmen aus dieser Steuer immer noch so beträchtlich, dass die Kantone nicht darauf verzichten können und wollen. So brachte im Jahr 2010 die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen immer noch Fr. 974 Mio. ein. Wenn auch die finanziellen Auswirkungen der Initiative von der Umsetzung durch den Gesetzgeber abhängen, ist heute schon davon auszugehen, dass die Kantone mit Mindereinnahmen rechnen müssten. Diese Mindereinnahmen könnten durch den vorgesehenen Anteil von $\frac{1}{3}$ am Steuerertrag einer nationalen Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht wettgemacht werden. Dies wird zumindest dann der Fall sein, wenn für Unternehmen und Landwirtschaftsbetriebe deutliche Ermässigungen gewährt werden, wie dies im Initiativtext im Grundsatz vorgesehen ist.

Kritisch beurteilt wird vom Bundesrat auch die rückwirkende Zurechnung von Schenkungen an den Nachlass ab dem 1.1.2012. Steuerpflichtige werden erst mit dem Ausgang der Volksabstimmung wissen, ob Schenkungen, die sie seit dem 1.1.2012 getätigt haben, dem Nachlass zuge-

43 S. Medienmitteilung des EFD (vom 20.11.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=51038.

44 BBI 2011, 6459.

45 BBI 2013, 2267.

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

47 BBI 2014, 125.

rechnet werden oder nicht. Bis nach dem Parlament auch Volk und Stände über die Initiative entschieden haben, können bis zu drei Jahre vergehen. Eine derart lange rückwirkende Zurechnung von Schenkungen erachtet der Bundesrat als unverhältnismässig.

Nach Einschätzung des Bundesrats entspricht die Initiative dagegen dem Erfordernis der Einheit der Materie und somit der Bundesverfassung. Die Erbschaftssteuer-Initiative verlangt, dass der Ertrag einer neuen Bundessteuer auf Erbschaften und Schenkungen anteilig zur Finanzierung der AHV verwendet wird und im Übrigen an die Kantone geht. Eine Bundessteuer auf Erbschaften und Schenkungen wäre demnach als Zwecksteuer konzipiert. Die Einführung solcher Zwecksteuern über eine Verfassungsvorlage ist bisher nie als Verstoß gegen die Einheit der Materie betrachtet worden.

$\frac{2}{3}$ der Erträge sollen gemäss Initiative an den AHV-Ausgleichsfonds fließen. Zusätzliche Einnahmen für die AHV sind an sich willkommen, doch sind die Bedenken bezüglich der föderalistischen Kompetenzordnung nach dem Dafürhalten des Bundesrats höher zu gewichten. Der Bundesrat hält deshalb an seinem Konzept fest, die künftige Finanzierung der AHV im Rahmen der geplanten Reform Altersvorsorge 2020 mit einer Erhöhung der Mehrwertsteuer um max. 2 Prozentpunkte sicherzustellen.⁴⁸

1.13 Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Die Quellensteuern auf Erwerbseinkommen sind nach geltendem Recht grundsätzlich als echte Quellensteuern ausgestaltet. Sie treten an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern und ersetzen damit das ordentliche Veranlagungs- und Bezugsverfahren vollständig. Lediglich für Quellensteuerpflichtige mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bleibt nach der gesetzlichen Ausgestaltung eine nachträglich ordentliche Veranlagung vorbehalten, soweit die an der Quelle erfassten Bruttoeinkünfte eine bestimmte Höhe übersteigen. Dieser Grenzwert liegt für die direkte Bundessteuer bei Fr. 120 000. Die Ausgestaltung als echte Quellensteuer bedeutet namentlich, dass die Steuerbehörde Ungenauigkeiten, die mit dem Steuerabzug an der Quelle notwendigerweise verbunden sind, nicht durch eine nachträgliche ordentliche Veranlagung korrigieren darf und dem Steuerpflichtigen kein Anspruch zusteht, eine entsprechende Bereinigung in einem ordentlichen Verfahren zu verlangen.

