

Zum Bericht der Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU)

Dr. rer. publ. Ruedi Baumann*

Inhalt**

1	Der Auftrag
2	Grundlagen, Begriff und Bedeutung der rechtsformneutralen (zivilrechtsunabhängigen) Unternehmensbesteuerung
2.1	Leistungsfähigkeitsprinzip und Zivilrechtsunabhängigkeit
2.2	Wirtschaftliche Doppelbelastung
2.3	Auffassungen der ERU
3	Vergleich der tatsächlichen Steuerbelastung der schweizerischen Unternehmen
3.1	«Going Concern»
3.2	Liquidation, Desinvestition und Nachfolge
3.3	10 Feststellungen
4	Rechtsvergleich
4.1	Ländervergleich
4.2	Einfluss des EU-Rechts
4.3	Tendenzen
5	Einführung einer rechtsformneutralen Besteuerung
5.1	Konzept einer schweizerischen Unternehmenssteuer
5.2	Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer der Beteiligten
5.3	Beteiligungsgewinne
5.4	Teilweise Aufhebung der Vermögenssteuer?
5.5	Die Unternehmenssteuer im Aussenverhältnis
6	Fazit
	Literatur, Materialien und Rechtsquellen

* Der Autor ist Direktor am Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen (IFF-HSG) und Senior Tax Counsel von PricewaterhouseCoopers, Zürich. Er betreute das wissenschaftliche Sekretariat der ERU.

** Meinen Kollegen Prof. Dr. Christian Keuschnigg und Prof. Dr. Robert Waldburger danke ich für wertvolle Hinweise.

1 Der Auftrag

Die Kommission unter der Leitung von Prof. Xavier Oberson hatte im Wesentlichen den Auftrag, das geltende Unternehmenssteuerrecht und das Sozialabgaberecht unter dem Gesichtspunkt der Rechtsformneutralität zu untersuchen und Varianten eines rechtsformneutralen Konzepts auszuarbeiten. Der Auftrag wurde später erweitert; die Kommission sollte auf die Standortverbesserung zielende Massnahmen zur rechtsformneutralen Förderung des Risikokapitals unterbreiten und die damit verbundenen Mehr- und Mindererträge schätzen. Der Bericht¹ umfasst 62 Seiten sowie 5 Anhänge² von insgesamt 275 Seiten³ und wurde Ende Juni 2001 abgeliefert.

Die Förderung des Risikokapitals, selbst wenn sie rechtsformneutral gestaltet wird, weist nur eine untergeordnete Beziehung zur rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung auf; der entsprechende Teilbericht wird deshalb in diesem Beitrag nicht besprochen.

2 Grundlagen, Begriff und Bedeutung der rechtsformneutralen (zivilrechtsunabhängigen) Unternehmensbesteuerung

2.1 Leistungsfähigkeitsprinzip und Zivilrechtsunabhängigkeit

Die Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung gehört zusammen mit der Finanzierungs-, der Inves-

1 EXPERTENKOMMISSION RECHTSFORMNEUTRALE UNTERNEHMENSBE-
STEUERUNG.

2 Anhang 1: Vergleich der Steuerbelastung von Personenunter-
nehmen und Aktiengesellschaften sowie ihrer Be-
teiligten

Anhang 2: Rechtsvergleich: Rechtsformneutrale Unternehm-
ensbesteuerung

Anhang 3: Teilbericht Beteiligungsgewinnsteuer

Anhang 4: Konzept einer schweizerischen Unternehmenssteuer

Anhang 5: Teilbericht Risikokapital

3 Die Beurteilung als «dicke Post» durch die NZZ (*rg.*) bezieht sich allerdings nicht auf den Umfang des Berichts, sondern auf die selektive Umsetzungsstrategie des EFD (Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer, Vertagung des Übergangs zu einer Unternehmenssteuer; s. dazu auch REICH, Reform, 490).

titions- und der Wettbewerbsneutralität zu den wirtschaftspolitischen Besteuerungsgrundsätzen des Finanzleitbilds des Bundes.⁴ In der schweizerischen Steuerrechtsdiskussion der letzten Jahrzehnte hat sie keine grosse Bedeutung gehabt. Zu erwähnen ist hier lediglich der Bericht der EXPERTENKOMMISSION FÜR DIE MOTION PILLER aus dem Jahr 1955. Ganz anders in Deutschland: Das Thema hat Wissenschaft und Verwaltung seit der ersten Hälfte des letzten Jahrhunderts immer wieder beschäftigt.⁵

Steuern sind bekanntlich «jene öffentlichen Abgaben, die gegenleistungslos geschuldet sind, d.h. keine dem Abgabepflichtigen zurechenbare Gegenleistung des Gemeinwesens zur Voraussetzung haben.»⁶ Solche Leistungen kann ein Wirtschaftssubjekt nur erbringen, wenn ihm *frei verfügbare Mittel wirtschaftlich zugerechnet* werden können.⁷ Wirtschaftssubjekte sind zwar häufig, aber keineswegs immer, auch (Zivil-) Rechtssubjekte. – Daraus ergibt sich zunächst, dass es auf die (Zivil-) Rechtsfähigkeit – oder darüber hinaus gar die Rechtsform – des Adressaten dieser wirtschaftlichen Zurechnung nicht ankommen kann. Genau besehen geht es also unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit nicht um die Rechtsformneutralität (d.h. die Neutralität bezüglich verschiedener Rechtsformen), sondern um die *Zivilrechtsunabhängigkeit*. Zivilrechtsunabhängigkeit bedeutet allerdings nicht Zivilrechtsnegation: Für die wirtschaftliche Zurechenbarkeit relevante zivilrechtliche Gestaltungen sind für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht durchaus massgeblich. So bedarf beispielsweise der als Kollektivanlagevertragsverhältnis ausgestaltete schweizerische Anlagefonds unabhängig von der (fehlenden) zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der steuerlichen Rechtsfähigkeit. (Für Anlagefonds mit direktem Grundbesitz ist dem mittlerweile auch Rechnung getragen worden.⁸) Darüber hinaus ergibt sich, dass steuerliche Rechtsfähigkeit nicht nur dem betriebswirtschaftlichen Phänomen Unternehmen (bzw. Unternehmung) zuerkannt werden muss, sondern eben grundsätzlich⁹ jedem Wirtschaftssubjekt, jedem möglichen Adressaten einer wirtschaftlichen Zurechnung frei verfügbarer

Mittel. Steuerlich rechtsfähig muss deshalb auch die private Vermögensverwaltungsgesellschaft sein, obwohl sie betriebswirtschaftlich kaum als Unternehmung gelten kann.

Nicht einfach ist die Definition der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit. Für die Beurteilung der Vorschläge der Expertenkommission ist sie aber nicht erforderlich und wird hier nicht weiter erörtert.

