

Maja Bauer-Balmelli,

Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten

Diss. Zürich, Schriften zum Steuerrecht, Band 7, Zürich 2001

Rezensent: Dr. iur. Bruno Scherrer †

Dass die schweizerische Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer den Zweck hat, die inländische Defraudation von Erträgen des beweglichen Kapitalvermögens, von Lotteriegewinnen und Versicherungsleistungen zu verhindern und damit die Einkommens- und Vermögenssteuern von Bund, Kanton und Gemeinden zu sichern, ist eine Binsenwahrheit. Dass daneben die Verrechnungssteuer nicht nur für die inländischen Defraudanten, sondern auch für viele ausländische Leistungsempfänger eine definitive Steuerbelastung bedeutet, ist ebenfalls klar. Ob dies ein unbeabsichtigter, aber in Kauf genommener Nebeneffekt des sonst nicht erreichbaren Sicherungszweckes sei oder ein neben den Sicherungszweck tretender selbständiger Fiskalzweck der Steuer, mag auf den ersten Blick von untergeordneter Bedeutung scheinen. Auch nicht auf den ersten Blick ersichtlich ist, welche Folgerungen für die Praxis der Verrechnungssteuer sich aus ihrem Sicherungszweck sollen ableiten lassen. Schliesslich ist ja der Zweck eines Gesetzes nicht «self executing», sondern nur soweit zu verwirklichen, als das Gesetz ihn eben in seinen generell-abstrakten Normen umsetzt.

Nun: Nach der Lektüre der angezeigten Dissertation, die in den Zürcher Schriften zum Steuerrecht als Band 7 erschienen ist, wird man eine solch vorgefasste Meinung, der Gesetzeszweck gebe nichts für die praktische Gesetzesanwendung her, revidieren müssen.

So liegt es natürlich auf der Hand, dass die Verrechnungssteuer ihren Sicherungszweck dann am besten erfüllt, wenn zwischen dem «Ertrag aus beweglichem Vermögen» des Einkommenssteuerrechtes einerseits und den Zinsen sowie geldwerten Leistungen des Verrechnungssteuerrechtes andererseits Objektidentität besteht. Diese ist zwar beispielsweise bei den offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen gegeben, doch fehlt sie, wie MAJA BAUER-BALMELLI sorgfältig dartut, bei den

steuersystematischen Anknüpfungen. Einerseits löst die Sitzverlegung einer juristischen Person aus der Schweiz ins Ausland zwar die Verrechnungssteuer, nicht aber die Einkommenssteuer der Anteilseigner aus, andererseits führen Transponierung, Erbenholding und indirekte Teilliquidation zu einer Einkommensbesteuerung der Anteilseigner, nicht jedoch zu einer Verrechnungssteuer. De lege lata lassen sich diese Unterschiede im Steuerobjekt nicht überbrücken. Dies allerdings nur, wenn man davon ausgeht, dass die steuersystematische Anknüpfung bei der Einkommenssteuer in den genannten Fällen heute eine gesetzliche Grundlage habe.

Der Sicherungszweck würde auch Identität der Empfänger der Leistungen erfordern, die der Verrechnungssteuer bzw. der Einkommenssteuer unterworfen sind. In dieser Hinsicht kann aber das System der Verrechnungssteuer – wie MAJA BAUER-BALMELLI nachweist – aufgrund seiner grundlegend anderen Konzeption das Erfordernis einer Übereinstimmung mit der Einkommenssteuer nicht erfüllen. Die gesetzliche Verpflichtung zur Überwälzung der Verrechnungssteuer durch Abzug an der Quelle (bzw. Meldung) macht unausweichlich den Erstempfänger zum Steuerdestinatar der Verrechnungssteuer, also den Direktbegünstigten, auch wenn die Einkommenssteuer aufgrund der Dreieckstheorie für die gleiche Leistung einen anderen Pflichtigen definiert. Bei der heutigen Gesetzeslage ist die Dreieckstheorie für die Verrechnungssteuern schlicht unmöglich, woraus natürlich folgt, dass die neue Praxis der Verrechnungssteuerbehörde, die die Dreieckstheorie in bestimmten Fällen anwenden will, sehr fragwürdig ist.¹

Es ist allerdings zu erwarten, dass die Schwierigkeiten mit der Praxisänderung weniger den Bereich der natürlichen Personen als Leistungsempfänger betreffen werden als vielmehr den Bereich der Gewinnverschiebungen zu «Sanierungszwecken» in Konzernverhältnissen. Bei den

¹ Vgl. auch MAJA BAUER-BALMELLI in FStR 2001, S. 58 ff.