In Überprüfung der Konformität der schweizerischen Quellensteuerordnung mit dem Freizügigkeitsabkom-

men, das den freien Personenverkehr zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU) regelt, entschied das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2010, dass die geltende schweizerische Quellensteuerordnung in verschiedener Hinsicht das in diesem Abkommen stipulierte Diskriminierungsverbot verletzt. Namentlich muss für einen Quellensteuerpflichtigen, der sich auf das Freizügigkeitsabkommen berufen kann, das gleiche Regime der steuerlichen Abzüge (inkl. Berufskosten) wie für solche Steuerpflichtige gelten, die der ordentlichen Besteuerung unterliegen (vgl. BGE 136 II 241). Diese Rechtsprechung hat zur Folge, dass den betroffenen Quellensteuerpflichtigen, namentlich solchen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, entgegen der gesetzlichen Ordnung der Anspruch eingeräumt werden muss, gegebenenfalls eine nachträgliche Veranlagung verlangen zu können.

Am 13.12.2013 eröffnete der Bundesrat die Vernehmlassung zu einem Entwurf eines BG über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, mit dem der neuen Rechtsprechung Rechnung getragen werden soll. Die Vorlage hat zum Ziel, eine weitestgehende Vermeidung von Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen sicherzustellen. Um einerseits dieser Vorgabe zu entsprechen und andererseits den Mehraufwand beim Vollzug möglichst klein zu halten, werden namentlich folgende Änderungen vorgeschlagen:

- Ansässige Quellensteuerpflichtige, deren Bruttoeinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet, werden wie bis anhin von Amtes wegen nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt. Der Grenzbetrag soll jedoch im Vergleich zum geltenden Recht deutlich tiefer angesetzt werden. Alle anderen ansässigen Quellensteuerpflichtigen können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen.
- Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Grossteil seiner Einkünfte in der Schweiz erwirtschaftet, erfüllt die Voraussetzungen für die sog. Quasi-Ansässigkeit und kann ebenfalls eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen.
- Für alle anderen Nicht-Ansässigen hat die Quellensteuer Abgeltungswirkung. Sie tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren von Erwerbseinkommen zu veranlagenden Einkommenssteuer. Zusätzliche nachträgliche Abzüge werden nicht gewährt.⁴⁹

Die Vernehmlassungsfrist dauert bis zum 27.3.2014.

48 S. Medienmitteilung des EFD (vom 13.12.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=51383.

49 BBI 2013, 9710; S. Medienmitteilung des EFD (vom 13.12.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=51388.

1.14 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.⁵⁰ Diese erarbeitete in der Folge die steuer- und finanzpolitische Stossrichtung der nächsten Unternehmenssteuerreform. Der Bundesrat nahm davon Kenntnis und beauftragte am 17.5.2013 das EFD, auf dieser Grundlage die Kantone und die Wirtschaft zu konsultieren.⁵¹ Diese Konsultation ergab eine grundsätzliche Zustimmung zur erarbeiteten Stossrichtung.

Darauf aufbauend hat die Projektorganisation in der Zwischenzeit eine Reihe von Massnahmen untersucht und empfiehlt einige davon zur Umsetzung. Der Bundesrat hat den diesbezüglichen Bericht am 19.12.2013 zur Kenntnis genommen und die Projektorganisation beauftragt, eine weitere Konsultation bei den Kantonen durchzuführen. Anschliessend soll eine Vernehmlassungsvorlage ausgearbeitet werden.

Um die Attraktivität des Steuerstandortes und den Wirtschaftsstandort zu stärken, empfiehlt die Projektorganisation ein Bündel von steuerlichen Massnahmen. Diese sollen in Einklang mit internationalen Standards stehen und sich deshalb durch eine erhöhte internationale Akzeptanz auszeichnen. Verschiedene dieser Standards werden gegenwärtig in internationalen Gremien, namentlich in der OECD, diskutiert und weiterentwickelt. Die Projektorganisation spricht sich dafür aus, dass die Schweiz die diesbezüglichen Entwicklungen aktiv mitgestaltet und diese – wie auch den Fortgang des Dialogs mit der EU über die Unternehmensbesteuerung – bei der Ausgestaltung der Unternehmenssteuerreform III berücksichtigt.