Weiter ergibt sich aus dem Begriff der Steuer, dass die Leistungsfähigkeit – nicht nur für periodische Steuern – grundsätzlich durch die *Zunahme* solcher frei verfügbarer Mittel begrenzt ist. Weil in einem Rechtsstaat das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot in die Ausgestaltung der Steuern einfließen muss, folgt überdies, dass sich die Bemessung des Steuerobjekts nach der Zunahme solcher Mittel richten muss: «Dem Leistungsfähigkeitsprinzip gemäss ist die individuelle Steuerbelastung nach der *Fähigkeit* zu bemessen, *Steuerleistungen aus dem Einkommen im Verhältnis zum Einkommen erbringen zu können*. Da Steuern nur aus dem Einkommen entrichtet werden können, hängt die Fähigkeit, Steuerleistungen erbringen zu können, von der Einkommenserzielung ab; sie wächst mit der Höhe des – zu ergänzen: disponiblen – Einkommens. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist danach das Prinzip, das die Steuer entsprechend der Höhe des Einkommens, im Verhältnis zum Einkommen, bemisst. Bei Unternehmenssteuern kommt es auf den Gewinn an. (...) Das Leistungsfähigkeitsprinzip fragt nicht danach, was der Steuerpflichtige als öffentliche Leistungen vom Staat und von den Gemeinden erhält, sondern nur danach, was der Steuerpflichtige aus seinem Einkommen beitragen kann, damit der Staat seine Aufgaben erfüllen kann.»¹⁰ (Im sozialen Rechtsstaat tritt zum Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹¹ noch das Umverteilungsprinzip als weiterer Bestimmungsfaktor hinzu.) Es ist nicht nur evident, sondern ergibt sich somit auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dass Unternehmen als solche, d.h. eben ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform bzw. Rechtsfähigkeit, imstande sind, Steuern zu entrichten.¹²

4 EIDG. FINANZDEPARTEMENT, Finanzleitbild, Ziff. 4.3b.

5 S. dazu beispielsweise die Einleitung zum Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht von BRIGITTE KNOBBE-KEUK (9. A., Köln 1993, 1 ff.); TIPKE, Steuerrechtsordnung II, 1025 ff. und den Auftrag der KOMMISSION ZUR REFORM DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG (Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 11).

6 HÖHN/WALDBURGER, 5 Rz 3; «VORAUSSETZUNGSLOSIGKEIT DER STEUER», BLUMENSTEIN/LOCHER, 4.

7 Eine Realisation ist dabei nicht erforderlich.

8 DBG 49(2), StHG 20(1) Satz 2.

9 Aus praktischen Gründen werden natürlich Ausnahmen, z.B. für Unmündige, unumgänglich sein.

10 TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 478 f. S. auch BAREIS, Familien- und Ehegattenbesteuerung, 271.

11 TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 469 ff.

12 TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 479; II, 1028 ff. REICH (Wirtschaftliche Doppelbelastung, 32) wendet sich gegen diese von ihm als «Zahlungsfähigkeitsprinzip» bezeichnete Auffassung des Leistungsfähigkeitsprinzips; sie beziehe sich nur auf die ökonomischen Wirkungen der Besteuerung und beruhe nicht auf dem «verfassungsrechtlichen Gedankengut der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit». Obwohl die Kritik im Zusammenhang mit der Besteuerung der juristischen Personen, nicht der Unternehmen, erhoben wird, dürfte sie auch für den Begriff der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Unternehmen gelten.

Die Forderung nach Rechtsformneutralität bzw. Zivilrechtsunabhängigkeit ergibt sich für die Unternehmensbesteuerung zum Teil auch aus dem Gebot der Wettbewerbsneutralität staatlichen Handelns.¹³ Der Wirkungsbereich dieses Gebots ist allerdings auf die miteinander im Wettbewerb stehenden Unternehmen begrenzt. Wichtige Fragen wie z.B. die wirtschaftliche Doppelbelastung von Unternehmen und Unternehmer liegen ausserhalb seiner Grenzen.

2.2 Wirtschaftliche Doppelbelastung

Sind sowohl das Unternehmen¹⁴ als auch die daran beteiligten Personen je für sich steuerlich leistungsfähig, stellt sich die Frage nach der Behandlung der vom Unternehmen erwirtschafteten und an die Beteiligten ausgeschütteten Gewinne. Während z.B. die Verwendung versteuerten Einkommens durch eine natürliche Person zu Konsumzwecken die frei verfügbaren Mittel des Erbringers der Gegenleistung erhöht, trifft dies unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Gewinnausschüttung nicht zu. Grundlegend dafür ist die Tatsache, dass das dem Beteiligten insgesamt zurechenbare Vermögen nach Massgabe der Beteiligung am Unternehmen eben auch einen Teil des dem Unternehmen zurechenbaren Vermögens beinhaltet. Das *gleiche Substrat* gehört somit *gleichzeitig* zum Vermögen *zweier Steuersubjekte*. Die gleichzeitige Zurechnung des gleichen Substrats als Vermögen zu zwei Steuersubjekten erhöht das insgesamt vorhandene Vermögen nicht. Ebenso erhöht die gleichzeitige Zurechnung der Zunahme der gleichen frei verfügbaren Mittel zu zwei Steuersubjekten den gesamten Zuwachs frei verfügbarer Mittel nicht. Demzufolge erhöht sich auch die steuerliche Leistungsfähigkeit – als Zuwachs frei verfügbarer Mittel – durch die gleichzeitige Zurechnung der gleichen Zunahme zu zwei Steuersubjekten nicht. Wird die Leistungsfähigkeit beim Unternehmen durch die Gewinnbesteuerung in Anspruch genommen, ist sie somit grundsätzlich ausgeschöpft. Die Besteuerung der Gewinnausschüttung beim Beteiligten verstösst demzufolge gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, führt zu einer nicht gerechtfertigten wirtschaftlichen Doppelbelastung.¹⁵

Bei der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass das gleiche Substrat zunächst als Gewinn, hernach als Ein-

kommen in Erscheinung tritt. Weil Gewinn- und Einkommenssteuersatz divergieren, muss die Gewinnsteuer in die Einkommenssteuer integriert werden. Eine solche Integration ist allerdings nur insoweit notwendig (und möglich), als die Gewinnsteuer die Einkommenssteuer nicht übersteigt.

Mit dem Verkauf einer Beteiligung an einem Unternehmen können einbehaltene Gewinne realisiert werden. Soweit ein Beteiligungsgewinn einbehaltene Gewinne darstellt, unterscheidet er sich nur der Rechtsform nach von einem Gewinnbezug in Form einer Ausschüttung. Insoweit ist er den Gewinnausschüttungen steuerlich gleichzustellen. Diese Gleichstellung hat auch hinsichtlich der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zu erfolgen.

2.3 Auffassungen der ERU

Die unterschiedliche Behandlung der Kapitalgesellschaften (*pars pro toto* für die juristischen Personen) und Personenunternehmen hinsichtlich der realisierten Gewinne verletzt nach mehrheitlicher Auffassung der Kommission die Grundsätze der Rechtsformneutralität und der Wettbewerbsneutralität. Dem stand allerdings die Auffassung gegenüber, dass das Konzept der steuerlichen Leistungsfähigkeit der juristischen Person nicht auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhe, wie ihn die Bundesverfassung kenne.¹⁶ Auch wurde geltend gemacht, die Kapitalgesellschaft verfüge über besondere Privilegien, namentlich die unbeschränkte Lebensdauer, die beschränkte Haftung, die Flexibilität der Beteiligung und die Möglichkeit des Verzichts auf Ausschüttungen, was eine unterschiedliche Behandlung (insbesondere die wirtschaftliche Doppelbelastung) rechtfertige.