natürlichen Personen wird vielfach die Dreieckstheorie von der Verrechnungssteuer auf Fälle angewendet werden, in denen nachträglich geldwerte Leistungen aufgedeckt werden und in denen demzufolge entweder das Meldeverfahren stattfindet (bei dem der Direktbegünstigte oder der Inhaber der Beteiligungsrechte als Steuerdestinatar bezeichnet werden kann) oder dann die Rückerstattung ausgeschlossen ist, unabhängig davon, ob die Direktbegünstigten- oder die Dreieckstheorie Anwendung findet. Zu befürchten ist, dass die angekündigte Praxisänderung bei Gewinnverschiebungen zwecks Sanierung sehr viel mehr Probleme aufwerfen wird. Der Begriff der «Sanierung» ist viel zu schillernd, als dass von einem gemeinsamen Grundverständnis des Begriffes ausgegangen werden könnte. Es ist deswegen für noch lange Zeit diesbezüglich Rechtsunsicherheit zu befürchten. Die bisherige Praxis der Direktbegünstigten-theorie hat unter diesem Gesichtspunkt nicht nur das Gesetz, sondern auch die Verlässlichkeit in der Umsetzung für sich.

Zuzustimmen ist auch der Erkenntnis von MAJA BAUER-BALMELLI, dass die Praxis der ESTV bezüglich der Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf «Altreserven» im Steuerumgehungsfall und bei der Annahme einer Steuerumgehung in Fällen, in denen der Wortlaut eines DBA die Rückerstattung gewährleistet, sich nicht mit dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer begründen lässt und auch keine Stütze im Gesetz findet.

Nun ist es allerdings schwierig, in der zweiten Fallkonstellation überhaupt von einer Praxis der Steuerverwaltung zu sprechen. Die aktuellen Erfahrungen (bspw. im Verhältnis mit Dänemark) sind hierfür zu uneinheitlich. Für die ESTV scheint hier denn auch das Problem (neuerdings) weniger im Bereich der Steuerumgehung zu liegen als in der Frage, wer denn eigentlich in welcher Fallkonstellation Inhaber der Nutzungsrechte bspw. einer Beteiligung sei. Mit MAJA BAUER-BALMELLI ist zu hoffen, dass sich hier die ESTV darauf besinnt, dass eben der Hauptzweck der Verrechnungssteuer ein Sicherungszweck ist und dass die Verrechnungssteuer keine Quellensteuer auf Dividenden darstellen soll.

Die bisherigen Versuche der ESTV, in diesen Fällen von DBA-Anwendungen mit dem Argument der Steuerumgehung zu operieren, sind natürlich auch völkerrechtlich problematisch: Das Abkommen selber müsste die Bestimmungen enthalten, die gegen einen Missbrauch schützen; es darf nicht der inländischen Verwaltung

überlassen bleiben, nach ihrem Gusto zu entscheiden, ob sie ein DBA anwenden wolle oder nicht.

Mit ihrer Praxis bezüglich Altreserven verfolgt die ESTV einen Fiskalzweck, der so im Gesetz nicht angelegt ist. Der Sicherungszweck verlangt einzig, dass die Rückerstattung weder einem inländischen Defraudanten noch einem ausländischen Leistungsempfänger, der nicht aufgrund eines DBA dazu berechtigt ist, zukomme. Dem ehrlichen Inländer und dem DBA-begünstigten Ausländer darf die Rückerstattung nur verweigert werden, wenn er zwar formaler Empfänger der Leistung, nicht aber Nutzungsberechtigter ist. Die Handhabung der Praxis war (und ist leider) ausserdem dermassen standardisiert, dass von einer Steuerumgehung im Sinne des allgemeinen Verständnisses schon lange nicht mehr die Rede sein konnte. Ob den Altreserven auf der Aktivseite überhaupt ausschüttbare, nicht betriebsnotwendige Liquidität gegenübergestanden habe, was notwendige Voraussetzung für ein anderes Vorgehen als den «Verkauf» der Altreserven darstellt, wird in diesen Fällen eigentlich nie geprüft. In solchen Situationen wird dann einfach das «Recht zur Nutzung» entsprechend interpretiert.²

Welche Schwierigkeiten es bereiten kann, das gesetzliche Konzept der Verrechnungssteuer mit den praktischen Bedürfnissen des modernen Finanzmarktes in Übereinstimmung zu bringen, schildert MAJA BAUER-BALMELLI kurz, aber schlagend am Beispiel der Repos und des Securities Lending.

Die meisten Leser werden die Dissertation von MAJA BAUER-BALMELLI allerdings weniger wegen ihrer beeindruckenden Qualitäten im Aufzeigen der Systematik der Verrechnungssteuer und der daraus abzuleitenden Schlussfolgerungen studieren, sondern wegen der ausgiebigen Darstellung der Verrechnungssteuer-Praxis, insbesondere bei der Steuererhebung auf dem Ertrag aus Beteiligungsrechten. Wenn die Einbettung dieser Praxisdarstellung in systematische und theoretische Überlegungen dann den Praktiker bei der Lektüre zu tieferem Nachdenken anregt, hat die Dissertation noch einen weiteren Zweck erfüllt, der – wie der Fiskalzweck gegenüber dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer – zwar möglicherweise subsidiär, aber doch zweifelsfrei bedeutungsvoll ist.

2 MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, S. 163.