Aus heutiger Sicht empfiehlt die Projektorganisation die Einführung einer Lizenzbox bei den kantonalen Steuern. Das Modell einer eingeschränkt zinsbereinigten Gewinnsteuer auf Bundes- und Kantonsebene wird weiter geprüft. Diese beiden Instrumente gelangen in verschiedenen OECD-Mitgliedstaaten zur Anwendung und könnten es der Schweiz erlauben, für besonders mobile Unternehmensaktivitäten weiterhin kompetitiv zu bleiben. Im Wei-

teren empfiehlt die Projektorganisation die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital sowie eine vertiefte Prüfung von Massnahmen bei der kantonalen Kapitalsteuer. Schliesslich sollen die Kantone ihren Gewinnersatz anpassen, wo sie dies für erforderlich halten, um ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten.

Weil auch der Bund davon profitiert, wenn die Kantone ihre Gewinnsteuerbelastung senken, soll er durch vertikale Ausgleichsmassnahmen eine Opfersymmetrie in Bezug auf die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform gewährleisten. Solche Ausgleichsmassnahmen des Bundes zugunsten der Kantone sind so zu gestalten, dass sie den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen nicht verzerren. Der Umfang der vertikalen Ausgleichsmassnahmen des Bundes hängt davon ab, wie die steuerlichen Massnahmen konkret ausgestaltet werden: Je enger die neuen Regelungen ausfallen und je stärker die Notwendigkeit von Gewinnsteuersenkungen ist, desto grösser wird das Volumen ausfallen. Der Bundesrat wird über Umfang und Art der vertikalen Ausgleichsmassnahmen im Rahmen der Vernehmlassungsvorlage zu entscheiden haben.

Die Projektorganisation will am bewährten System des nationalen Finanzausgleichs festhalten. Im Zuge der Reform der Unternehmensbesteuerung werden allerdings Anpassungen am System erforderlich sein, um die neuen steuerpolitischen Realitäten abzubilden. Das Steuerungsorgan empfiehlt, dass im Ressourcenpotential neu sämtliche Unternehmensgewinne gemäss ihrer steuerlichen Ausschöpfbarkeit gewichtet werden.

Die finanziellen Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform III auf Bund und Kantone sind derzeit noch nicht quantifizierbar. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Reform zu erheblichen Belastungen der Staatshaushalte führt. Auf Bundesebene soll die Frage der Gegenfinanzierung mit der Vernehmlassungsvorlage angegangen werden und einen integralen Bestandteil der Reform bilden. Je nach Umfang der Belastung sind auch einnennenseitige Massnahmen in Betracht zu ziehen.⁵²

1.15 In der Wintersession 2013 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. gleiche Regelung für alle bei der Besteuerung von Provisionen für Grundstücksvermittlungen im interkantonalen Verhältnis.

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

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

52 S. Medienmitteilung des EFD (vom 19.12.2013), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=51519.

abgelehnt:

- eine Motion betr. Harmonisierung der Verfahrensfristen bei der direkten Bundessteuer;
- eine Motion betr. Änderung des MWSTG (reduzierter Satz auch für Ess- und Trinkwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Lieferungen abgegeben werden).

keine Folge geleistet:

- einer parl. Initiative betr. Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung mit Aufhebung aller Abzugsmöglichkeiten.

Der Ständerat hat:

angenommen:

- eine Motion betr. Steuerattraktivität der Schweiz im Vergleich mit anderen Staaten;
- eine Motion betr. Ende der Überbesteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz im Rahmen der pauschalen Anrechnung ausländischer Quellensteuern;
- eine Motion betr. Eindämmung des unlauteren Wettbewerbs in den Grenzregionen über eine Durchsetzung des MWSTG.

abgelehnt:

- eine Motion betr. Festlegung von Eckwerten für allfällige Steuerverhandlungen mit der EU.