Aufgrund der mehrheitlichen Kommissionsauffassung werden im Bericht zwei Lösungsansätze zur Erreichung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung erwähnt:

- Die Gewinnsteuer wird als blosse Vorsteuer betrachtet und damit als Abzugssteuer auf den Ausschüttungen behandelt und in die gesamte Besteuerung der Aktionäre integriert. Dieser Lösung hafte allerdings der Nachteil an, dass für die nicht ausgeschütteten Gewinne die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

13 S. dazu OBERSON, 264.

14 Stellvertretend für steuerlich selbstständige Wirtschaftssubjekte, die wirtschaftlich dem Vermögen Anderer (Beteiligter) zuzurechnen sind.

15 Die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ist somit eine direkte, ohne Einführung weiterer Wertungen aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitbare Folge. Die wirt-

schaftliche Doppelbelastung setzt demzufolge bei der hier vertretenen Auffassung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht «bereits voraus, was zunächst besonderer Begründung bedürfte, dass nämlich Körperschaften und Anteilseigner wirtschaftlich als Einheit zu betrachten sind» (PEZZER, Körperschaftsteuer, 427).

16 S. z.B. REICH, Wirtschaftliche Doppelbelastung, 32.

bzw. Unternehmen aufrecht erhalten bleibt. – Nach der in diesem Beitrag vertretenen Auffassung ist darin kein Nachteil zu erblicken, weil den Unternehmen bzw. den Kapitalgesellschaften für die von ihnen getragenen Unternehmen durchaus eine eigene steuerliche Leistungsfähigkeit zukommt.

- Systematische und umfassende Umsetzung des Grundsatzes der Rechtsformneutralität. – Damit ist die Teilhabersteuer gemeint. Auch dieser Lösungsansatz geht im Gegensatz zu der hier vertretenen Auffassung davon aus, dass dem Unternehmen keine eigene Leistungsfähigkeit zukomme.¹⁷

Konkretere Ausführungen zu diesen Lösungsansätzen finden sich in Anhang 4 – Konzept einer schweizerischen Unternehmenssteuer.

3 Vergleich der tatsächlichen Steuerbelastung der schweizerischen Unternehmen

Die Kommission legt im Anhang 1 anhand von Modellfällen einen ausgezeichneten Vergleich der Steuerbelastung eines Einzelaktionärs und seiner AG mit jener eines Personenunternehmers vor. In einem ersten Teil wird die Steuerbelastung während der unternehmerischen Tätigkeit, in zwei weiteren Teilen jene bei Liquidation, Desinvestition und Nachfolge verglichen.

3.1 «Going Concern»

Für die laufende Geschäftstätigkeit wurde ein Unternehmen mit einer Bilanzsumme von CHF 4 Mio. und zu 6,5 % verzinslichem Fremdkapital von Dritten im Betrag von CHF 1,6 Mio. zugrunde gelegt. Aufgrund der Rentabilität des Gesamtkapitals (Gewinn vor Schuldzinsen und Bruttolohn des Alleinaktionärs) von 6 %, 12 % und 18 % wurden folgende Untervarianten berechnet:

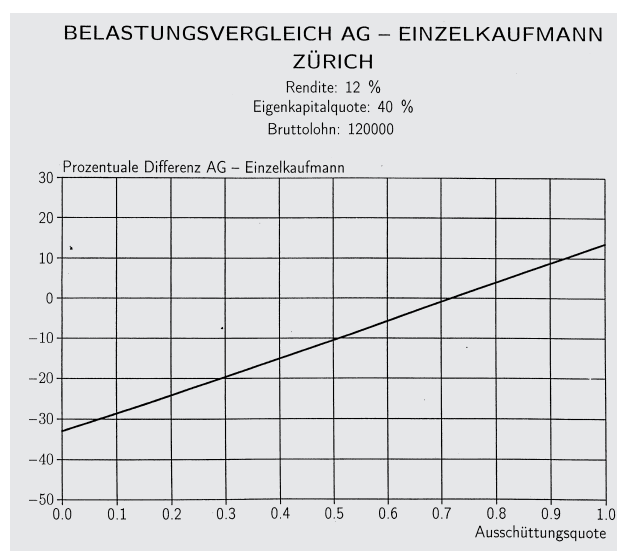
- Bruttolohn des Aktionärs von CHF 60 000.–, 120 000.– und 240 000.–;
- Finanzierung:
Eigenkapital von CHF 2,4 Mio.;
Eigenkapital von CHF 1,6 Mio. sowie Aktionär - darlehen von CHF 0,8 Mio. (Zins 6,5 %);
Eigenkapital von CHF 0,8 Mio. sowie Aktionär - darlehen von CHF 1,6 Mio. (Zins 6,5 %);
- Gewinnausschüttung: 100 %, 50 %, 0 % (erster Tabellensatz, S. 1–9) sowie 33 %, 67 % und 75 % (zweiter

Tabellensatz, S. 21–26; nur für die Gesamtkapitalrenditen von 12 % und 18 %).

Hinsichtlich der Steuerbelastung des Personenunternehmers wurde insbesondere davon ausgegangen, dass die AHV-Beiträge auf dem CHF 84 000.– übersteigenden Arbeitseinkommen nicht mehr rentenbildend und damit den Steuern gleichzustellen sind.

Die Varianten wurden für die Städte Bern, Zürich und Genf aufgrund der für 1999 geltenden Rechtsgrundlagen berechnet. Die Ergebnisse der Mehrzahl der Varianten liegen in tabellarischer und grafischer Form vor.

Die Ergebnisse sind eindrücklich. Für eine hinsichtlich Gesamtkapitalrendite, Eigenkapitalquote und Bruttolohn mittlere Variante¹⁸ ergibt sich folgendes Bild:



Bei einer Ausschüttungsquote von 0,0 beträgt die Gesamtbelastung (Steuern und AHV) von AG und Aktionär 32,9 % weniger (CHF 98 665.– gegenüber CHF 147 039.–) als jene des Personenunternehmers, bei einer Ausschüttungsquote von 1,0 hingegen 13,6 % mehr (CHF 166 698.– gegenüber CHF 146 681.–). Gleich hoch ist die Belastung bei einer Ausschüttungsquote von rd. 0,72. Die rechtsformabhängige Besteuerung erweist sich somit für Personenunternehmer im Vergleich zu AG und Aktionär namentlich bei hoher Innenfinanzierung (keine oder nur geringe Ausschüttungen) als sehr nachteilig.

Bei tiefer Gesamtrendite wird der Vergleich hingegen für AG und Aktionär extrem nachteilig: Bei einer Gesamtrendite von 6 %, einem Eigenkapital von 20 % und einem Bruttolohn des Aktionärs von CHF 240 000.– beträgt die Steuerbelastung 248,8 % mehr, d.h. das rund 3,5-Fache der

17 S. dazu die Ausführungen zum Konzept für eine schweizerische Unternehmenssteuer (Anhang 4).

18 Anhang 1–Beilage 1, 5, Zeilen 13–15 (Tabelle) bzw. Beilage 4c, 49 (Grafik).

Steuerbelastung des Personenunternehmers (CHF 131 201.– gegenüber CHF 37 619.–).¹⁹ Noch extremer gehen die Steuerbelastungen bei den nicht in die Berechnungen einbezogenen Fällen negativer Gesamtkapitalrendite auseinander.