2 Kantone**2.1 Appenzell Innerrhoden**

Der Grosse Rat hat am 21.10.2013 eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden der Landsgemeinde 2014 verabschiedet, 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-

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

- Steuerbefreiung des Soldes der Milizfeuerwehrleute 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 Steuerverfahren.

Die Landsgemeinde wird im Frühling 2014 über die Vorlage, welche per 1.1.2015 in Kraft treten soll, befinden können.

2.2 Basel-Stadt

Am 23.10.2013 hat der Grosse Rat den Gesetzesvorschlag des Regierungsrats für eine Teilrevision des Steuergesetzes mit 2 kleineren Änderungen gutgeheissen, nämlich:

- Einführung einer Freigrenze von Fr. 1000 für die Besteuerung von Lotteriegewinnen und eines Abzugs der Einsatzkosten von 5 % des Gewinns, jedoch anders als beim Bund ohne frankenmässige Limitierung nach oben;
- Erhöhung des Alleinerzieherabzugs auf Fr. 30 000;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression;
- Deklarationspflicht für alle Schenkungen und Erbvorbezüge;
- konkretere Regelung des Steuererlasses auf Gesetzesstufe.

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.

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

Der Gesetzesbeschluss und die Materialien können im Internet eingesehen werden.⁵⁹ Die Änderungen gelten ab Steuerperiode 2014.

2.3 Bern

Die vom Grossen Rat am 26.3.2013 beschlossene Teilrevision des Steuergesetzes⁶⁰ ist am 1.1.2014 in Kraft getreten. Die verschärften Bestimmungen des Kantons Bern zur Besteuerung nach dem Aufwand treten am 1.1.2016 in Kraft. Für Personen, die zu diesem Zeitpunkt bereits nach dem Aufwand besteuert werden, gilt eine 5-jährige Übergangsfrist, sodass die verschärften Bestimmungen für diese Personen ab dem 1.1.2021 gelten.

Der Grosse Rat hat in der Novembersession 2013 die Aufhebung der Gesamtpauschale bei den Berufskosten beschlossen. Er folgte damit dem Antrag der Regierung im Rahmen der Angebots- und Strukturüberprüfung (ASP 2014). Aus der Aufhebung der Gesamtpauschale ergeben sich voraussichtlich Mehreinnahmen von rd. Fr. 41 Mio. bei den Kantonssteuern und rd. Fr. 22 Mio. bei den Gemeindesteuern. Die Änderung ist am 1.1.2014 in Kraft getreten und gilt damit ab der Steuerperiode 2014.

2.4 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.⁶¹

Der Grosse Rat hat der Vorlage in der Novembersession 2013 zugestimmt. Die Änderungen sind am 1.1.2014 in Kraft getreten.

Im Rahmen der Umsetzung von Struktur- und Sparmassnahmen hat der Grosse Rat am 8.10.2013 u. a. folgende Änderungen des Steuergesetzes beschlossen:

- Bei der Aufwandbesteuerung eine Erhöhung der Mindestlimite auf das 7-Fache des Mietzinses bzw. des Mietwerts oder das 3-Fache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung. Für die Kantonssteuer gilt eine minimale Bemessungsgrundlage von Fr. 250 000 beim Einkommen und Fr. 1 Mio. beim Vermögen.

- Wiedereinführung einer Mindeststeuer für natürliche Personen von Fr. 50.
- Des Weiteren hat der Staatsrat beschlossen, den Eigenmietwert um 10 % zu erhöhen.

Diese Neuerungen sind am 1.1.2014 in Kraft getreten.

2.5 Graubünden

Auf den 1.1.2014 ist die Quellensteuererhebung von den Gemeinden auf den Kanton übergegangen. Die Gemeinden bleiben zuständig für die Abrechnungen bis Ende Dezember 2013; ab Januar 2014 erfolgt die Abrechnung mit dem Kanton, und ab Juli 2014 wird der Kanton auch die bis dann noch nicht abgerechneten Fälle der Gemeinden übernehmen, um klare Zuständigkeitsregeln zu schaffen. Die dazu erforderlichen Bestimmungen wurden von der Regierung auf den 1.1.2014 in Kraft gesetzt, und die notwendige EDV-Applikation steht rechtzeitig zur Verfügung.⁶²

Ebenfalls auf den 1.1.2014 in Kraft gesetzt wurden die Neuerungen über die Besteuerung der Lotteriegewinne.⁶³

2.6 Luzern

Der Kantonsrat hat am 4.11.2013 die Volksinitiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer» abgelehnt. Demgegenüber haben sich die Stimmberechtigten am 9.2.2014 klar für die Abschaffung der Liegenschaftssteuer ausgesprochen.

2.7 Obwalden

Die Vernehmlassungsfrist betr. den Mantelerlass «Gesetz über die Neuregelung der Steuerschätzungen» dauerte bis zum 18.10.2013. Die Vernehmlassungsteilnehmenden unterstützen einstimmig die vom Regierungsrat vorgeschlagene formelmässige Bewertung unter Mitwirkung der Eigentümer. Hingegen haben sie sich dafür ausgesprochen, dass mit der Neuregelung der Grundstücksschätzungen insgesamt keine Mehreinnahmen generiert werden sollen. Diesem Anliegen soll nachgekommen werden, indem für die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücksschätzungen der Eigenmietwert neu auf unter 70 % des Marktwertes und der Netto-Steuerwert auf 65 % des Steuerwerts festgelegt werden soll. Dies bedeutet, dass die Netto-Steuerwerte, anhand welcher die Vermögenssteuern berechnet werden, nicht über 60 % des Verkehrswerts oder des Kaufpreises liegen. Bei den landwirtschaftlichen Grundstücken soll künftig auf die aktuellste

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

60 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 337.

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

62 www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/ueberuns/aktuelles/Seiten/aktuelles.aspx, Quellensteuer, Neuerungen auf 1. Januar 2014.

63 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 316.

Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts abgestellt werden.

Die Botschaft des Regierungsrats zum Gesetz über die Neuregelung der Grundstückschätzungen wird am 20.3.2014 vom Kantonsrat behandelt. Die Volksabstimmung findet voraussichtlich im September 2014 statt, und das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2015 geplant. Die neu ermittelten Werte sollen erstmals in der 2. Steuerperiode nach Inkrafttreten des Gesetzes verwendet werden, d. h. per 1.1.2017.⁶⁴

2.8 Schwyz

Der Regierungsrat hat vom Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens⁶⁵ Kenntnis genommen und dem Kantonsrat am 17.12.2013 eine Vorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Die Revision verfolgt als zentrales Ziel, die Steuerattraktivität des Kantons Schwyz unverändert zu erhalten, dabei aber auch mit Mehreinnahmen in Steuerteilbereichen einen Beitrag zur Sanierung des Kantonshaushalts zu leisten. Ein weiterer Schwerpunkt der Vorlage bildet die Anpassung des kantonalen Rechts an das seit der letzten Revision 2010 geänderte Bundesrecht. Die Gesetzesvorlage stimmt in allen wesentlichen Punkten mit der ursprünglichen Vernehmlassungsvorlage überein, weshalb auf die Ausführungen in der letzten Gesetzgebungs-Agenda⁶⁶ verwiesen werden kann. Genannt seien lediglich folgende Abweichungen: Neu soll das Dividendenprivileg auf Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile ausgedehnt werden. Bei der Mindeststeuer der ordentlich besteuerten juristischen Personen wird der ursprünglich vorgesehene Mindestbetrag von Fr. 300 auf Fr. 200 reduziert. Derselbe Mindestbetrag soll auch bei den privilegiert besteuerten Gesellschaften festgelegt werden. Schliesslich kann mit einer Neuregelung des Bildungskostenabzugs bereits der neusten Änderung des Bundesrechts⁶⁷ Rechnung getragen werden. Die Mehreinnahmen für den Kanton werden auf rd. Fr. 60 Mio. geschätzt. Für die Gemeinden und Bezirke fällt die Gesetzesrevision weitgehend wirkungsneutral aus.