3.2 Liquidation, Desinvestition und Nachfolge

Die Modellfälle zum Vergleich der Steuerbelastung bei Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit überzeugen im Einzelnen etwas weniger als jene während der unternehmerischen Tätigkeit. So wird bei Verkauf und Liquidation der Unternehmung für die AG angenommen, es seien zwar stille, aber keine offenen Reserven, welche der wirtschaftlichen Doppelbelastung unterliegen, vorhanden. Zusätzliche Desinvestitionsvarianten sind zwar gerechnet – aber nicht publiziert – worden, welche zurückbehaltene Gewinne und ihre Besteuerung als Vermögensertrag im Veräusserungsfall nach 20 Jahren berücksichtigen.

Die Ergebnisse bestätigen Bekanntes:

- Bei Liquidation fällt die Belastung für AG und Aktionär wesentlich ungünstiger aus, wenn die Gesellschaft über ausschüttungsfähige Reserven verfügt.
- Bei Verkauf oder Übernahme durch direkte Nachkommen fällt hingegen die Belastung für AG und Aktionär günstiger aus.

3.3 10 Feststellungen

Aufgrund des Steuerbelastungsvergleichs gelangt die Kommission zu den folgenden zehn Feststellungen:²⁰

- «1. Das schweizerische Unternehmenssteuerrecht (einschliesslich des AHV-Abgaberechts) ist nicht rechtsformneutral; zwischen den verschiedenen Rechtsformen, insbesondere zwischen Personenunternehmungen und Kapitalgesellschaften bestehen z.T. krasse Ungleichbehandlungen. Das Mehrwertsteuerrecht dagegen erfüllt das Erfordernis der Rechtsformneutralität.
2. Bei guter Ertragslage wird tendenziell die Kapitalgesellschaft steuerlich bevorteilt, bei schlechter Ertragslage oder in Verlustsituationen ist tendenziell die Personenunternehmung im Vorteil.
3. Wird regelmässig der gesamte Jahresgewinn ausgeschüttet bzw. bezogen, ist die Personenunternehmung gegenüber der Kapitalgesellschaft steuerlich im Vorteil.
4. Erfolgt keine jährliche Gewinnausschüttung, ist die Kapitalgesellschaft gegenüber der Personenunternehmung im Vorteil.

5. Die Kapitalgesellschaft ist gegenüber der Personenunternehmung steuerlich im Vorteil, solange sie jährlich nicht mehr als zwei Drittel ihres Gewinnes ausschüttet.
6. In Fällen, in denen während längerer Zeit (z.B. während 20 Jahren) keine Gewinne ausgeschüttet werden und anschliessend eine Substanzausschüttung erfolgt, bleibt der steuerliche Vorteil der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personenunternehmung erhalten bis zu einer Ausschüttungsquote von rund 90 Prozent der kumulierten Gewinne.
7. Die Kapitalgesellschaft geniesst gegenüber den Personenunternehmungen mehr steuerliche Gestaltungsfreiheit (Verhältnis Eigenkapital/Fremdkapital; Saläre, Zinsen, Ausschüttungspolitik). Diese Gestaltungsfreiheit wird limitiert durch die Erfassung verdeckter Gewinnausschüttungen sowie durch Rechtsprechung und Praxis zum verdeckten Eigenkapital²¹.
8. Die Kumulierung von Kapitalsteuer und Vermögenssteuer benachteiligt die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter gegenüber den Personenunternehmungen, insbesondere wenn der Ertragswert über dem Substanzwert liegt.
9. Bei der Unternehmensnachfolge bietet die Kapitalgesellschaft mehr steuerliche Optimierungsmöglichkeiten als die Personenunternehmung (steuerfreie Aufteilung der Kapitalanteile gegenüber steuerwirksamer Abrechnung bei Auflösung einer Erbengemeinschaft).
10. Die fehlende Besteuerung der privaten Kapitalgewinne in Verbindung mit dem Nennwertprinzip führte in Rechtsprechung und Praxis zu Korrekturmassnahmen, welche die Vorteile der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personenunternehmung u.U. wieder relativieren. Es sind dies:
 - die Transponierungstheorie;
 - die Theorie der indirekten Teilliquidation, soweit mehr besteuert wird als die ausschüttungsfähigen liquiden Mittel der veräusserten Gesellschaft;
 - die geltende Praxis zum gewerblichen Wertpapierhandel.»

4 Rechtsvergleich

Der Rechtsvergleich umfasst eine Analyse der Steuerrechtsordnungen verschiedener Staaten, Darlegungen zum Einfluss des EU-Rechts sowie Hinweise auf schweizerische und internationale Tendenzen.

19 Anhang 1 – Beilage 1, 4, Zeile 27.

20 Bericht, 20 ff.

21 Hier wäre in erster Linie auf die gesetzlichen Vorschriften von DBG 65 und StHG 24(1)(c) hinzuweisen gewesen.

4.1 Ländervergleich

Mit dem Ländervergleich wurde zunächst einerseits das Ziel verfolgt, ausgewählte ausländische Steuerrechtsordnungen im Hinblick auf die Rechtsformneutralität zu untersuchen, andererseits sollten sich daraus Anforderungen an die Ausgestaltung einer schweizerischen Unternehmenssteuer im Aussenverhältnis ergeben. Ausgewählt wurden deshalb einerseits Länder mit neuen Lösungsansätzen in der Unternehmensbesteuerung, andererseits Länder, die durch umfangreiche Investitionen mit der Schweiz verbunden sind: Deutschland, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Kroatien, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, USA. Die Untersuchung geht von der Überlegung aus, dass die rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung «einen wichtigen Teil eines umfassenderen, strikte am Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierten Konzepts für die Ausgestaltung des Steuersystems»²² darstellt. Folgerichtig wird auch die Besteuerung der an den Unternehmen Beteiligten dargestellt.

Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung ist keine spezifische Regelung, sondern ein Konzept. Die Untersuchung musste deshalb jene Regelungen feststellen, welche das Konzept gesetzgeberisch umsetzen:

- rechtsformneutraler Begriff des Unternehmensgewinns;
- Konsolidierung des Unternehmensgewinns;
- rechtsformneutrale steuerliche Belastung des Unternehmensgewinns;
- Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

Ein rechtsformneutraler Unternehmensgewinn-Begriff fand sich nur in Norwegen, teilweise noch in Finnland und Kroatien. In diesen Ländern wird der Gewinn in der Regel auch ohne Rücksicht auf die Rechtsform gleich besteuert.

Mehr oder weniger weit gehende Umsetzungen der Konsolidierung der Unternehmensgewinne finden sich in zahlreichen Ländern: Organschaft, konsolidierte Gruppenbesteuerung, Verlustverrechnung im Konzern, indirekte Anrechnung, Schachtelprivileg, Beteiligungsabzug, subjektive Steuerbefreiung (reine Holding).

Zahlreiche Varianten haben sich zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung herausgebildet: Tiefere Belastung von ausgeschütteten Gewinnen im Rahmen der Körperschaftssteuer, tiefere Besteuerung der Gewinnausschüttungen (Besteuerung nur eines Teils der

Gewinnausschüttungen, tieferer – proportionaler oder progressiver – Steuersatz), Voll- oder Teilanrechnung der Körperschaftssteuer auf die Einkommenssteuer.

In den Rechtsvergleich wurden auch die Sozialabgaben einbezogen. Dabei zeigte sich, dass Rechtsformneutralität in diesem Zusammenhang nicht als Problem wahrgenommen wird. Dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die ausländischen Sozialversicherungsrechte regelmässig eine Begrenzung des beitragspflichtigen Arbeitseinkommens kennen und die Beiträge kein Steuerelement enthalten.