Die Änderungen des Steuergesetzes sollen auf den 1.1.2015 in Kraft treten. Einzig für die Quellensteuer musste eine Ausnahme vorgesehen werden: Die zusätzliche Tarifstufe für die Kantonssteuer soll erst 1 Jahr später

Anwendung finden. Die Unterlagen sind im Internet einsehbar.⁶⁸

Mit der auf Beginn des Jahres 2013 in Kraft getretenen neuen Kantonsverfassung wurde die Unterscheidung zwischen Gesetzen und gesetzesvertretenden Verordnungen aufgegeben und das Gesetzesreferendum neu konzipiert.⁶⁹ Mit einem Kantonsratsbeschluss vom 25.9.2013 wurden die nötigen Anpassungen in zahlreichen Erlassen des Kantons vorgenommen.⁷⁰ Betroffen ist auch der Steuerbereich, weil das Steuergesetz per 1.1.2014 an die neue Referendumsordnung angepasst und die beiden bisherigen kantonsrätlichen Schätzungsverordnungen zu formellen Gesetzen umbenannt wurden.

2.9 Solothurn

Der Kantonsrat hat in der Novembersession 2013 die Volksinitiative «Weniger Steuern für alle»,⁷¹ wie vom Regierungsrat beantragt, ebenfalls abgelehnt und dem Volk zur Ablehnung empfohlen. Ausschlaggebend waren insbesondere finanzielle Gründe. Die Stimmberechtigten haben am 9.2.2014 die Volksinitiative abgelehnt.

2.10 St.Gallen

Der Kantonsrat hat am 22.8.2013 das Entlastungsprogramm 2013 zugunsten des Staatshaushalts beschlossen. Zur Umsetzung dieses Entlastungsprogramms hat die Regierung am 12.11.2013 eine Sammelvorlage 1 zuhanden des Kantonsrats verabschiedet, die verschiedene Erlassänderungen vorsieht. U. a. soll eine Teilrevision des Steuergesetzes erfolgen. Geplant ist, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften künftig eine einfache Mindeststeuer von Fr. 250 entrichten, wenn die einfachen Gewinn- und Kapitalsteuern zusammen diesen Betrag nicht erreichen. Die Mindeststeuer soll aus wirtschaftspolitischen Überlegungen nicht die Neugründungen belasten und soll deshalb erst ab dem 5. Geschäftsjahr nach der Gründung zur Anwendung kommen.

Das Inkrafttreten der Änderung des Steuergesetzes ist auf den 1.1.2015 vorgesehen. Die Vorlage ist im Internet einsehbar.⁷²

64 www.ow.ch/dl.php/de/52aec72925a8f/13_68_Grundstueck_schaetzungen.pdf.

65 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 339.

66 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 339.

67 BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (vom 27.9.2013), BBl 2013, 7385.

68 www.sz.ch/xml_2/internet/de/file/xmlsafe/news/page/detail14850.cfm?userLG=DE.

69 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/2, FStR 2013, 164.

70 Amtsblatt Nr. 40 vom 4.10.2013, 2226 ff., www.sz.ch/documents/40_2013.pdf.

71 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/3, FStR 2013, 264 und 2013/4, FStR 2013, 339.

72 www.ratsinfo.sg.ch, Geschäftssuche, 22.13.12.

2.11 Tessin

Das Parlament hat folgende Änderungen des Steuergesetzes beschlossen:

- Erhöhung des Steuersatzes betr. Nebenerwerb bei der Quellensteuer auf 10 %;
- Reduktion der Bezugsprovision für Schuldner der steuerbaren Leistung im Quellensteuerbereich von 4 % auf 2 %;
- Einführung einer Gebühr für die Erstellung und Herausgabe von Steuerausweisen;
- Einführung einer Gebühr bei Steuerbefreiungsentscheidungen;
- Einführung einer Provision zugunsten der kantonalen Verwaltung bei Gemeindevertretungen in besonders schwierigen Angelegenheiten;
- Erhöhung der Mindestlimite bei der Besteuerung nach dem Aufwand auf Fr. 400 000, neu im Gesetz aufgenommen;
- Erhöhung der Abzugsmöglichkeit für die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind: Die Leistungen müssen im Steuerjahr Fr. 100 erreichen und dürfen insgesamt 20 % (bisher 10 %) der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte nicht übersteigen.

2.12 Thurgau

Der Regierungsrat hat am 1.10.2013 eine Botschaft zur Änderung des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rats verabschiedet.⁷³ Vorgesehen ist die Einführung eines Eigenbetreuungsabzugs von Fr. 3000. Dieser soll als Sozialabzug ausgestaltet und pro Familie gewährt werden, welche Kinder unter 14 Jahren selber betreut.

2.13 Zürich

Der Kantonsrat hat am 28.10.2013 die Änderung des Steuergesetzes zum Nachvollzug des Bundesrechts betr. Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes⁷⁴ und der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen⁷⁵ sowie am 10.12.2013 die Änderung des Steuergesetzes betr. Besteuerung der Lotteriegewinne⁷⁶ verabschiedet. Die Inkraftsetzung dieser Änderungen wird voraussichtlich auf den 1.1.2015 erfolgen.

73 www.tg.ch/documents/Botschaft_Eigenbetreuungsabzug.pdf.

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

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

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

Sodann wird sich der Kantonsrat in nächster Zeit den Gesetzesvorlagen zum Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes⁷⁷ (2. Auflage, nachdem die 1. Vorlage wegen der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer in der Volksabstimmung vom 17.6.2012 abgelehnt wurde) sowie der Besteuerung von nicht verheirateten Eltern mit gemeinsamer elterlicher Sorge⁷⁸ zuwenden. Die Beratungen in der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Kantonsrats wurden inzwischen abgeschlossen.

Schliesslich hat der Kantonsrat am 25.11.2013 zwei parlamentarische Initiativen vorläufig unterstützt: Mit der einen Initiative wird ein Kantonsreferendum gegen den anstehenden Bundesbeschluss betr. Erbschaftssteuerabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich verlangt. Gemäss der anderen Initiative soll der im DBG vorgesehene Sozialabzug für Ehepaare, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, von Fr. 2600 (Art. 213 Abs. 1 Bst. c DBG) ins kantonale Steuergesetz übernommen werden.

3 International

3.1 Überblick

Im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen sind im 4. Quartal 2013 die Protokolle zur Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen mit Irland,⁷⁹ Portugal,⁸⁰ Slowenien⁸¹ und der Tschechischen Republik⁸² sowie das neue Abkommen mit Bulgarien⁸³ und das Erstabkommen mit Turkmenistan⁸⁴ in Kraft getreten. Nicht in Kraft treten konnte das am 21.6.2013 von den eidg. Räten ebenfalls genehmigte Erstabkommen mit Peru.⁸⁵ Der Genehmigungsprozess in Peru konnte nicht rechtzeitig abgeschlossen werden. Weiter konnten in diesem Quartal Protokolle zur Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen mit der Ukraine, Ghana, Usbekistan und Zypern sowie ein neues Abkommen mit Argentinien paraphiert werden. Schliesslich verabschiedete der Bundesrat die Botschaf-

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

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

79 S. Abschn. 3.3.

80 S. Abschn. 3.4.

81 S. Abschn. 3.5.

82 S. Abschn. 3.6.

83 S. Abschn. 3.2.

84 S. Abschn. 3.7.

85 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 322.

ten an die eidg. Räte zu den neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Australien, China und Ungarn.⁸⁶

In der Wintersession der eidg. Räte hat sich der Nationalrat als Erstrat mit dem neuen Erbschaftssteuerabkommen mit Frankreich⁸⁷ befasst. Er beschloss, auf das Geschäft nicht einzutreten. Das Geschäft geht nun an den Ständerat, der sich damit in der Frühjahressession 2014 befassen wird.