4.2 Einfluss des EU-Rechts

Während klassische Steuersysteme mit dem Diskriminierungsverbot und den Marktfreiheiten vereinbar sind, erweisen sich höher entwickelte Steuersysteme – namentlich wenn sie die Integration der Gewinnsteuer in die Einkommenssteuer mit umfassen – im internationalen Verhältnis häufig als diskriminatorisch. Es ist deshalb weiterhin mit Bemühungen zur Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts zu rechnen; dabei werden die Rechtsformneutralität, die Finanzierungsneutralität und die Gleichbehandlung von Direktinvestitionen im In- und Ausland die wichtigsten Gesichtspunkte darstellen.

4.3 Tendenzen

In der Schweiz haben einige Kantone Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung eingeführt. Appenzell Innerrhoden²³ und Nidwalden²⁴ reduzieren den Einkommenssteuersatz für gewisse Gewinnausschüttungen aus dem Inland, Thurgau²⁵ den Gewinnsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne. (Wegen der Harmonisierung der Bestimmungen über Steuersubjekt und Steuerobjekt sehen die Kantone ihren Gestaltungsfreiraum offenbar auf tarifliche Massnahmen beschränkt.²⁶)

Aus dem Ländervergleich ergeben sich für die Kommission folgende Tendenzen:

- «Trotz verschiedener Vorschläge hat bisher kein Staat ein eigentliches rechtsformneutrales System der Unternehmensbesteuerung eingeführt. Die Mehrheit der Staaten beschränkt sich auf verschiedenste Massnahmen zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Gewisse Staaten gewähren jedoch Personenunternehmungen (deren Charakter demjenigen einer Kapitalgesellschaft nahe kommt) die Möglichkeit, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen.

22 Anhang 2, 5.

23 StG AI 38(4).

24 StG NW 40(3).

25 StG TG 85.

26 S. dazu VALLENDER, 277 ff.

- Die Anrechnungssysteme zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung verlieren an Bedeutung und werden mehr und mehr ersetzt durch andere Modelle. Sie sind kompliziert, missbrauchsanfällig und werden EU-rechtlich zunehmend als diskriminierend eingestuft.
- Gewisse Länder, namentlich die nordischen Staaten, tendieren zu einer separaten Besteuerung von Unternehmensgewinnen und anderen Einkünften. Aus diesem Gesichtspunkt erhält die Einkommenssteuer den Charakter einer «impôt cédulaire». Das «dual income tax system», das verschiedene Staaten anwenden, erfasst die Erwerbseinkünfte mit einer progressiven Steuer, während die Kapitaleinkünfte einem proportionalen Steuersatz unterliegen.
- Es zeigt sich, dass nach wie vor grosse Unterschiede in der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften bestehen.»²⁷

5 Einführung einer rechtsformneutralen Besteuerung

5.1 Konzept einer schweizerischen Unternehmenssteuer

Aufgrund einer «Typologie der Massnahmen im Hinblick auf eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung»²⁸ beurteilt die Kommission die integrale Unternehmenssteuer als einzig mögliches Modell. Abgelehnt wurden die Teilversteuer, die Inhabersteuer, die «dual income tax» nach nordischem Vorbild, das niederländische System der «boxes» und die unterschiedliche Besteuerung personen- und kapitalbezogener Unternehmen bei Beibehaltung des dualen (klassischen) Systems.

Subjekte der Unternehmenssteuer sind:

- «alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie
- alle nicht körperschaftlichen Unternehmensträger; als Unternehmen gilt dabei eine selbstständige Erwerbstätigkeit, soweit sie einen (noch nicht definierten) Mindestumfang erreicht: Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen (z.B. Erbengemeinschaften), Einzelpersonen.»²⁹

Aus DBA-rechtlichen,³⁰ aber auch aus praktischen Gründen wurden nicht die Unternehmen, sondern ihre Träger zu Steuersubjekten erklärt.

Die Unternehmenssteuer ist als *Definitivsteuer (des Unternehmensträgers)* konzipiert, d.h. sie hängt in keiner

Weise von der steuerlichen Situation der Beteiligten ab. Der Begriff des Unternehmensgewinns entspricht jenem der Gewinnsteuer der juristischen Personen; das Steuermass ist proportional.

Die Kommission empfiehlt zu prüfen,

- allen nicht schon von Gesetzes wegen unterstellten Trägern von Personenunternehmen (d.h. auch den freiberuflich Erwerbstätigen) ein Wahlrecht auf Unterstellung unter die Unternehmenssteuer zu gewähren;
- kleinen, personenbezogenen Kapitalgesellschaften ein Wahlrecht auf Freistellung von der Unternehmenssteuer einzuräumen.

Die Kapitalsteuer soll aufgehoben werden.

Insgesamt stellen diese Vorschläge der Kommission einen bedeutenden, durchaus praktikablen Schritt in Richtung einer konsequent am Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung der Unternehmen dar.

5.2 Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer der Beteiligten

Die Kommission hält am Konzept der Gesamt-Reineinkommenssteuer fest, lehnt deshalb die sog. duale Einkommenssteuer ab. Zur Diskussion standen ein Teileinkünfteverfahren (dem deutschen Halbeinkünfteverfahren vergleichbar) und ein pauschales Unternehmenssteuer-Anrechnungsverfahren («pauschales Unternehmenssteuer-Abzugsverfahren»). Beim Teileinkünfteverfahren werden nur 60 % der Gewinnausschüttung in die Berechnungsgrundlage einbezogen, beim pauschalen Unternehmenssteuer-Anrechnungsverfahren wird zwar die gesamte Gewinnausschüttung zusammen mit der pauschalen Unternehmenssteuer in die Berechnungsgrundlage einbezogen, auf die Einkommenssteuer wird aber die Unternehmenssteuerpauschale angerechnet. Die Unternehmenssteuer-Anrechnung wurde als die zwar theoretisch bessere Lösung beurteilt, aus Praktikabilitätsgründen wurde jedoch das Teileinkünfteverfahren vorgezogen.

Beide Verfahren gehen aus theoretischen und praktischen Gründen zu Recht von einer Abkoppelung der Einkommensbesteuerung von der Unternehmenssteuer aus (Definitivsteuer). Das Teileinkünfteverfahren hat den systematisch und politisch schwer wiegenden Nachteil, dass es das Gesamtreineinkommensprinzip verletzt und die wirtschaftliche Doppelbelastung nicht effektiv beseitigt. Beteiligte mit hohem Einkommen unterliegen deshalb einer tieferen Gesamtbelastung als selbstständig oder unselbstständig Erwerbstätige mit gleichem Einkommen, Beteiligte mit ge-

27 Bericht, 30.

28 Bericht, 34 ff.

29 Anhang 4, 8.

30 S. unten, Abschnitt 5.5.

ringem Einkommen einer höheren Belastung.³¹ Die landesweit einheitliche Festlegung des steuerbaren Teils der Gewinnbezüge trägt den kantonal unterschiedlichen Einkommenssteuertarifen nicht Rechnung; dadurch wird die Tarifhoheit der Kantone tangiert. Unklar ist, wie beim Teileinkünfteverfahren die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs³² berechnet wird, ebenso das Vorgehen bei der pauschalen Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf dem «nicht besteuerten» Teil der Gewinnausschüttung. Demgegenüber ist eigentlich nicht ersichtlich, worin die praktischen Schwierigkeiten einer pauschalen Unternehmenssteuer-Anrechnung bestehen sollen. Dieser Entscheid bedarf der nochmaligen Überlegung.

Die wirtschaftliche Doppelbelastung soll nach Auffassung eines Teils der Kommission nur bei massgeblichen Beteiligungen (im Sinn der Beteiligungsgewinnbesteuerung) beseitigt werden. Diese Auffassung steht in Widerspruch zu den Konsequenzen des Leistungsfähigkeitsprinzips.

5.3 Beteiligungsgewinne

Rechtsformneutrale Besteuerung der Unternehmensgewinne und Behebung der wirtschaftlichen Doppelbelastung lassen sich nach Auffassung der Kommission nur verwirklichen, wenn sowohl die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Unternehmen als auch die Gewinnbezüge der Beteiligten in gleicher Weise steuerlich behandelt werden.³³

Diese Auffassung ist nicht ohne weiteres nachvollziehbar. Mit dem Verkauf einer Beteiligung (oder dem Austritt aus einem nicht körperschaftlichen Unternehmensträger, was im Teilbericht Beteiligungsgewinnsteuer³⁴ keine Erwähnung findet) können einbehaltene Gewinne realisiert werden. Der Gewinn bemisst sich aber nicht nur nach den einbehaltenen Gewinnen, sondern auch nach den Zukunftsaussichten, welche der Markt dem Unternehmen zuschreibt, und ihrer Bewertung. Unter dem Gesichtspunkt der rechtsformneutralen Besteuerung von Unternehmen und Beteiligten enthält der Betei-

ligungsgewinn mithin ein Einkommenselement, das den Gewinnbezügen steuerlich gleichzustellen ist. Daneben enthält er aber Elemente, die dem in der Schweiz grundsätzlich steuerfreien Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen³⁵ zuzuordnen sind.³⁶ Die Gleichsetzung des Beteiligungsgewinns mit dem einbehaltenen Gewinn ist daher sehr problematisch.³⁷ Hier wäre man der Sache näher gekommen, wenn die Gleichsetzung nur als Vermutung aufgestellt worden wäre, die durch den Veräusserer wiederlegt werden kann. Dieses Problem bedarf noch eines vertieften Studiums.

Beteiligungsgewinne können nach der Auffassung der Kommission aus der Veräusserung sämtlicher in- und ausländischer Kapital- bzw. Vermögensanteile des Privatvermögens entstehen (Aktien, Stammeinlagen, Anteilscheine, Partizipations- und Genussscheine, jedoch nicht Anteilscheine an Anlagefonds);³⁸ anzufügen sind hier wohl die Anteile an nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern, die der Unternehmenssteuer unterliegen. Beteiligungsgewinne sollen nur dann steuerbar sein, wenn der Veräusserer «zumindest einen gewissen Einfluss auf die Ausschüttungspolitik des Unternehmens auszuüben» vermochte.³⁹ Als erforderliche Quote werden 5 % (eventuell 1 %) des Kapitals bzw. Gesamtvermögens des Unternehmens empfohlen, sofern die Gesteungskosten oder der Verkehrswert am Ende des Steuerjahres mindestens CHF 100 000.– betragen.⁴⁰ Es ist klar, dass diese Quoten keinen Einfluss auf die Ausschüttungspolitik verschaffen können. Wichtiger noch: Der Einfluss auf die Ausschüttungspolitik ist kein relevantes Kriterium der rechtsformneutralen Besteuerung. (Dies räumt der Bericht an einer anderen Stelle denn auch ein.⁴¹) Der Beteiligungsgewinnsteuer ist mithin schon der Gewinn aus dem Verkauf eines einzigen Anteils zu unterwerfen – allerdings nur insoweit, als er während der Haltedauer verdienten und nicht ausgeschütteten Gewinn darstellt. Mit dieser konsequent rechtsformneutralen Ausgestaltung würde auch die bereits von DAVID bemängelte Rechtsungleichheit der Behandlung massgeblicher und nicht massgeblicher Beteiligungen⁴² vermieden.

31 Das Halbeinkünfteverfahren hat denn auch – unter diesem Gesichtspunkt – bereits Kritiker gefunden; s. z.B. PEZZER, Halbeinkünfteverfahren, insbes. 146 ff.; BAREIS, Halbeinkünfteverfahren (insbes. 143: «Das Halbeinkünfteverfahren trägt seinen Namen zu Recht: es ist eine ‚halbe Sache‘ und sollte nicht eingeführt werden.»)

32 DBG 33(1)(a) bzw. StHG 9(2)(a).

33 Anhang 3, 28 f. sowie 32.

34 Anhang 3.

35 DBG 16(3) bzw. StHG 7(4)(b).

36 Das Problem ist somit grundsätzlich mit jenem vergleichbar, das sich bei der Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Gewinne aus der Veräusserung massgeblicher Beteiligungen (DBG 70(1) bzw. StHG 28(1^{bis})) stellte.

37 S. FORSTER.

38 Anhang 3, 32.

39 Anhang 3, 33.

40 Anhang 3, 33 ff.

41 Anhang 3, 35.

42 DAVID, 72 ff.

Nach einem Teil der Kommission soll für massgebliche Beteiligungen die Geschäftsvermögenstheorie uneingeschränkt zur Anwendung kommen. Ein anderer Teil der Kommission zöge es demgegenüber vor, von den Grundsätzen der Geschäftsvermögenstheorie auszugehen, jedoch Einschränkungen bezüglich der nicht realisierten Wertverminderungen und der den Beteiligungen zurechenbaren Schuldzinsen und übrigen Aufwendungen vorzusehen.⁴³ Wird nach der hier vertretenen Auffassung nur der auf einbehaltenen Gewinn zurückgehende Teil eines Beteiligungsgewinns besteuert, bleiben Beteiligungen Teil des Privatvermögens. Es entstehen keine zu verrechnenden Wertverminderungen oder Verluste, und für die Schuldzinsen und übrigen Aufwendungen müssten keine Sonderregelungen vorgesehen werden. (Konsequenterweise wären Veräusserungsverluste allerdings in einen (trotzdem) realisierten einbehaltenen Gewinn und einen entsprechend höheren Kapitalverlust aufzuteilen; der realisierte einbehaltene Gewinn wäre steuerbar, und der Kapitalverlust könnte nicht zur Verrechnung gebracht werden.⁴⁴) – Wird jedoch der gesamte Beteiligungsgewinn besteuert, so ist es unter dem Gesichtspunkt der Gesamt-Reineinkommenstheorie zu begrüssen, dass Verluste aus der Veräusserung von Beteiligungen mit dem übrigen Einkommen verrechenbar sein sollen und als Geschäftsverluste auch vorgetragen werden können. Die Einschränkungen bezüglich der nicht realisierten Wertverminderungen und der den Beteiligungen zurechenbaren Schuldzinsen und übrigen Aufwendungen führen allerdings zu einer diskriminatorischen Behandlung der massgeblichen Beteiligungen, ohne dass dafür stärker zu gewichtende praktische Gründe auszumachen wären.

5.4 Die Unternehmenssteuer und ihre Integration in die Einkommenssteuer im Aussenverhältnis

Im *unilateralen Aussensteuerrecht* (des Bundes und der Kantone) lassen sich die für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geltenden Regelungen bezüglich der Steuerdomizile und der Zuteilungsnormen zwanglos auf die nicht körperschaftlichen Unternehmenssteuersubjekte ausweiten. Etwas komplexere Fragen stellen sich dem unilateralen Aussensteuerrecht hinsichtlich der Steuerrechtsfähigkeit nicht körperschaftlicher Unternehmensträger im internationalen Verhältnis sowie der Besteuerung von Gewinnbezügen, Arbeitsentgelten, Zinsen, Lizenzvergütungen und anderen Nutzungsent-

gelten. Der Bericht lässt sich vom – adäquaten – Gesichtspunkt leiten, die innensteuerrechtlichen Grundsätze nur dann auf das Aussensteuerrecht zu übertragen, wenn sich dadurch die rechtsformneutrale Besteuerung verwirklichen lässt.⁴⁵ Zur Darstellung gelangen die folgenden Fälle:

- *Nicht körperschaftliche Träger ausländischer Unternehmen:* Besteuert der ausländische Staat nicht den Unternehmensträger, sondern die Personenunternehmer, ergeben sich Doppelbesteuerungen: Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind bei der Ermittlung des Betriebsstättegewinns im Ausland zum Teil nicht abzugsfähig, werden jedoch am inländischen Steuerdomizil des Personenunternehmers vollumfänglich besteuert. (Der auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Gewinn wird hingegen nicht doppelt besteuert, sondern gleich einem Gewinnbezug aus inländischer Quelle in dem Umfang wirtschaftlich doppelt belastet, als die Unternehmenssteuer nicht vollständig in die Einkommens- bzw. Unternehmenssteuer integriert wird.) Hier wird eine flexible Regelung empfohlen: Die Besteuerung hat sich danach zu richten, ob dem (in- oder ausländischen) nicht körperschaftlichen Träger eines ausländischen Unternehmens durch das Ausland Steuerrechtsfähigkeit zuerkannt wird.
- *Nicht körperschaftliche Träger inländischer Unternehmen mit ausländischen Beteiligten:* Hier führt die inländische Besteuerungsmethode (Unternehmenssteuer) zu einer weitgehenden Verwirklichung der rechtsformneutralen Besteuerung. Allerdings ergeben sich Besteuerungslücken, wenn der (ausländische) Ansässigkeitsstaat nicht den Unternehmensträger, sondern den Beteiligten als Einkommens- bzw. Gewinnsteuersubjekt besteuert: Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind bei der Ermittlung des Unternehmensgewinns im Inland abzugsfähig, werden jedoch im Ansässigkeitsstaat des Personenunternehmers häufig nicht besteuert. Zur Vermeidung solcher Besteuerungslücken wird die Einführung von (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Steuern empfohlen.
- *Ausländische Betriebsstätten nicht körperschaftlicher Unternehmensträger:* In- oder ausländischen, nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern mit inländischem Unternehmen wird für ausländische Betriebsstätten der Betriebsstätteabzug gewährt.

43 Anhang 3, 36.

44 Dieses Problem stellt sich auch bei der Veräusserung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (DBG 20(1)(b)), insbesondere wenn sie auf Fremdwährungen

lauten; gemäss Ziff. 3.2 des KS der ESTV vom 12.04.99 erfolgt hier jedoch eine «reine Differenzbesteuerung».

45 Vgl. zum Folgenden Anhang 4, 17 ff.

Besteuert der Betriebsstättestaat nicht den Unternehmensträger, sondern die Personenunternehmer, ergeben sich Doppelbesteuerungen: Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind bei der Ermittlung des Betriebsstättegewinns im Ausland zum Teil nicht abzugsfähig, werden jedoch am inländischen Steuerdomizil des Personenunternehmers vollumfänglich besteuert. (Der auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Gewinn wird hingegen nicht doppelt besteuert, sondern gleich einem Gewinnbezug aus inländischer Quelle in dem Umfang wirtschaftlich doppelt belastet, als die Unternehmenssteuer nicht vollständig in das Einkommens- bzw. Unternehmenssteuerrecht integriert wird.)

- *Inländische Betriebsstätten ausländischer, nicht körperschaftlicher Unternehmensträger*: Sie unterliegen der Unternehmenssteuer. Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind abzugsfähig, soweit sie auf die inländische Betriebsstätte entfallen. Da sie im Ausland bei den Personenunternehmern in der Regel nicht steuerbar sind, ergibt sich eine Besteuerungslücke. Zur Vermeidung solcher Besteuerungslücken wird die Einführung von (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Steuern empfohlen.

Die Aspekte des *internationalen Doppelbesteuerungsrechts* wurden anhand des OECD-Musterabkommens geprüft (Fassung vor der Revision vom 29. April 2000, da sie die geltenden DBA der Schweiz in den relevanten Fragen am besten abbildet).^{46,47} Die Unternehmenssteuer qualifiziert sich als Steuer vom Einkommen bzw. Gewinn iSd OECD-MA. Die Subjekte der Unternehmenssteuer sind entweder natürliche Personen oder Gesellschaften (d.h. juristische Personen oder Rechtsträger, die wie juristische Personen besteuert werden). Sie befinden sich somit im subjektiven Geltungsbereich der DBA, haben nach Massgabe der einzelnen Zuteilungsnormen Anspruch auf die Vorteile der DBA und unterliegen den entsprechenden Pflichten. Für körperschaftliche Steuersubjekte ergeben sich durch die Einführung einer Unternehmenssteuer keine neuen DBA-rechtlichen Fragen. Gleiches gilt für den Fall, dass der andere Vertragsstaat eine vergleichbare Unternehmenssteuer erhebt. Der Bericht legt deshalb nur dar, ob und wie die in Frage kommenden Objekte der Zuteilungsnormen in das zivilrecht-

lich geprägte⁴⁸ System des internationalen Doppelbesteuerungsrechts eingeordnet werden können, wenn sie von nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern/ Unternehmenssteuersubjekten gezahlt und/oder empfangen werden und der andere Vertragsstaat keine Unternehmenssteuer kennt.

Der Bericht erörtert die Subsumtion der unternehmenssteuerlichen Sachverhalte (insbesondere der für das System des internationalen Doppelbesteuerungsrechts nicht existenten, «intrapersonalen» Leistungen) unter die Zuteilungsnormen des OECD-MA. Auf die Gewinne von Unternehmenssteuersubjekten sind die Zuteilungsnormen von OECD-MA 6, 7 und 14 (seit der Revision vom 29. April 2000 unter OECD-MA 7 subsumiert)⁴⁹ anwendbar. Sie bilden ein lückenloses System für alle Subjekte der Unternehmenssteuer und weisen das Besteuerungsrecht dem gleichen Staat zu wie die Unternehmenssteuer. Im Verhältnis zu anderen Vertragsstaaten steht der Schweiz das Recht zu, nur für Zwecke der Unternehmenssteuer anerkannte, den Personenunternehmern zufließende Gewinnbezüge, «Zinsen», «Lizenzgebühren», Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen, «Gehälter», «Löhne» und ähnliche Vergütungen zu besteuern. Der Bericht gelangt überzeugend zum Ergebnis, dass das Unternehmenssteuerregime mit den DBA vereinbar ist. Die Steuer lässt sich so ausgestalten, dass es weder zu Doppelbesteuerungen noch zu Besteuerungslücken noch zu Verstössen gegen das Diskriminierungsverbot kommt.⁵⁰

5.5 Teilweise Aufhebung der Vermögenssteuer?

Massgebliche Beteiligungen könnten nach Auffassung der Kommission zur Steigerung der Attraktivität der vorgeschlagenen Besteuerung von Beteiligungsgewinnen von der Vermögenssteuer befreit werden.⁵¹ Die parallele Besteuerung von Ist- und Soll-Vermögensertrag⁵² muss in der Tat beseitigt werden. Die Beseitigung der Vermögenssteuer nur auf massgeblichen Beteiligungen lässt sich allerdings steuersystematisch nicht begründen und würde eine nicht nachvollziehbare Diskriminierung aller übrigen Vermögenssteuerpflichtigen bewirken.

46 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS 1997.

47 Vgl. zum Folgenden Anhang 4, 20 ff.

48 Vgl. RAUPACH, 1070.

49 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS 2000, Kommentar zu OECD-MA 14.

50 Bericht, 47.

51 Anhang 3, 35 sowie Anhang 4, 13.

52 Die Vermögenssteuer ist eine Einkommenssteuer auf dem Soll-Vermögensertrag.

6 Fazit

Die Belastungsvergleiche zeigen in aller Deutlichkeit die drastischen Unterschiede in der Steuerbelastung. Von Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Wettbewerbs- und Investitionsneutralität kann im schweizerischen Unternehmenssteuerrecht keine Rede sein. Die Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung mit Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer ist deshalb ein wichtiges Anliegen.⁵³

Das Teileinkünfteverfahren diskriminiert die Bezüger kleiner Einkommen. An seiner Stelle ist die Einführung eines pauschalen Unternehmenssteuer-Anrechnungsverfahrens zu prüfen, weil es dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht und entgegen der Auffassung der Kommission durchaus praktikabel ist. Die wirtschaftliche Doppelbelastung ist auch bei kleinsten Beteiligungen zu beseitigen.

Die Besteuerung der Beteiligungsgewinne bei gleichzeitiger Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ist ein notwendiges Element einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung. Sie entzieht der Transponierung, der direkten und der indirekten Teilliquidation den Boden. Allerdings muss sie sich einerseits auf den durch Veräusserung realisierten einbehaltenen Gewinn beschränken und andererseits auch die kleinsten Beteiligungen erfassen.

Der Bericht deckt die wesentlichen Probleme im Zusammenhang mit der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung ab und bildet eine sehr nützliche Diskussionsgrundlage. Angesichts der Fülle an Problemen im Steuerbereich und des Diskussionsstandes im Sozialversicherungsbereich überrascht es nicht, dass für den Sozialversicherungsbereich keine Empfehlungen gemacht werden konnten.

Es ist sehr zu hoffen, dass sich die wissenschaftliche und die politische Diskussion nicht auf die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und die Besteuerung der Beteiligungsgewinne beschränkt, sondern die rechtsformneutrale Unternehmenssteuer als nicht minder wichtiges Anliegen ebenfalls weiter verfolgt.

Literatur, Materialien und Rechtsquellen

- BAREIS PETER, Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, in: *StuW* 2000, 133 ff. (zitiert: Halbeinkünfteverfahren)
- Die Familien- und Ehegattenbesteuerung aus deutscher Sicht – rechtliche und ökonomische Aspekte, in: *FStR* 2001, 270 ff. (zitiert: Familien- und Ehegattenbesteuerung)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des Steuerrechts*, 5. A., Zürich 1995
- DAVID EUGEN, *Die st. gallische Beteiligungsgewinnsteuer. Grundlagen, Verfassungsmässigkeit, Probleme der Ausgestaltung*, Bern u.a. 1974
- DORNFELD ROBERT, *Die Steuerfähigkeit der Unternehmung. Versuch der Einordnung der Unternehmung in das System des Steuerrechts*, Köln 1966
- FORSTER UELI, *Beteiligungsgewinnsteuer – der falsche Ansatz. Vehemente Kritik der Wirtschaft am Reformprojekt*, in: *NZZ* Nr. 296 vom 20.12.2001, 15
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Band I, 9. A., Bern u.a. 2001
- KNOBBE-KEUK BRIGITTE, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. A., Köln 1993
- NZZ* (rg.), *Dicke Post*, in: *NZZ* Nr. 160 vom 13.7.2001, 19
- Unzeitgemässe Unternehmensbesteuerung. Vorschläge für ein rechtsformneutrales Fiskalregime, in: *NZZ* Nr. 160 vom 13.7.2001, 19
- OBERSON XAVIER, *Fondements et perspectives d'une imposition des entreprises neutre quant à la forme* («Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung»), in: *ASA* 70 (2001/02), 257 ff.
- PEZZER HEINZ-JÜRGEN, *Kritik des Halbeinkünfteverfahrens*, in: *StuW* 2000, 144 ff. (zitiert: Halbeinkünfteverfahren)
- Rechtfertigung der Körperschaftsteuer, in: *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 419 ff. (zitiert: Körperschaftsteuer)
- RAUPACH ARNT, *Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Zugleich ein Beitrag zu den Problemen der rechtsformunabhängigen Besteuerung*, in: *Staat und Steuern*, FS für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, 1067 ff.
- REICH MARKUS, *Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber*, Zürich 2000 (zitiert: *Wirtschaftliche Doppelbelastung*)
- Reform der Unternehmensbesteuerung in der Schweiz, in: *SWI* 2001, 486 ff. (zitiert: Reform)

53 Die über den jetzigen Stand hinausgehende Erleichterung des Übergangs von einer Rechtsform in eine andere, wie sie offenbar in Deutschland diskutiert wird, schafft gewiss Erleichterung, wird aber den hier dargelegten – und grundsätzlich unbestrittenen – Grundsätzen der Besteuerung nicht gerecht. Gleiches würde für die Schweiz gelten.

TANNER SAMUEL, ERU-Bericht liegt vor, in: StR 2001, 619 ff.

TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung, 3 Bände, Köln 1993

VALLENDER KLAUS A., Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes, in: ASA 61 (1992/93) 263 ff.

EIDG. FINANZDEPARTEMENT, Finanzleitbild. Ziele, Grundsätze und Instrumente für die Finanzpolitik des Bundesrates, Bern 1999, zurzeit auch: www.dff.admin.ch/d/dok/flb/index.htm

EXPERTENKOMMISSION FÜR DIE MOTION PILLER, Zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, Bericht vom 14. Februar 1955 der Expertenkommission zur Prüfung der Möglichkeiten gleichmässiger steuerlicher Belastung der Erwerbsunternehmungen ohne Rücksicht auf die Rechtsform, an das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement, hrsg. vom Eidg. Finanz- und Zolldepartement, Basel 1955

EXPERTENKOMMISSION RECHTSFORMNEUTRALE UNTERNEHMENSBESTEUERUNG, Bericht der Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU), erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern 2001; zurzeit auch: www.estv.admin.ch/data/index-d.htm

KOMMISSION ZUR REFORM DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Berlin 1999

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), SR 642.14

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 1st of November 1997), Vol. I, Paris 1997 (zitiert: 1997)

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 29 April 2000), Vol. I, Paris 1997 (zitiert: 2000)