Im Bereich des steuerlichen Informationsaustausches unterzeichnete die Schweiz am 15.10.2013 die Multilaterale Konvention der OECD und des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen. Weiter verabschiedete der Bundesrat die Botschaften zu den Steuerinformationsabkommen mit Isle of Man, Guernsey und Jersey⁸⁸ sowie zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes (StAhiG).⁸⁹ Letzteres wurde vom Nationalrat als Erstrat in der Wintersession 2013 behandelt.

Am 21./22.11.2013 fand in Jakarta die Plenarversammlung des Global Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken statt. An dieser Versammlung wurde erstmals die Benotung von 50 Staaten und Jurisdiktionen hinsichtlich der Umsetzung ihrer Verpflichtungen im Bereich des steuerlichen Informationsaustausches veröffentlicht. Voraussetzung für die Benotung war der Abschluss des Phase 2 Peer Review. Die Schweiz war daher wegen der noch ungenügenden gesetzlichen Rahmenbedingungen nicht Gegenstand der Benotung.

3.2 Bulgarien

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen vom 19.9.2012⁹⁰ ist am 18.10.2013 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2014 Anwendung. Es ersetzt das Abkommen vom 28.10.1991.

3.3 Irland

Das Änderungsprotokoll vom 26.1.2012⁹¹ ist am 14.11.2013 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2014 Anwendung.

3.4 Portugal

Das Änderungsprotokoll vom 25.6.2012⁹² ist am 21.10.2013 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2014 Anwendung.

3.5 Slowenien

Das Änderungsprotokoll vom 7.9.2012⁹³ ist am 14.10.2013 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2014 Anwendung.

3.6 Tschechische Republik

Das Änderungsprotokoll vom 11.9.2012⁹⁴ ist am 11.10.2013 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2014 Anwendung.

3.7 Turkmenistan

Das Doppelbesteuerungsabkommen vom 8.10.2012⁹⁵ ist am 11.12.2013 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2014 Anwendung.

3.8 StAhiG

Nach Abschluss der Vernehmlassung zur Änderung des StAhiG⁹⁶ hat der Bundesrat am 16.10.2013 die Botschaft zu diesem Geschäft verabschiedet. Aufgrund der Stellungnahmen in der Vernehmlassung hat der Bundesrat davon Abstand genommen, den Ausschluss der Amtshilfe bei Ersuchen, die auf gestohlenen Daten beruhen, auf Fälle einzuschränken, in welchen der ersuchende Staat aktiv zur Entwendung der Daten beigetragen hat. Weiter wurden die Voraussetzungen für den Verzicht auf eine Information der betroffenen Person vor Übermittlung der Auskünfte an den ersuchenden Staat klarer gefasst.

Der Nationalrat ist in der Wintersession 2013 der Vorlage des Bundesrates weitgehend gefolgt. Das Geschäft wird nun in der Frühjahressession 2014 vom Ständerat behandelt.

86 Für Details zu diesen Abkommen s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 340 ff.

87 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/3, FStR 2013, 265.

88 Für Details zu diesen Abkommen s. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 343.

89 S. Abschn. 3.8.

90 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 321.

91 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 166.

92 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FStR 2012, 252.

93 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 323.

94 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FStR 2012, 324.

95 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/1, FStR 2013, 84.

96 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/4, FStR 2013, 443.

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 2014/1 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:
