
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Pierre-Alain Guillaume,
LL. M.

L'assujettissement des collectivités publiques en droit suisse de la TVA

Lic. oec. publ. Stefan
G. Widmer

**Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen
Betriebsstättedefinition**

Lic. iur. Dominik Bürgy/
Dr. Philipp Ziegler

Zeitpunkt der geldwerten Leistung

Lic. oec. Werner Schmid/
Lic. oec. Markus Anderrüthi

**Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüber-
schreitenden Verhältnis**

Dr. Kurt Arnold

**Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum
Aargauer Steuergesetz**

Dr. Georg Lutz/
Dr. Kersten Alexander Honold

Indirekte Teilliquidation – Ist wirklich Hopfen und Malz verloren?

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Eric Hess, Fürsprecher

Gesetzgebungs-Agenda 2005/2

2005/2

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, Varnbuelstrasse 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
Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann
Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender
Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas
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
Rechtsprechungs-Überblick: 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 390.– (Studenten: 50% Rabatt für Neu-Abon-
nemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag, Einzelhefte:
CHF 97.50. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehr-
wertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrech-
net. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

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 Ver-
vielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspei-
cherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen
elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Ein-
zelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich, Ruedi Rüegg, Zürich

Druck

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

Die Zeitschrift verfügt über eine eigene Abteilung im Website des IFF

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2005/2

Inhalt

| | | |
|--|---|------------|
| | Artikel | |
| Pierre-Alain Guillaume, LL. M. | L'assujettissement des collectivités publiques en droit suisse de la TVA | 81 |
| | Praxis-Forum | |
| Lic. oec. publ. Stefan G. Widmer | Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättendefinition | 95 |
| Lic. iur. Dominik Bürgy/ Dr. Philipp Ziegler | Zeitpunkt der geldwerten Leistung | 111 |
| Lic. oec. Werner Schmid/ Lic. oec. Markus Anderrüthi | Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis | 121 |
| | Literatur-Forum | |
| Dr. Kurt Arnold | Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz | 134 |
| | Judikatur-Forum | |
| Dr. Georg Lutz/ Dr. Kersten Alexander Honold | Indirekte Teilliquidation – Ist wirklich Hopfen und Malz verloren? | 139 |
| | Gesetzgebungs-Agenda | |
| Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürsprecher | Gesetzgebungs-Agenda 2005/2 | 156 |

L'assujettissement des collectivités publiques en droit suisse de la TVA

Pierre-Alain Guillaume, LL. M., avocat



*Pierre-Alain Guillaume,
LL. M., avocat, Oberson &
Associés, Genève et
Lausanne*

Table des matières

| | | | |
|------------|---|----------|---|
| 1 | Introduction | 5 | Conséquences de l'assujettissement des collectivités publiques |
| 2 | Bases légales | 6 | Conclusion |
| 3 | La collectivité publique comme sujet fiscal | | Bibliographie |
| 3.1 | Généralités | | Pratique publiée de l'AFC |
| 3.2 | Les collectivités comme sujet fiscaux sous le régime de l'aOTVA | | Travaux préparatoires |
| 3.3 | Les collectivités publiques comme sujets fiscaux dans la LTVA | | |
| 3.3.1 | Généralités | | |
| 3.3.2 | Le nouveau droit en gestation | | |
| 3.3.3 | Le champ d'application ratione personae de l'art. 23 LTVA | | |
| 3.3.3.1 | Les services autonomes des collectivités publiques | | |
| 3.3.3.2 | Les autres institutions de droit public | | |
| 3.3.3.3 | Les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public | | |
| 3.3.3.4 | Les collectivités publiques, les groupes de services et les groupes TVA | | |
| 3.4 | La collectivité publique comme sujet fiscal: synthèse | | |
| 4 | Les conditions d'assujettissement des collectivités publiques | | |
| 4.1 | Généralités | | |
| 4.2 | Chiffre d'affaires minimum | | |
| 4.2.1 | Réglementation sous l'aOTVA | | |
| 4.2.2 | Réglementation sous la LTVA | | |
| 4.3 | Puissance publique | | |
| 4.3.1 | Réglementation sous l'aOTVA | | |
| 4.3.2 | Réglementation sous la LTVA | | |
| 4.4 | Exonération de prestations fournies par des services autonomes | | |
| 4.4.1 | Réglementation sous le régime de l'aOTVA | | |
| 4.4.2 | Réglementation sous le régime de la LTVA | | |

1 Introduction

Par assujettissement, on entend le fait pour une entité d'être soumise à la souveraineté fiscale d'une collectivité déterminée¹. Le sujet fiscal – soit l'assujetti – est donc la personne qui est obligée de par la loi d'acquitter l'impôt auprès de la collectivité compétente². L'assujettissement est l'un des éléments essentiels sur lesquels repose le rapport de droit liant le contribuable à la collectivité détentrice de la souveraineté fiscale³.

En matière de TVA, il convient de distinguer la notion d'assujettissement subjectif d'un concept voisin: celui d'assujettissement objectif à l'impôt. Nous considérons dans le cadre du présent article que l'assujettissement subjectif à la TVA s'entend comme le fait pour un sujet fiscal potentiel d'être effectivement considéré comme contribuable. L'assujettissement objectif sera défini quant à lui comme le fait pour une opération d'entrer dans le champ d'application matériel et territorial de la loi⁴. En matière de TVA l'assujettissement subjectif et l'assujettissement objectif constituent des conditions réciproquement corrélatives de l'imposition⁵; en effet, pour être assujettie à l'impôt à titre subjectif, une entité doit réaliser des opérations entrant dans le champ d'application de la loi, mais une opération ne pourra déclencher le prélèvement de l'impôt que si l'entité qui l'a réalisée remplit les conditions d'assujettissement subjectif à la TVA.

L'objet de la présente contribution est de décrire quelles sont les conditions et la portée de l'assujettissement subjectif des collectivités publiques en droit suisse de la TVA. On ne traitera pas ici de la question particulière de l'assujettissement à la TVA frappant les importations de biens (art. 75 LTVA).

2 Bases légales

En droit positif, les dispositions relatives à l'assujettissement subjectif à la TVA sont regroupées au chapitre deux

du titre de la LTVA⁶ consacré aux opérations réalisées sur le territoire suisse. La question particulière de l'assujettissement des collectivités publiques fait l'objet d'une disposition particulière de la loi: l'art. 23 LTVA. Par ailleurs, des normes générales s'appliquent notamment aux collectivités publiques, parmi lesquelles on citera celles relatives à l'option pour l'assujettissement objectif (art. 26 LTVA) et subjectif (art. 27 LTVA), ainsi que celles portant sur la durée de l'assujettissement (art. 28 et 20 LTVA).

Sous le régime de l'ancienne OTVA⁷, le siège de la matière se trouvait essentiellement à l'art. 17 al. 4 aOTVA^{8,9}.

3 La collectivité publique comme sujet fiscal

3.1 Généralités

Le cercle des sujets fiscaux potentiels doit être clairement et précisément tracé aux fins d'appliquer la loi. La définition du sujet fiscal est en effet indispensable (*i*) pour établir si dans une situation donnée une entité réalise un chiffre d'affaires potentiellement imposable (art. 5 LTVA), (*ii*) pour déterminer qui doit formellement demander son inscription au registre des contribuables (art. 56 al. 1 LTVA) voire qui peut demander son assujettissement à titre optionnel (art. 27 LTVA), et enfin (*iii*) pour établir quelle entité a le cas échéant le droit de déduire l'impôt préalable qu'elle a subi (art. 38 al. 1 LTVA). Qui plus est, dans le domaine spécifique des collectivités publiques, la notion d'assujetti doit être éclaircie pour permettre l'application des règles particulières d'assujettissement découlant de l'art. 23 al. 1 et al. 3 LTVA, et pour déterminer si l'entité concernée est légitimée à demander l'application des taux forfaitaires¹⁰.

L'art. 21 al. 1 LTVA prévoit que *quiconque* remplit les différentes conditions légales est assujetti à l'impôt. La forme juridique que revêt l'entité concernée n'est donc

1 ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des Steuerrechts*, p. 51.

2 XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5/3, p. 53.

3 ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, *Steuerrecht I*, 2/12, p. 28.

4 Sur la distinction entre assujettissement subjectif et objectif en droit fiscal, cf. ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, *Steuerrecht I*, 2/12, p. 28.

5 Comme le dit Dieter Metzger: «Sodann macht die Bestimmung deutlich, dass sich auch bei der Mehrwertsteuer (...) Steuerobjekt und Steuersubjekt gegenseitig bedingen» (DIETER METZGER, *Kurzkommentar zum MWSTG*, n. 2 ad art. 5).

6 Loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, du 2 septembre 1999 (RS 641.20).

7 Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, du 22 juin 1994 (ci-après: aOTVA). L'aOTVA était applicable aux opérations effectuées jusqu'au 31 décembre 2000 (art. 94 al. 1 LTVA).

8 Ni l'ancienne Constitution fédérale (art. 41^{er} al. 1 et al. 3) ni ses dispositions transitoires (art. 8 al. 2) ne contenaient de règles spécifiques aux collectivités publiques.

9 Le texte de l'art. 17 al. 4 aOTVA est retranscrit à la note de bas de page n° 15 ci-dessous.

10 Les taux forfaitaires qui – à l'instar du taux de dette fiscale nette prévu à l'art. 59 LTVA – permettent de calculer l'impôt par approximation (art. 58 al. 3 LTVA), sont en principe réservés aux collectivités publiques (cf. AFC, *Brochure 18, Collectivités publiques*, ch. 9.2, p. 42).

pas pertinente dans l'examen de la question de savoir si elle est assujettie à l'impôt. L'interprétation large du cercle des entités potentiellement assujetties à l'impôt découle du principe de la généralité de la TVA¹¹. Ainsi peuvent avoir qualité de contribuable TVA les personnes physiques et les personnes morales, mais aussi notamment les sociétés de personnes et les collectivités de personnes effectuant des opérations sous une raison sociale commune, et ce même si ces collectivités n'ont pas la capacité juridique (art. 21 al. 2 LTVA). Dans le domaine plus spécifique des collectivités publiques, la norme générale de l'art. 21 prévoit expressément que les personnes morales de droit public et les établissements publics non autonomes puissent entrer en tant que tels dans le champ d'application personnel de la loi (art. 21 al. 2 LTVA). Sous le titre marginal «collectivités publiques», l'art. 23 fait référence par ailleurs aux services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, aux autres institutions de droit public, aux personnes et organismes chargés de tâches de droit public, et enfin aux collectivités publiques.

Les termes «services autonomes», «tâches de droit public» et «collectivités publiques» ne sont pas définis par la loi. Cela est regrettable. S'agissant d'organisations complexes comme peuvent l'être les collectivités publiques, l'absence de règles légales définissant précisément le contour des assujettis potentiels est en effet un facteur d'insécurité juridique. Nous essaierons de tracer ci-après le contour des entités qui, dans le domaine des collectivités publiques, peuvent avoir qualité de contribuables TVA. Etant donné que le droit positif est largement inspiré de l'ancienne pratique administrative¹², nous commencerons par revenir sur les règles applicables sous le régime de l'aOTVA.

3.2 Les collectivités comme sujet fiscaux sous le régime de l'aOTVA

Dans le projet d'Ordonnance régissant la TVA du 28 octobre 1993¹³, il était prévu que «La Confédération, les cantons et les communes, ainsi que les autres établissements de droit public sont seulement assujettis pour l'exécution de prestations qui les mettent en concurrence avec l'économie privée» (art. 17 al. 3 pOTVA). Le projet mentionnait encore comme assujettis potentiels dans le domaine public les personnes morales de droit public et les établissements publics dépendants (art. 17 al. 2 pOTVA). Ainsi donc, le pOTVA semblait instituer une forme de *numerus clausus* des formes de collectivités publiques pouvant revêtir la qualité de contribuables TVA. Les subdivisions des collectivités n'étaient pas citées comme pouvant être considérées comme assujetties à l'impôt. Dans le cadre de la procédure de consultation du projet d'Ordonnance, il a été relevé que la formulation choisie à l'art. 17 al. 3 pOTVA était par trop vague et imprécise, tant sur la définition des sujets fiscaux potentiels que concernant les opérations des collectivités publiques imposables à la TVA¹⁴.

Avant d'être finalement adopté, le pOTVA a été largement remanié à maints égards. En particulier, le cercle des assujettis potentiels dans le domaine public a été élargi puisque la version finale de l'Ordonnance du 22 juin 1994 mentionnait désormais – à côté de la Confédération, des cantons et des communes – les autres institutions de droit public, les collectivités publiques, leurs services et les groupements de collectivités publiques (art. 17 al. 4 aOTVA)¹⁵.

11 DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 4.1.4., p. 179.

12 Rapport 93.461 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, Initiative parlementaire, Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (Dettling), du 28 août 1996, ad art. 21 (FF 1996 V 701 ss).

13 Ci-après: «pOTVA».

14 DFF, Rapport relatif à la procédure de consultation concernant le projet d'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, du 28 octobre 1993, ad art. 17 al. 3 pOTVA, pp. 16 et 17.

15 Le texte de l'art. 17 al. 4 aOTVA était le suivant: «La Confédération, les cantons et les communes, les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de leur puissance publique, même s'ils prélèvent, pour de telles prestations, des taxes, des redevances ou d'autres contributions. Les collectivités publiques, leurs services et les groupements de collectivités publiques sont exclus de l'assujettissement dans la mesure où ils effectuent exclusivement des prestations entre eux. L'exercice de fonctions arbitrales est considérée comme relevant de la puis-

sance publique. Les activités fournies contre rémunération énumérées de manière non exhaustive dans l'annexe à la présente ordonnance sont, dans tous les cas, imposables.» L'annexe annoncée à l'art. 17 al. 4 aOTVA avait le contenu suivant: «La Confédération, les cantons, les communes, les autres institutions de droit public et les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique sont dans tous les cas assujettis pour les activités suivantes considérées comme professionnelles ou commerciales: 1. les télécommunications; 2. la distribution d'eau, de gaz, d'électricité, d'énergie thermique et autres choses similaires; 3. le transport de biens et de personnes; 4. les prestations de services portuaires et aéroportuaires; 5. les livraisons de produits finis neufs destinés à la vente; 6. les livraisons de produits agricoles effectuées par des organismes d'intervention agricoles de la collectivité; 7. l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial; 8. l'exploitation d'établissements de bains et de patinoires de glace artificielle; 9. les entreposages; 10. les activités des bureaux de publicité commerciaux; 11. les activités des agences de voyages; 12. les opérations des cantines d'entreprises, restaurants pour le personnel, économats et établissements similaires; 13. les activités des notaires publics; 14. les activités des bureaux de mensurations cadastrales; 15. les activités dans le domaine de l'élimination.»

Nonobstant le texte clair de l'aOTVA, l'AFC¹⁶ a créé¹⁷ un nouveau type de sujet fiscal potentiel, le «service autonome», et a considéré que seuls les services autonomes pouvaient revêtir la qualité de contribuables TVA. Selon la pratique administrative, la Confédération, les cantons et les communes étaient, comme tels, exclus de l'assujettissement subjectif. A ce sujet, l'AFC relevait dans son ancienne brochure consacrée aux collectivités publiques que «(...) les cantons, les communes, les villes, etc. ont en règle générale des structures complexes. Ils disposent de beaucoup de sections «autonomes»»¹⁸ Forte de ce constat, l'AFC prévoyait que les «sections autonomes»¹⁹ des collectivités publiques entreraient dans le cercle des assujettis potentiels à la TVA²⁰. Pour l'Administration, cette pratique se justifiait ainsi: «Mit dieser Variante will man die autonome Selbständigkeit der Abteilungen beachten, die innerhalb ihres Gebildes auch in der Lage sind, die steuerlichen Auswirkungen ihrer Tätigkeiten besser zu beurteilen und so auch die Gewähr für die korrekte Steuerabrechnung bieten.»²¹ Cette pratique visait sans doute à éviter que l'intégralité des opérations potentiellement imposables réalisées par une collectivité publique n'aient été rendues effectivement imposables par le seul fait que l'un des secteurs (service, division, département) de la collectivité en question ait dépassé le chiffre d'affaires imposable déterminant l'assujettissement. Dans la pratique administrative, seules les collectivités publiques pouvaient être segmentées en services autonomes, les groupements de collectivités publiques étant quant à eux privés de cette possibilité²².

3.3 Les collectivités publiques comme sujets fiscaux dans la LTVA

3.3.1 Généralités

Comme on le verra plus bas, l'art. 23 LTVA introduit des règles particulières concernant l'assujettissement subjectif et objectif des collectivités publiques à l'impôt.

Ces règles s'écartent des normes générales s'appliquant aux autres assujettis. Il est donc important de déterminer précisément le champ d'application *ratione personae* de l'art. 23 LTVA. Pour cela, nous distinguerons les solutions successivement envisagées dans les travaux préparatoires et celle finalement retenue en droit positif.

3.3.2 Le nouveau droit en gestation

Le projet de loi mis en consultation le 10 septembre 1995 par la CER-N (Commission de l'économie et des redevances du Conseil national) s'écartait notablement de la réglementation mise en place par l'aOTVA et de la pratique administrative. En effet, les divisions administratives n'apparaissaient plus comme des sujets fiscaux potentiels. Dans le domaine public, seuls pouvaient être assujettis à la TVA les institutions de droit public en tant que personnes morales (Confédération, canton et communes) ou leurs établissements dépendants ou indépendants ainsi que les collectivités de personnes de droit public investies ou non de la personnalité juridique²³. Les collectivités publiques pouvaient toutefois opter pour le décompte de l'impôt par subdivisions administratives²⁴. Ces modifications par rapport à l'aOTVA et à la pratique administrative visaient à résoudre le problème de l'imposition des opérations internes aux collectivités publiques. Le projet se voyait par ailleurs compatible au droit européen sur ce point. Les milieux consultés se sont abondamment prononcés sur la disposition du projet de loi concernant les collectivités publiques. Le fait que les collectivités publiques en tant que personnes morales, et non leurs subdivisions, aient qualité de sujets fiscaux potentiels a été salué par beaucoup; on évitait ainsi l'imposition des opérations internes à une collectivité publique, même si cela entraînait le désavantage que certaines subdivisions jusqu'alors exemptées devraient grever de TVA leur chiffre d'affaires²⁵.

16 L'AFC est compétente pour percevoir l'impôt sur les opérations effectuées sur territoire suisse (art. 52 LTVA). La même autorité avait également cette compétence sous le régime de l'aOTVA (art. 42 aOTVA).

17 Il s'agissait bien d'une création en matière de TVA, puisque le texte de l'ancienne Ordonnance ne prévoyait pas de manière exclusive l'imposition par services autonomes. On notera que, sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les services d'une collectivité publique pouvaient déjà avoir qualité d'assujettis à titre individuel (cf. DIETER METZGER, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, n. 214, pp. 107 - 108).

18 AFC, ancienne brochure 16, *Collectivités publiques*, ch. 1, p. 5.

19 «Autonome Dienststellen», selon la version allemande de l'ancienne brochure 16. C'est là l'origine du vocable de «service autonome» qui remplace aujourd'hui celui de «section autonome».

20 Ibidem.

21 AFC, version provisoire de l'ancienne brochure 16, *Collectivités publiques*, citée par PETER LOCHER dans: *Gutachten betreffend die Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung gewerblicher Leistungen des Gemeinwesens an Private sowie interner Verrechnungen*, erstellt für den Schweizerischen Städteverband, p. 7.

22 Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 21 février 2000, JAAC 64.113.

23 Projet de LTVA pour la procédure de consultation selon la décision de la CER-N, du 28 août 1995, art. 17^{bis} al. 2.

24 Ibidem, art. 17^{bis} al. 3.

25 Rapport de la Commission d'experts relatif à la procédure de consultation concernant le projet de loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, du 15 avril 1996, ad art. 17^{bis} al. 2.

Un coup de théâtre s'est toutefois produit dans le projet de loi sur la TVA déposé par la CER-N devant le Conseil national²⁶: le pLTVA, en son article 21, abandonnait la réglementation prévue dans le projet mis précédemment en consultation et reprenait dans les grandes lignes la solution développée par la pratique administrative sous le régime de l'aOTVA²⁷. Les raisons de ce revirement nous sont inconnues. On peut imaginer qu'elles tiennent à l'intervention de milieux intéressés et sans doute du Conseil fédéral²⁸ auprès de la CER-N.

L'art. 21 pLTVA fut adopté sans débats par le Conseil national²⁹. Le Conseil des Etats, quant à lui, se limita à proposer un complément concernant les prestations fournies par les offices de tourisme et les sociétés de développement, et l'adoptera pour le surplus³⁰. La question relative aux offices de tourisme a fait l'objet de navettes entre les deux Chambres, avant d'être tranchée suivant la proposition de la Conférence de conciliation. Hormis la précision concernant les offices de tourisme et quelques modifications d'ordre rédactionnel, le texte de l'art. 21 pLTVA sera intégralement repris à l'art. 21 LTVA.

3.3.3 Le champ d'application ratione personae de l'art. 23 LTVA

Le nouveau droit prévoit désormais principalement trois sujets fiscaux potentiels dans le domaine public: les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes d'une part, les autres institutions de droit public d'autre part, et enfin les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public³¹. Hormis la notion de services autonomes, l'art. 23 al. 1 LTVA reprend donc en substance la définition du concept de collectivité publique donnée par Gygi: «Das Gemeinwesen machen in der Schweizerischen Eidgenossenschaft hauptsächlich der Bund, die Kantone und die Gemeinden aus. Dazu können noch öffentliche Körperschaften und Anstalten sowie andere Organisationen als Träger von Verwaltungsaufgaben kommen, die aber alle in einer rechtli-

chen Verbindung mit Bund, Kanton oder Gemeinde stehen.»³²

Selon la loi, les groupes de services et les collectivités publiques en tant que telles sont également des assujettis potentiels à la TVA (art. 23 al. 4 LTVA).

Nous reviendrons ci-dessous sur chacun des quatre groupes composant la famille des sujets fiscaux potentiels visés par l'art. 23 LTVA.

3.3.3.1 Les services autonomes des collectivités publiques

Comme on l'a vu, le nouveau droit de la TVA consacre pour l'essentiel la pratique administrative développée sous le régime de l'ancienne Ordonnance puisque l'art. 23 LTVA ne désigne désormais plus comme sujet fiscal la collectivité publique elle-même, mais ses subdivisions dans la mesure où elles constituent des services autonomes. La Confédération, les cantons et les communes sont donc, en tant que tels, exclus en principe de l'assujettissement subjectif à la TVA³³.

La LTVA se réfère à la notion de service autonome³⁴, mais ne la définit pas. C'est par ailleurs un concept qui n'est pas connu en droit administratif général. Il s'agit donc d'une notion propre au droit suisse de la TVA. Il est regrettable que le sujet fiscal – qui est pourtant un élément essentiel du rapport fiscal – ne soit pas défini par le législateur³⁵. La seule définition disponible se trouve dans la pratique codifiée de l'AFC³⁶, qui à l'évidence n'a pas rang légal. Selon l'administration fédérale des contributions, les services autonomes se définissent par référence à la classification fonctionnelle ou administrative découlant du plan comptable prévu par le Manuel de comptabilité publique de 1982³⁷. Le périmètre des services autonomes est tracé selon les séparations comptables prévues par le Manuel. En application de cette pratique, sont des sujets fiscaux potentiels – notamment – une université, un hôpital cantonal, le contrôle des habi-

26 Projet de loi sur la TVA (ci-après: «pLTVA») joint au Rapport 93.461 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, Initiative parlementaire, Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (Detting), du 28 août 1996 (FF 1996 V 701 ss).

27 Ibidem, ad art. 21.

28 Le Conseil fédéral devait pleinement agréer au contenu du nouvel art. 21 pLTVA puisqu'il n'a pas fait le moindre commentaire sur cette disposition dans son avis du 15 janvier 1997 sur le rapport de la CER-N du 28 août 1996 (FF 1997 II 366).

29 BOCN 1997, p. 238.

30 BOCE 1998, pp. 973 et 974.

31 Art. 23 al. 1, 1^{ère} phrase LTVA.

32 FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, p. 21.

33 C'est sous réserve du cas où ils font le choix d'être imposés globalement comme les y autorise l'art. 23 al. 4 LTVA.

34 Art. 23 al. 1 1^{ère} et 2^{ème} phrases, art. 23 al. 3 et 4 LTVA.

35 Dans ce sens, cf. également GERHARD SCHAFFROTH, Mehrwertsteuer im Gemeinwesen, Archives 64 (1995/96) 448 s. Gerhard Schafroth s'exprimait là sous le régime de l'OTVA. Cette remarque conserve à notre sens toute son actualité en droit positif.

36 AFC, Brochure 18, Collectivités publiques, ch. 2.2.1, p. 9.

37 La classification fonctionnelle, concernant les collectivités de moindre importance, est rappelée à l'annexe 1 à la brochure 18, alors que la classification administrative figure à l'annexe 2 de cette brochure.

tants d'un canton, le service d'assainissement de l'eau d'une collectivité publique, ou le département des affaires culturelles d'une commune.

Les services autonomes doivent être distingués des collectivités dotées de la personnalité juridique, comme par exemple les établissements de droit public cantonal ou fédéral, qui seront rattachées à la catégorie des «autres institutions de droit public» et qui seront considérées comme constituant une collectivité publique distincte. Ainsi, à titre d'exemple, la Caisse fédérale de pensions – qui est constituée sous la forme d'un établissement de droit public fédéral et qui a la capacité juridique – a bien qualité de collectivité publique au sens de la TVA; toutefois, elle constitue pour les services autonomes de la Confédération une «autre collectivité» au sens de l'art. 23 al. 4 LTVA.

Les services autonomes constituent donc des fractions d'une collectivité publique. La loi ne permet pas de les segmenter à leur tour en sous-services aux fins d'assujettir ces derniers à la TVA. Ainsi, par exemple, un hôpital cantonal enregistré comme contribuable ne peut pas obtenir que certains de ses services constituent des assujettis indépendants. La même règle s'applique aux autres institutions de droit public mentionnés à l'art. 23 al. 1 LTVA ainsi qu'aux groupements de collectivités publiques visés à l'art. 23 al. 4 LTVA³⁸.

3.3.3.2 Les autres institutions de droit public

Il arrive que les collectivités décident de décentraliser certaines tâches publiques. Les motifs pouvant présider à une décentralisation sont divers: séparer le budget de l'entité décentralisée et ceux de l'administration centrale, conférer une plus grande autonomie de gestion, mettre en commun les ressources de plusieurs collectivités³⁹. La décentralisation de tâches publiques peut prendre différentes formes juridiques: établissement autonome de droit public (EPFL, EPFZ), fondation de droit public, société de droit public (CFF, banques cantonales), communauté de droit public (communes ecclésiastiques, communes scolaires, Bürgergemeinden, corporations territoriales), ou autres institutions (églises dotées d'une organisation cantonale⁴⁰ et investie de la per-

sonnalité morale, universités)⁴¹. Ces entités décentralisées entrent dans la définition des autres institutions de droit public au sens de l'art. 23 al. 1 LTVA.

En principe, ces institutions constituent déjà des sujets fiscaux potentiels en application de l'art. 21 al. 1 et 2 LTVA. Leur mention à l'art. 23 al. 1 LTVA n'a néanmoins aucun caractère de redondance puisque – comme on le verra plus bas – des règles particulières d'assujettissement leur sont applicables⁴².

On peut se poser la question de savoir si les groupements de collectivités publiques entrent dans le champ des autres institutions de droit public. Dans sa pratique codifiée, l'AFC semble l'admettre sans réserve⁴³. Nous sommes d'avis que, dans la mesure où ils sont organisés sous la forme de société simple au sens du droit privé⁴⁴, de tels groupements ne constituent par définition pas des institutions de droit public. Cela n'exclut toutefois pas qu'ils bénéficient des règles de l'art. 23 al. 1 LTVA au titre de personnes ou organismes chargés de tâches de droit public.

La question – sans doute théorique – se pose également de savoir si des collectivités de droit public étranger, actives par hypothèse sur territoire suisse et ne bénéficiant pas d'une exemption fiscale en application d'un accord de siège, doivent être considérées comme entrant dans la définition des autres institutions de droit public. On doit répondre à cette question par l'affirmative dès lors qu'aucun motif ne permet ici de traiter différemment une institution constituée selon un droit étranger.

On a vu que, selon la pratique administrative, les autres institutions de droit public ne peuvent pas être scindées en services autonomes en matière de TVA⁴⁵. Par ailleurs, elles constituent nécessairement des «autres collectivités» au sens de l'art. 23 al. 4 LTVA par rapport aux services autonomes⁴⁶, et ce même si elles sont comptablement dépendantes de la collectivité publique concernée.

3.3.3.3 Les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public

L'art. 23 al. 1 LTVA mentionne encore comme sujets fiscaux potentiels les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public. Il ne peut s'agir ici que de personnes

38 Cf. AFC, Brochure 18, Collectivités publiques, ch. 2.4, p. 12, s'agissant des autres institutions de droit public. Cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 21 février 2000, consid. 3.c., JAAC 64.113 (cette jurisprudence fut rendue sous l'empire de l'aOTVA mais conserve selon nous toute son actualité en droit positif).

39 PIERRE MOOR, Droit administratif III, ch. 2.1.1.2, pp. 49 - 50.

40 Mais non celles qui ne sont pas reconnues par l'Etat: GERHARD SCHAFROTH, Mehrwertsteuer im Gemeinwesen, Archives 64 (1995/96) 450.

41 PIERRE MOOR, Droit administratif III, p. 66 ss.

42 Cf. infra section 4.

43 AFC, Brochure 18, Collectivités publiques, ch. 2.4, p. 12.

44 Art. 530 ss du Code des obligations.

45 Cf. supra note de base de page n° 38.

46 Cf. supra section 3.3.3.1.

physiques ou d'entités de droit privé. En effet, les institutions de droit public sont déjà englobées dans le concept d'autres institutions de droit public traité plus haut.

Là encore, il s'agit d'entités qui pourraient revêtir la qualité d'assujettis à la TVA déjà en application de l'art. 21 LTVA. Leur mention à l'art. 23 LTVA n'a donc pas pour effet de les inclure dans le catalogue des sujets fiscaux potentiels, mais seulement de leur rendre applicable des règles particulières d'assujettissement, aux conditions que nous passerons en revue à la section 4 ci-dessous.

3.3.3.4 Les collectivités publiques, les groupes de services et les groupes TVA

Enfin, la LTVA prévoit encore trois formes de sujets fiscaux potentiels. En premier lieu, une collectivité publique peut demander à être imposée globalement (art. 23 al. 4 LTVA). C'est alors la collectivité elle-même, prise dans son ensemble (Confédération, canton ou commune), et non plus certains de ses services autonomes comme le prévoit l'art. 23 al. 1 LTVA, qui est enregistrée comme contribuable. On parle dans ces cas d'*imposition globale* de la collectivité publique. En deuxième lieu, une collectivité peut demander que certains de ses services autonomes, pris conjointement, soient considérés comme formant un seul sujet fiscal (*imposition par groupe de services*, art. 23 al. 4 LTVA). Enfin, une collectivité peut demander à former un groupe TVA avec les personnes morales qu'elle domine, à la condition que celles-ci soient établies sur territoire suisse (*imposition de groupe*, art. 22 LTVA).

L'imposition globale et l'imposition par groupe de services sont propres aux collectivités publiques (art. 23 al. 4 LTVA), alors que l'institution de l'imposition de groupe est offerte à tous les assujettis qui en remplissent les conditions légales. Chacune de ces trois formes d'assujettissement est optionnelle puisqu'elle dépend du choix des collectivités publiques⁴⁷. De fait, une de ces formes d'imposition ne sera choisie que si au moins l'une des entités concernées remplit individuellement les conditions d'assujettissement à la TVA.

L'imposition par collectivité publique ou par groupe de services autonomes selon l'art. 23 al. 4 LTVA vise à

corriger l'effet pervers provoqué par le système d'imposition par services autonomes institué par l'art. 23 al. 1 LTVA. En effet, le fait de segmenter fiscalement une collectivité publique a eu pour effet de transformer en chiffre d'affaires «externe» potentiellement imposable des opérations purement internes à la collectivité qui, sans l'imposition par services, n'auraient pas été assujetties à la TVA. Le législateur a introduit deux correctifs permettant de réduire cet effet: d'une part l'exonération sous certaines conditions des opérations effectuées entre services autonomes de la même collectivité publique (art. 23 al. 3 LTVA, cf. section 4 ci-dessous), et d'autre part l'imposition par collectivité publique ou par groupe de services autonomes (art. 23 al. 4 LTVA). La finalité de l'art. 23 al. 4 LTVA est donc d'offrir aux collectivités publiques de se «reconstruire» fiscalement en un sujet fiscal (imposition globale) ou en plusieurs sujets fiscaux (imposition par groupe) regroupant différents services autonomes. Dans la mesure où cette disposition ne vise qu'à rétablir les collectivités publiques dans la situation fiscale où elles devraient se trouver si le choix – malheureux⁴⁸ – n'avait pas été fait par le législateur de prévoir par défaut le système d'imposition par services autonomes, l'AFC ne saurait restreindre la portée de l'art. 23 al. 4 LTVA en imposant dans sa pratique des conditions formelles ou matérielles d'application restrictives⁴⁹.

L'AFC a codifié les conditions formelles et matérielles applicables selon elle en cas d'imposition globale, d'imposition par groupe de services autonomes ou d'imposition de groupe⁵⁰. La pratique ainsi codifiée nous paraît devoir être modifiée sur trois points au moins. En premier lieu, l'imposition par groupe de services ne devrait pas être limitée aux communes⁵¹. Le texte clair de l'art. 23 al. 4 LTVA institue en effet la possibilité pour «les collectivités publiques» dans leur ensemble de bénéficier de l'imposition globale ou par groupe de services. En deuxième lieu, tout service autonome d'une collectivité publique devrait être éligible à l'imposition par groupe de services selon l'art. 23 al. 4 LTVA, la composition du groupe étant laissée à la discrétion de la collectivité. Le fait pour l'AFC de ne permettre un regroupement qu'entre services d'une même tâche principale ou d'une même di-

47 Selon l'art. 23 al. 4 LTVA, «Les collectivités publiques peuvent demander (...)». D'après l'art. 22 al. 1 LTVA, «Les personnes morales (...) peuvent demander (...)» (nous faisons ressortir).

48 Pour l'appréciation critique du droit positif, cf. infra section 5.

49 Gerhard Schafroth et Dominik Romang vont plus loin puisqu'ils considèrent que l'AFC ne saurait en aucun cas refuser une demande fondée sur l'art. 23 al. 4 LTVA: GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, ad art. 23, n. 44, p. 482.

50 Concernant l'imposition globale et l'imposition par groupe de services: AFC, Brochure 18, Collectivités publiques, ch. 2.2.2 à 2.2.4, pp. 10 et 11. S'agissant de l'imposition de groupe: ibidem, ch. 2.3, p. 11, et Notice 1, Imposition de groupe.

51 Le ch. 2.2.3 de la brochure 18 prévoit que «Conformément à l'art. 23 al. 4 LTVA les communes peuvent demander, par écrit, à être imposées par groupes de services» (nous faisons ressortir).

rection n'a selon nous aucun fondement et ne saurait être admise. Enfin, l'AFC semble exiger que, pour bénéficier de l'imposition de groupe selon l'art. 22 LTVA, une collectivité requière au préalable l'imposition globale conformément à l'art. 23 al. 4 LTVA⁵². Si elle est confirmée, cette pratique est également dénuée de tout fondement. On ne voit en effet pas pourquoi un Office de la Confédération assujetti comme service autonome conformément à l'art. 23 al. 1 LTVA – à titre d'exemple – ne formerait pas un groupe d'imposition avec une personne morale de droit public dont il détiendrait par hypothèse l'intégralité du capital. Cela n'aurait aucun sens d'exiger que la collectivité publique concernée – soit dans notre cas la Confédération dans son ensemble – demande au préalable d'être imposée globalement et d'être donc considérée comme un seul et unique contribuable selon l'art. 23 al. 4 LTVA. Cela n'est ni requis par la loi ni nécessaire à la bonne application de l'art. 23 al. 4 LTVA.

3.4 La collectivité publique comme sujet fiscal: synthèse

Il résulte de ce qui précède que l'art. 23 LTVA contient schématiquement deux catégories de normes relatives à l'assujettissement à l'impôt.

En premier lieu, cette disposition définit le profil des sujets fiscaux potentiels dans le domaine des collectivités publiques. Dans cette mesure, l'art. 23 LTVA a pour objet de répondre à la question de savoir quelle collectivité – respectivement quelle subdivision de collectivité – peut être considérée comme contribuable TVA potentiel. On classera dans cette première catégorie l'art. 23 al. 1 LTVA en tant qu'il institue les services autonomes comme contribuables TVA potentiels et qu'il exclut en principe la Confédération, les cantons et les communes du cercle des assujettis. Entre également dans cette catégorie l'art. 23 al. 4 LTVA qui n'est et ne représente qu'un correctif à la segmentation fiscale des collectivités pu-

bliques en services autonomes. Ces règles sont propres aux collectivités publiques.

En deuxième lieu, l'art. 23 al. 1 et 3 LTVA institue des règles particulières d'assujettissement – dont le contenu sera rappelé à la section 4 ci-dessous – et définit le cercle des sujets fiscaux auxquels ces règles s'appliquent. Les sujets fiscaux concernés peuvent être non seulement des entités de droit public, mais aussi des organismes de droit privé.

4 Les conditions d'assujettissement des collectivités publiques

4.1 Généralités

Selon le système institué par la LTVA, pour qu'une entité autre qu'une collectivité publique soit assujettie à titre obligatoire à la TVA les conditions suivantes doivent être cumulativement remplies⁵³. En premier lieu, l'entité doit exercer une activité commerciale ou professionnelle. Cela implique une certaine continuité dans l'activité⁵⁴ et exclut les opérations rattachées à la sphère privée de celui qui les effectue⁵⁵. En deuxième lieu, cette activité doit être indépendante⁵⁶. En troisième lieu, l'activité doit être effectuée en vue de réaliser des recettes, c'est-à-dire dans le but de recevoir des contre-prestations mais non nécessairement de réaliser un profit. Une activité d'utilité publique peut donc provoquer l'assujettissement de l'entité qui l'exerce⁵⁷. Enfin, l'entité concernée doit tirer annuellement un certain chiffre d'affaires des opérations imposables qu'elle effectue sur territoire suisse⁵⁸. Si ces quatre conditions sont cumulativement remplies, l'entité concernée est en principe assujettie à la TVA, et ce quelle que soit la forme juridique qu'elle revêt, indépendamment de la question de savoir si son existence repose sur un acte de droit privé ou de droit public, et indépendamment de la question de savoir si elle est dotée de la personnalité juridique⁵⁹.

52 Le ch. 2.2.3 de la brochure 18 prévoit en effet que «L'imposition de groupe en vertu de l'art. 22 LTVA est possible pour la Confédération, les cantons et les communes seulement si une entité de la collectivité publique selon ch. 2.2.2 domine une ou plusieurs personnes morales. Elle peut demander à être traitée comme un seul assujetti conformément à l'art. 22 LTVA» (nous faisons ressortir; le chiffre 2.2.2 traite de l'imposition globale selon l'art. 23 al. 4 LTVA).

53 Art 21 al. 1 LTVA. Sur les conditions générales d'assujettissement à la TVA, cf. aussi ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), n. 995; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 16/215, p. 342; PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Archives 63 (1994/95) 395 ss.

54 JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, p. 100; PETER SPINNLER, Die subjektive

Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Archives 63 (1994/95) 398.

55 JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, p. 101.

56 Concernant par exemple l'activité d'administrateur, cf. Archives 71 (2002/03) 651 = RDAF 2001 II 53.

57 PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Archives 63 (1994/95) 399.

58 CHF 75 000 selon l'art. 21 al. 1 LTVA, ou CHF 150 000 aux conditions posées par l'art. 25 al. 1 lit. d LTVA, ou encore CHF 250 000 si la dette fiscale nette n'excède pas CHF 4000 par année (art. 25 al. 1 lit. a LTVA).

59 Art. 21 al. 2 LTVA.

L'art. 23 LTVA complète sur trois points la norme générale de l'art. 21 LTVA. Premièrement, une condition supplémentaire s'applique concernant le chiffre d'affaires devant être réalisé par les entités visées à l'art. 23 LTVA. Deuxièmement, cette disposition prévoit que ces mêmes entités ne sont pas redevables de la TVA pour les opérations qu'elles effectuent dans l'exercice de la puissance publique. Enfin, il est prévu que des opérations réalisées par des services autonomes assujettis à la TVA puissent sous certaines conditions être exonérées de TVA. Nous développerons ces trois spécificités ci-dessous.

4.2 Chiffre d'affaires minimum

4.2.1 Réglementation sous l'aOTVA

L'aOTVA ne contenait aucune règle particulière sur le chiffre d'affaires imposable devant être réalisé pour qu'une collectivité publique soit assujettie à l'impôt. La règle générale de l'art. 17 aOTVA (CHF 75 000 de chiffre d'affaires suisse) et l'exception de l'art. 19 al. 1 lit. a aOTVA (CHF 250 000 de chiffre d'affaires et dette fiscale nette de CHF 4000) s'appliquaient à tous les contribuables potentiels, qu'ils aient ou non qualité de collectivités publiques.

Nonobstant le texte clair de l'aOTVA, l'AFC a introduit dans sa pratique codifiée une nouvelle condition à l'assujettissement subjectif des services autonomes des collectivités publiques: le chiffre d'affaires potentiellement imposable réalisé par le service concerné auprès d'entités n'ayant pas qualité de collectivité publique devait dépasser CHF 25 000 par an⁶⁰.

4.2.2 Réglementation sous la LTVA

Contrairement aux autres contribuables potentiels, les trois souverains, les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public ne sont pas automatiquement assujettis à l'impôt si leur chiffre d'affaires commercial ou professionnel localisé sur territoire suisse dépasse un certain montant⁶¹. Il faut encore que ce chiffre d'affaires soit réalisé au moins à hauteur de CHF 25 000 par an auprès de tiers n'ayant pas qualité de collectivités publiques⁶². Ainsi donc, un service autonome qui réaliserait par hypothèse un chiffre d'affaires annuel de CHF 15

mio. ne serait pas tenu de s'assujettir à la TVA si les destinataires de ses prestations étaient d'autres services autonomes de la même collectivité publique ou d'autres collectivités publiques.

Si cette condition relative au chiffre d'affaires réalisé auprès de tiers est remplie et que par ailleurs le chiffre d'affaires déterminant est atteint, l'entité concernée doit être considérée comme remplissant les conditions d'assujettissement à la TVA. Elle est alors investie de droits et obligations procéduraux et matériels. Elle est en particulier tenue de s'annoncer spontanément comme contribuable TVA⁶³. Si elle réalise des opérations entrant dans le champ d'application territorial et objectif de la loi, elle doit décompter et payer l'impôt dû⁶⁴ et peut déduire dans une certaine mesure et sous certaines conditions la taxe d'amont qu'elle a subie⁶⁵.

Le seuil de CHF 25 000 concerne le chiffre d'affaires potentiellement soumis à l'impôt, mais non celui tiré des opérations exonérées selon l'art. 18 LTVA⁶⁶. Par ailleurs, la condition tenant au chiffre d'affaires de CHF 25 000 s'entend pour les opérations réalisées sur territoire suisse, comme c'est le cas pour le chiffre d'affaires déterminant visé à l'art. 21 LTVA, et non pour les prestations localisées à l'étranger.

La limite de CHF 25 000 constitue une condition à l'assujettissement et non une franchise d'impôt. Ainsi donc, si ce montant est dépassé, l'entité concernée sera redevable de l'impôt sur l'intégralité du chiffre d'affaires imposable réalisé auprès de tiers autres que des collectivités publiques, et non pas seulement sur la part excédant CHF 25 000.

4.3 Puissance publique

4.3.1 Réglementation sous l'aOTVA

Comme on l'a vu plus haut, le projet d'Ordonnance régissant la TVA du 28 octobre 1993 prévoyait que «La Confédération, les cantons et les communes, ainsi que les autres établissements de droit public sont seulement assujettis pour l'exécution de prestations qui les mettent en concurrence avec l'économie privée.»⁶⁷ L'exemption dont devaient bénéficier les collectivités publiques ne visait que les tâches relevant de la puissance publique et celle d'utilité publique⁶⁸. Afin d'éviter des distorsions de

60 AFC, ancienne brochure 16, Collectivités publiques, ch. 4, p. 8.

61 Sur le chiffre d'affaires déterminant, cf. supra note de bas de page n° 58.

62 Art. 23 al. 1 1^{ère} phrase LTVA.

63 Art. 56 al. 1 LTVA.

64 Art. 47 et 52 LTVA.

65 Art. 38 al. 1, 30 et 41 LTVA.

66 Le «chiffre d'affaires déterminant» de l'art. 23 al. 1 1^{ère} phrase LTVA se confond avec celui visé à l'art. 21 al. 1 LTVA et défini à l'art. 21 al. 3 lit. a LTVA.

67 Art. 17 al. 3 pOTVA.

68 Commentaire de l'ordonnance TVA 1995 (Projet du 28 octobre 1993), ad art. 17 al. 3, p. 16.

concurrence, cette exemption était limitée aux prestations qui ne sont pas aussi fournies par l'économie privée, «soit parce qu'il s'agit d'une fonction relevant de l'Etat, soit parce qu'il n'existe pas d'offre correspondante de la part d'institutions de droit privé.»⁶⁹. En cela, le pOTVA reprenait donc le principe applicable sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires selon lequel les collectivités publiques effectuant des opérations qui pouvaient également être exécutées par des sujets de droit privé étaient réputées remplir les conditions d'assujettissement subjectif⁷⁰.

Dans le cadre de la procédure de consultation sur le pOTVA, il a été relevé que cette disposition était trop vague et imprécise dès lors que la plupart des activités des services publics pouvaient aussi être exécutées par des privés. Différents milieux consultés ont demandé l'assujettissement des entreprises fédérales, cantonales et communales notamment dans le domaine des exploitations horticoles, du génie, de la blanchisserie, du nettoyage, etc.⁷¹.

Suite aux remarques formulées par les milieux intéressés, le projet d'Ordonnance a été amendé. L'aOTVA prévoyait finalement que les entités effectuant des prestations fournies dans l'exercice de leur puissance publique n'étaient pas soumises à l'impôt pour ces opérations⁷².

4.3.2 Réglementation sous la LTVA

La réglementation connue sous le régime de l'aOTVA a, en la matière, été transposée sans changement significatif dans la loi sur la TVA. En effet, la loi prévoit également comme cause d'exemption l'accomplissement d'opérations effectuées dans l'exercice de la puissance publique⁷³. Comme sous l'empire de l'ancienne Ordonnance, cette exemption⁷⁴ concerne non seulement les collectivités publiques au sens strict, mais également les

autres institutions de droit public, et les personnes physiques et morales de droit privé accomplissant des prestations de puissance publique.

Il est admis en doctrine que cette exemption se justifie par le fait que les opérations relevant de la puissance publique n'entrent pas dans un rapport de concurrence avec les opérations commerciales et professionnelles réalisées par des assujettis⁷⁵.

Il va sans dire qu'une entité doit être enregistrée comme contribuable si elle accomplit non seulement des opérations dans le cadre de la puissance publique, mais également des prestations qui sont imposables par leur nature, dans la mesure où les conditions d'assujettissement selon l'art. 21 LTVA ou 23 LTVA sont remplies pour ces dernières. L'exemption d'imposition n'existera alors que pour les opérations de puissance publique.

La loi ne définit pas la notion de puissance publique. Elle précise en revanche que l'exercice de fonctions arbitrales relève de la puissance publique⁷⁶. Par ailleurs, la LTVA contient une liste exemplative des opérations réputées professionnelles ou commerciales et qui n'appartiennent donc pas à la sphère des prestations exercées dans la puissance publique⁷⁷. Le Tribunal fédéral a été appelé à plusieurs reprises à se prononcer sur la définition de la notion de puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 aOTVA. Le cadre légal étant resté identique en la matière, il nous paraît que cette jurisprudence peut être reprise aujourd'hui.

Selon le Tribunal fédéral, la non-imposition des prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique constitue une exception au principe fondamental de la généralité de l'impôt. Il y a donc lieu de faire une interprétation restrictive de cette cause d'exemption⁷⁸. D'après la jurisprudence, il y a puissance publique si l'entité qui en est investie peut rendre une décision obligeant de manière contraignante une ou des personnes à

69 Ibidem.

70 L'art. 8 al. 3 de l'ancien arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, du 29 juillet 1941, prévoyait qu'étaient également assujetties à l'impôt «les corporations et établissements de droit public qui remplissent les conditions énumérées au premier alinéa, lettres a ou b». Les lettres a et b définissaient la notion de grossiste assujetti à l'impôt. Dieter Metzger précisait à cet égard: «Tätigt der Betrieb der öffentlichen Hand Warenumsätze, die tatsächlich auch von privatrechtlich organisierten Unternehmern erbracht werden, dann wird man die Gewerblichkeit und damit die subjektive Steuerpflicht des öffentlichen Betriebs stets bejahen müssen» (DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, n. 156, p. 89).

71 Commentaire de l'ordonnance TVA 1995 (Projet du 28 octobre 1993), ad art. 17 al. 3, p. 16.

72 Le texte de l'art. 17 al. 4 aOTVA est reproduit supra à la note de bas de page n° 15.

73 Art. 23 al. 1 2^{ème} phrase LTVA.

74 Sur la distinction entre exemption et exonération en matière de TVA, cf. PASCAL MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations, Archives 63 (1994/95) 448.

75 DIETER DZIADKOWSKI/ EDUARD FORSTER/CLAUDIA HEMPEL, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, Archives 65 (1996/97) 5; MICHAELA MERZ/ROLAND BESMER, Mehrwertsteuer im Gemeinwesen, Ausgewählte Problemkreise, ST 2003 547.

76 Art. 23 al. 1 3^{ème} phrase LTVA.

77 Art. 23 al. 2 LTVA.

78 StR 2000 55 = RDAF 2000 II 83 = Archives 69 (2000/01) 882.

avoir une attitude déterminée et s'il y a existence d'un rapport de subordination. Les prestations concernées ne doivent pas être commercialisables (*marktfähig*). Elles n'ouvrent pas le droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 2 LTVA), et n'ouvrent pas le droit à l'option objective. L'acte relevant de la puissance publique peut être délégué à un organisme privé ou à une personne physique à la triple condition que (i) l'autorité délégante soit elle-même investie de la puissance publique, (ii) la délégation repose sur une base légale formelle et (iii) le délégataire puisse rendre lui-même à l'égard des administrés une décision au sens de l'art. 5 de la loi fédérale sur la procédure administrative. Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral que ne relèvent pas de la puissance publique, notamment, les prestations d'élimination des déchets ménagers et d'épuration des eaux usées par une commune⁷⁹; la délégation à une société privée de tâches concernant l'aménagement du territoire⁸⁰; les contrôles par un maître ramoneur officiel des émanations de fumée, sur délégation du canton⁸¹; les mensurations cadastrales déléguées par le canton à un géomètre⁸²; l'activité de prêteur sur gages exercée par une caisse publique cantonale⁸³; les opérations de navigation aérienne effectuées par une société d'économie mixte mais facturées à l'Etat français par l'Office fédéral de l'aviation civile⁸⁴; les tâches accomplies par une caisse de compensation en application de l'art. 63 al. 4 LAVS⁸⁵.

4.4 Exonération de prestations fournies par des services autonomes

4.4.1 Réglementation sous le régime de l'aOTVA

L'ancienne ordonnance sur la TVA prévoyait que «Les collectivités publiques, leurs services et les groupements de collectivités publiques sont exclus de l'assujettissement dans la mesure où ils effectuent exclusivement des prestations entre eux»⁸⁶. Si des services étaient fournis à des tiers, le régime ordinaire d'assujettissement trouvait

application et toutes les opérations – y compris celles fournies entre collectivités publiques – étaient imposables à la TVA. Le Conseil fédéral voulait ainsi préserver la neutralité concurrentielle entre les collectivités publiques et l'économie privée⁸⁷. Toutefois, l'AFC a prévu qu'à compter du 1^{er} janvier 1996 les prestations fournies par un service à d'autres services de la même collectivité publique n'étaient imposables que si elles représentaient plus du tiers de la somme des prestations du même genre fournies par le service concerné⁸⁸. Cette règle a sans doute été introduite pour réduire la charge fiscale créée par le fait qu'au sein d'une même collectivité publique des prestations échangées soient grevées de TVA, ce qui est contraire au principe selon lequel c'est le consommateur final qui doit supporter la TVA⁸⁹. Pour lutter contre cela, les collectivités pouvaient aussi demander l'imposition de groupe, ce qui entraînait toutefois une augmentation du travail administratif puisque toutes les prestations internes devaient être comptabilisées.

4.4.2 Réglementation sous le régime de la LTVA

Là encore, la loi a pratiquement⁹⁰ repris la réglementation mise en place sous le régime de l'ancienne Ordonnance. Ainsi donc, si en application des règles des art. 21 al. 1 LTVA et 23 al. 1 LTVA il apparaît qu'un service autonome est assujetti à la TVA, cela ne signifie pas encore que le service en question sera redevable de la TVA sur toutes les opérations localisées sur territoire suisse qu'il effectue. En effet, conformément à l'art. 23 al. 3 LTVA, le service autonome ne devra imposer que les prestations fournies à des tiers (autres que des collectivités publiques) et les prestations analogues fournies à d'autres collectivités publiques. Les prestations fournies par le service autonome concerné à d'autres services de la même collectivité publique ne seront quant à elles imposables que si le service autonome fournit des presta-

79 ATF 125 II 480 = RDAF 2000 II 69 = Archives 69 (2000/01) 740.

80 StR 2000 55 = RDAF 2000 II 83 = Archives 69 (2000/01) 882. Le Tribunal fédéral a jugé que la délégation de puissance publique ne reposait pas sur une base légale suffisante. Par ailleurs, le délégataire n'avait pas le pouvoir de rendre des dispositions coercitives à l'encontre des administrés.

81 Archives 70 (2001/02) 163.

82 Archives 70 (2001/02) 92 = RDAF 2001 II 535.

83 JAAC 64/2000 n° 80, p. 896.

84 JAAC 65/2001 n° 105, p. 1142.

85 Arrêt du 14 novembre 2003 (2A.304/2003).

86 Art. 17 al. 4 2^{ème} phrase aOTVA.

87 DFF, Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, ad art. 17 al. 4 aOTVA.

88 Notice 20, Notice traitant de questions particulières en matière d'assujettissement dans les collectivités publiques, ch. 2, p. 1.

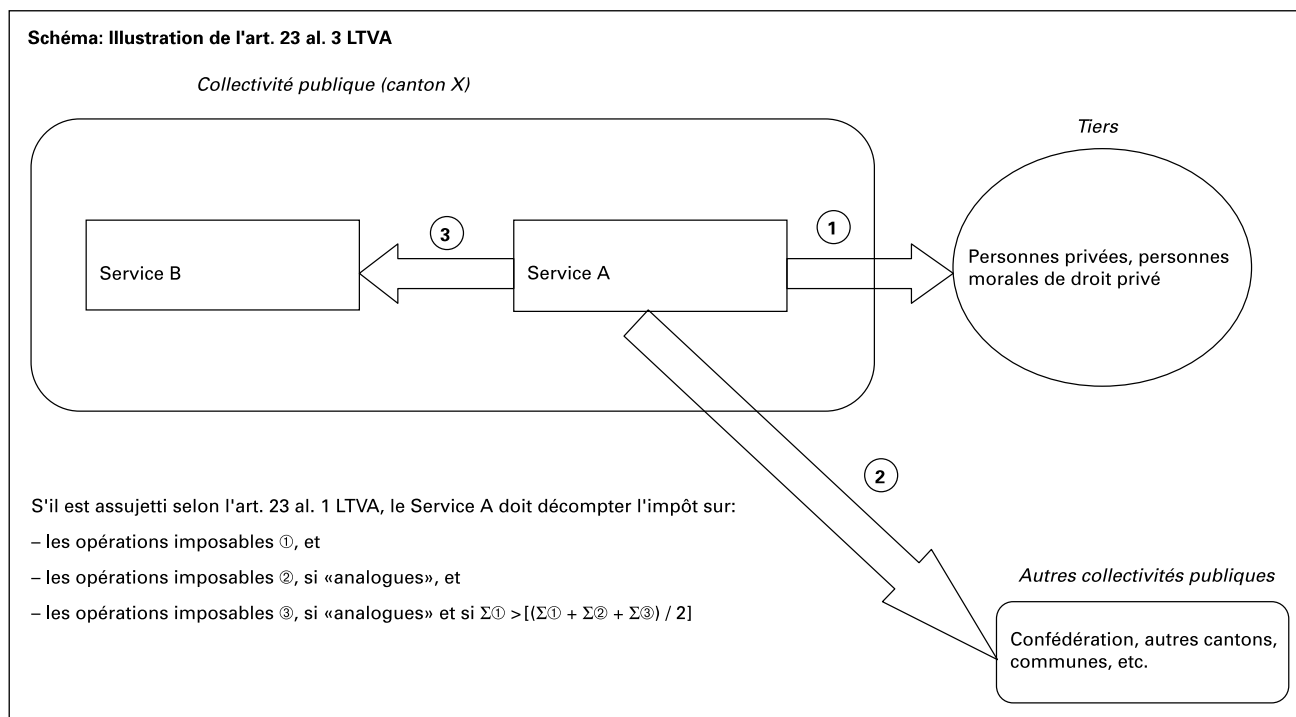
89 FRANÇOIS BELLANGER, Les collectivités publiques: de l'Etat providence à l'Etat commerçant, p. 469; DIETER DZIADKOWSKI/ EDUARD FORSTER/CLAUDIA HEMPEL, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, Archives 65 (1996/97) 11.

90 Toutefois, le nouveau droit introduit le système de la prépondérance: désormais, les prestations fournies par un service autonome à d'autres services de la même collectivité publique ne sont imposables que si le service en question fournit des prestations analogues principalement (c'est-à-dire pour plus de 50%) à des tiers autres que des collectivités publiques.

tions analogues *principalement* à des tiers autres que des collectivités publiques. Chaque service autonome doit donc rechercher chaque année si le chiffre d'affaires qu'il réalise sur un type donné d'opération est réalisé principalement auprès de tiers ou de collectivités publiques⁹¹. Lorsque la limite des 50 % est franchie pour la

première fois durant une année civile, le service autonome devra imposer à partir de l'année suivante les prestations analogues fournies à d'autres services de la même collectivité publique.

Le mécanisme institué par l'art. 23 al. 3 LTVA peut être schématisé comme suit:



Selon la pratique administrative, la notion de prestations analogues doit être comprise dans son sens large. Ainsi, la construction d'ouvrages routiers serait considérée comme une prestation analogue à l'entretien et au nettoyage de ces ouvrages; des tâches de secrétariat seraient analogues à des travaux de comptabilité⁹². A notre avis, il convient au contraire d'interpréter de manière restrictive la notion de prestations analogues. En effet, comme la définition des services autonomes s'opère sur la classification des comptes, un service autonome assujéti à la TVA sera nécessairement actif dans un domaine limité (services industriels, ou transport, par exemple). Par conséquent, il est vraisemblable que ledit service fournira des prestations relativement identiques les unes aux autres. Si la notion de prestations analogues est interprétée de manière large, on tendra à considérer que toutes les opérations effectuées par un service autonome sont analogues les unes aux autres; ainsi, si un seul franc de chiffre d'affaires est réalisé auprès de tiers par un service autonome par ailleurs déjà assujéti à la TVA, ce service sera rede-

vable de l'impôt sur toutes les prestations fournies à d'autres services autonomes de la même collectivité publique, ou à d'autres collectivités publiques. On viderait alors la règle de l'art. 23 al. 3 LTVA de sa substance, le seul rempart contre l'imposition étant alors la limite de CHF 25 000 de chiffre d'affaires auprès de tiers selon l'art. 23 al. 1 LTVA. Ce serait contraire à la volonté claire du législateur de favoriser les collectivités publiques non seulement au niveau de l'assujétiement subjectif, mais aussi au stade de l'assujétiement objectif.

5 Conséquences de l'assujétiement des collectivités publiques

Si une collectivité publique remplit les conditions d'assujétiement obligatoire à la TVA, elle devra s'annoncer spontanément comme contribuable à l'AFC⁹³. Son assujétiement débutera conformément aux disposi-

91 MICHAELA MERZ/ROLAND BESMER, Mehrwertsteuer im Gemeinwesen, Ausgewählte Problemkreise, ST 2003 547; DIETER DZIADKOWSKI/EDUARD FORSTER/CLAUDIA HEMPEL, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, Archives 65 (1996/97) 11.

92 AFC, Brochure 18, Collectivités publiques, ch. 3.1, p. 13.

93 Art. 56 al. 1 LTVA.

tions de l'art. 28 LTVA. Elle sera soumise aux différents droits et obligations matériels et de procédure prévus par la loi.

Si un service autonome ne remplit en revanche pas les conditions d'assujettissement obligatoire à l'impôt, il pourra tenter d'obtenir son assujettissement optionnel aux conditions posées par l'art. 27 LTVA. Selon les circonstances, cette démarche pourra s'avérer avantageuse en termes de déduction de l'impôt préalable.

6 Conclusion

Les règles sur l'assujettissement des collectivités publiques à la TVA se caractérisent par une certaine complexité. Cette complexité découle principalement du fait que le législateur a repris la pratique administrative qui a créé une forme d'assujetti qui n'existe pas en droit civil ni administratif, le service autonome. Le procédé consistant à fragmenter des collectivités publiques en services autonomes est insatisfaisant à plusieurs égards. D'une part, il est source d'insécurité juridique puisqu'en pratique les collectivités publiques peinent souvent à tracer le contour de leurs services autonomes. D'autre part, le morcellement des collectivités publiques en services autonomes crée – particulièrement en cas de coopération entre différentes collectivités publiques – bien souvent des frottements fiscaux qui ne sont pas compatibles avec le système de la TVA. Le fait que les collectivités publiques puissent bénéficier de différents correctifs⁹⁴ est certes à saluer de ce point de vue. Toutefois, de lege ferenda, on préférerait un système plus simple et plus transparent d'assujettissement des collectivités publiques.

Bibliographie

- BELLANGER FRANÇOIS, Les collectivités publiques: de l'Etat providence à l'Etat commerçant, dans: Andreas Auer et al., *Aux confins du droit, Essais en l'honneur du Professeur Charles-Albert Morand*, Bâle/Genève/Munich 2001, p. 467 ss
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des Steuerrechts*, 6^{ème} éd., Zurich 2002
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*, 2^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003

DFF, *Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, du 22 juin 1994, Berne 1994

DZIADKOWSKI DIETER/FORSTER EDUARD/HEMPEL CLAUDIA, *Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie*, Archives 65 (1996/97) 1 ss

GYGI FRITZ, *Verwaltungsrecht*, Berne 1986

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht I*, 9^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2001

MERZ MICHAELA/BESMER ROLAND, *Mehrwertsteuer im Gemeinwesen, Ausgewählte Problemkreise*, ST 2003 547 ss

METZGER DIETER, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, Muri près de Berne 1983

– *Kurzkommentar zum MWSTG*, Muri près de Berne 2000

MOLLARD PASCAL, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, Archives 63 (1994/95) 443 ss

MOOR PIERRE, *Droit administratif III*, Berne 1992

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 2^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2002

RIEDO DANIEL, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999

RIVIER JEAN-MARC/ROCHAT PAUCHARD ANNIE, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000

SCHAFFROTH GERHARD, *Mehrwertsteuer im Gemeinwesen*, Archives 64 (1995/96) 447 ss

SCHAFFROTH GERHARD/ROMANG DOMINIK, Art.23 MWSTG, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (Hrsg.), *mwst.com.*, *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle/Genève/Munich 2000

SPINNLER PETER, *Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht*, Archives 63 (1994/95) 393 ss

Pratique publiée de l'AFC⁹⁵

Ancienne brochure 16, *Collectivités publiques*

94 Seuil d'assujettissement de CHF 25 000, selon l'art. 23 al. 1 LTVA, et exonération sous certaines conditions des prestations entre collectivités publiques, selon l'art. 23 al. 4 LTVA.

95 Les publications actuelles de l'AFC peuvent être téléchargées de la page Internet suivante: www.estv.admin.ch/data/mwst/indexf.htm.

Ancienne brochure 16 (version provisoire), Collectivités publiques, citée par Peter Locher dans: Gutachten betreffend die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung gewerblicher Leistungen des Gemeinwesens an Private sowie interner Verrechnungen, erstellt für den Schweizerischen Städteverband, Berne 1995

Brochure 18, Collectivités publiques

Notice 1, Imposition de groupe

Ancienne notice 20, Notice traitant de questions particulières en matière d'assujettissement dans les collectivités publiques

Travaux préparatoires

DFF, Commentaire de l'ordonnance TVA 1995 (Projet du 28 octobre 1993, mis en consultation auprès des milieux intéressés)

Rapport du DFF relatif à la procédure de consultation concernant le projet d'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, du 28 octobre 1993

Rapport 93.461 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, Initiative parlementaire, Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (Dettling), du 28 août 1996 (FF 1996 V 701 ss)

Rapport de la Commission d'experts relatif à la procédure de consultation concernant le projet de loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, du 15 avril 1996 (Annexe IV au FF 1996 V 831 ss)

Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition

Lic. oec. publ. Stefan G. Widmer



Stefan G. Widmer, lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte, Partner Corporate Tax, KPMG Fides, Zürich

Inhalt

| | | | |
|------------|---|----------|-------------------------------------|
| 1 | Einleitung | 4 | Zusammenfassende Beurteilung |
| 2 | Betrachtung nach internrechtlichen Normen | | Literatur |
| 2.1 | Betriebsstättedefinition nach DBG | | Praxisanweisungen |
| 2.1.1 | Übersicht über den Betriebsstättebegriff | | |
| 2.1.2 | Grundsatz der festen Geschäftseinrichtung | | |
| 2.1.3 | Geschäftstätigkeit | | |
| 2.1.4 | Zurechenbarkeit der Geschäftstätigkeit zum Unternehmen | | |
| 2.1.4.1 | Allgemeines | | |
| 2.1.4.2 | Bundesgerichtspraxis zum interkantonalen Steuerrecht | | |
| 2.1.4.3 | Internationale Praxis zu Art. 6 BdSt | | |
| 2.1.4.3.1 | Kreisschreiben Nr. 14 | | |
| 2.1.4.3.2 | Treuhandgeschäfte und erweiterte Zurechnung | | |
| 2.1.4.4 | Zusammenfassung zur Frage der Zurechenbarkeit | | |
| 2.2 | Fazit für die Behandlung der Vertriebsgesellschaften des Principals | | |
| 3 | Betrachtung nach doppelbesteuerungsrechtlichen Normen | | |
| 3.1 | Verhältnis zur internrechtlichen Betriebsstättebegründung | | |
| 3.2 | Betriebsstättedefinition in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen | | |
| 3.3 | Betriebsstättedefinition im OECD-MA | | |
| 3.3.1 | Übersicht über Art. 5 OECD-MA | | |
| 3.3.2 | Allgemeine Betriebsstättedefinition | | |
| 3.3.3 | Dauerhafte Verfügbarkeit der Einrichtung | | |
| 3.3.3.1 | Verfügungsmacht | | |
| 3.3.3.1.1 | Direkte Verfügungsmacht | | |
| 3.3.3.1.2 | Indirekte Verfügungsmacht | | |
| 3.3.3.2 | Dauerhaftigkeit | | |
| 3.4 | Fazit für die Behandlung der Vertriebsgesellschaften des Principals | | |

1 Einleitung

Als sog. Principal-Gesellschaft kann eine schweizerische Gesellschaft, die ihre ausländischen Vertriebsstrukturen in der Art organisiert hat, dass Funktionen, Risiken und Immaterialgüter in der Schweiz konzentriert sind, nach Massgabe des Kreisschreibens (KS) Nr. 8 vom 18.12.2001 einen Teil ihres Gewinnes der Besteuerung in der Schweiz entziehen. Die steuerliche Behandlung der Principal-Gesellschaft in der Schweiz stützt sich auf zwei Säulen: Erstens auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte der schweizerischen Principal-Gesellschaft am Ort der ausländischen Vertriebsgesellschaft und zweitens auf eine unilaterale Gewinnzuweisung an diese ausländische Betriebsstätte, die über den von der Vertriebsgesellschaft ausgewiesenen Gewinn hinausgeht. Die Tatsache, dass aus schweizerischer Sicht eine Betriebsstätte des Principals am Ort der ausländischen Vertriebsgesellschaft angenommen wird, ist deshalb eine entscheidende Voraussetzung für dessen vorteilhafte steuerliche Behandlung. Im KS Nr. 8 wird die Annahme einer ausländischen Betriebsstätte in erster Linie mit der internationalen Betriebsstättedefinition im OECD-Musterabkommen (OECD-MA), welche Eingang in die meisten schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen gefunden hat, begründet.

In einem vorangegangenen Artikel¹ hat sich der Verfasser mit dem Begriff der Vertreterbetriebsstätte im schweizerischen Aussensteuerrecht auseinandergesetzt und ist darin zum Schluss gekommen, dass sich die Abstützung auf Art. 5 Abs. 5 OECD-MA im KS Nr. 8 nicht mit der vorherrschenden internationalen Auffassung hinsichtlich der Vertreterbetriebsstätte deckt. Obwohl in der Literatur teilweise bemängelt, geht die vorherrschende Meinung davon aus, dass der Vertreter nach geltendem OECD-MA zur Annahme einer Vertreterbetriebsstätte über eine Vollmacht verfügen muss, deren Ausübung den Vertretenen im Quellenstaat zu verpflichten vermag.² Dieses zivilrechtliche Kriterium ist bei den im KS Nr. 8 beschriebenen Vertriebsgesellschaften in der Form von Kommissionären und stripped buy-sell-Eigenhändlern nach kontinentaleuropäischem Zivilrecht in aller Regel nicht gegeben, weshalb sich eine der Grundannahmen für die steuerliche Behandlung der Principal-Gesellschaft in der Schweiz in den meisten Fällen als unzutreffend erweist.

Eine mögliche Rettung des hinter der Principal-Struktur stehenden Gedankens in zur Verhandlung anstehenden Einzelfällen oder im Rahmen einer Überarbeitung des KS Nr. 8³ könnte darin liegen, die Betriebsstättebegründung auf die Betriebsstätteumschreibung nach internem Recht bzw. aufgrund der allgemeinen Betriebsstättedefinition von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen abzustützen. Der Autor hat dies im erwähnten Aufsatz ausdrücklich offen gelassen.⁴ Eine Änderung der Höhe der Gesamtsteuerlast einer Principal-Struktur aufgrund einer Verschiebung des Steuersubstrats zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat dürfte sich zumindest nach den neusten Grundsätzen der OECD durch die unterschiedliche Abstützung der ausländischen Betriebsstätte nicht ergeben.⁵

Im Folgenden soll nun anhand der Betriebsstätteumschreibung von Art. 51 Abs. 2 DBG bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA untersucht werden, ob – und wenn ja, unter welchen Umständen – die ausländischen Vertriebsseinheiten eines Schweizer Principals als Betriebsstätten desselben zu würdigen sind. Dazu soll das Vorhandensein einer ausländischen Betriebsstätte zunächst aufgrund der schweizerischen internrechtlichen Bestimmungen untersucht und im Anschluss daran auf die doppelbesteuerungsrechtliche Betriebsstättedefinition eingetreten werden.

2 Betrachtung nach internrechtlichen Normen

Ausschlaggebend für die Beurteilung, ob eine bestimmte, im Ausland ausgeübte Tätigkeit unter internem Recht Betriebsstätteeigenschaft aufweist, sind in erster Linie die Betriebsstättedefinition des seit dem 1.1.1995 in Kraft stehenden DBG sowie die diesbezüglich vorhandenen Materialien.⁶

2.1 Betriebsstättedefinition nach DBG

2.1.1 Übersicht über den Betriebsstättebegriff

Die Umschreibung der Betriebsstätte für die hier interessierenden juristischen Personen ist im DBG in Art. 51 Abs. 2 geregelt. Wie vom Verfasser an anderer Stelle be-

1 S. ASA 72 (2003/04), S. 97 ff.

2 Vgl. WIDMER, S. 112 ff. und die dort zitierte Literatur.

3 Eine solche könnte nicht zuletzt aufgrund des wachsenden internationalen Drucks auf die pauschalen Gewinnermittlungsvorschriften in absehbarer Zeit angezeigt sein; vgl. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, S. 7.

4 Vgl. WIDMER, S. 127.

5 Vgl. OECD, Attribution of Profits, S. 62 Ziff. 271.

6 Bis jetzt hat die ESTV keine Stellungnahme zum Begriff der Betriebsstätte nach dem DBG veröffentlicht. Auch sind dem Autor keine diesbezüglich ergangenen höchstrichterlichen Gerichtsentscheide bekannt.

reits ausgeführt, könnte man sich aufgrund der gesetzes-systematischen Einordnung der Betriebsstättedefinition auf den Standpunkt stellen, deren Geltungsbereich beschränke sich auf im Ausland ansässige Unternehmungen mit einer Tätigkeit in der Schweiz. Entsprechend wäre die Betriebsstätteumschreibung von Art. 51 Abs. 2 DBG für die hier interessierende Untersuchung ohne Belang. Eine unterschiedliche Definition der Betriebsstätte für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige wäre allerdings ein Novum im schweizerischen Steuerrecht. Unter dem alten Bundessteuerrecht war es unbestritten, dass die Betriebsstätteumschreibung in Art. 6 BdBSt sowohl für ausländische als auch für inländische Unternehmungen Anwendung findet.⁷ Daneben ging auch die Steuerrechtspraxis im interkantonalen wie auch im internationalen Verhältnis von einem einheitlichen Betriebsstättebegriff aus.⁸ Die Materialien zu den parlamentarischen Diskussionen im Zusammenhang mit der Einführung des DBG enthalten keinerlei Hinweise darauf, dass mit dem DBG eine Abwendung von der fest verankerten Praxis eines ungeteilten Betriebsstättebegriffs beabsichtigt war. Eine Abkehr von den geltenden Prinzipien in einem für das schweizerische Steuerrecht derart zentralen Punkt hätte jedoch nach Ansicht des Verfassers einer ausdrücklichen Erwähnung bedürft.

Aufgrund dieser Überlegungen wird an dieser Stelle davon ausgegangen, dass es sich hier nicht um eine gewollte Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Unternehmen, sondern lediglich um eine unglücklich gewählte gesetzes-systematische Einordnung der Betriebsstättedefinition handelt.⁹

Die Betriebsstätteumschreibung von Art. 51 Abs. 2 DBG stimmt sowohl im Aufbau als auch im Wortlaut weitestgehend mit der Betriebsstättedefinition von Art. 5 Abs. 1 - 3 des OECD-MA überein¹⁰, wobei die in den Abs. 4 - 7 von

Art. 5 OECD-MA enthaltenen Bestimmungen über die Hilfs- und vorbereitenden Tätigkeiten¹¹, die abhängigen bzw. unabhängigen Vertreter¹² und die sog. Anti-Organ-Klausel¹³ in der bundesrechtlichen Umschreibung fehlen.¹⁴ Demgegenüber richtete sich der Betriebsstättebegriff des alten Bundessteuerrechts¹⁵ in erster Linie nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot über die interkantonale Doppelbesteuerung.¹⁶ Es stellt sich somit die Frage, inwieweit zur Auslegung von Art. 51 Abs. 2 DBG überhaupt auf die Literatur und Praxis zu Art. 6 BdBSt bzw. auf das reichhaltige interkantonale Doppelbesteuerungsrecht zurückgegriffen werden kann.

Die Materialien im Zusammenhang mit der Einführung des neu formulierten Betriebsstättebegriffs im DBG sind wenig ergiebig. Sie vermögen kaum hinreichend Aufschluss darüber zu geben, ob der Gesetzgeber mit der Neuformulierung der Betriebsstätteumschreibung eine Abkehr von der bisherigen Definition hin zu jener des OECD-MA beabsichtigte. Weder in der Botschaft noch in den Aufzeichnungen der diesbezüglichen parlamentarischen Beratungen wird die geänderte Legaldefinition der Betriebsstätte erwähnt. In den Protokollen der vorberatenden Kommissionen von National- und Ständerat findet sich lediglich eine Aussage zu den wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten für die natürlichen Personen in Art. 4 DBG, wonach die dortige Betriebsstätteumschreibung dem geltenden Bundessteuerrecht entspreche.^{17,18}

Aufgrund der beinahe wörtlichen Anlehnung von Art. 51 Abs. 2 DBG an die allgemeine Betriebsstättedefinition des OECD-MA und der dürftigen Gesetzesmaterialien geht der Verfasser in der vorliegenden Untersuchung davon aus, dass der Betriebsstättebegriff des BdBSt unter dem DBG nicht unverändert weitergeführt werden kann.¹⁹ Dies gilt insbesondere dort, wo diese dem Wortlaut von Art. 51 Abs. 2 DBG widerspricht.²⁰ Soweit je-

7 Vgl. KÄNZIG, Art. 6 N 1; MASSHARDT, Art. 6 N 1.

8 Vgl. BGE 95 I 431; BGE 106 Ib 287; BGE 110 Ia 190; BGE 110 V 72 (AHV-Recht).

9 Vgl. WIDMER, S. 100.

10 Das VGer LU geht gar davon aus, dass der 1. Satz von Art. 51 Abs. 2 DBG wörtlich mit Art. 5 Abs. 1 OECD-MA übereinstimme (vgl. VGer LU vom 28.8.2000 E 3, in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 23).

11 Art. 5 Abs. 4 OECD-MA.

12 Art. 5 Abs. 5 - 6 OECD-MA.

13 Art. 5 Abs. 7 OECD-MA.

14 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Art. 51 N 28.

15 Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940), in Kraft bis 31.12.1994.

16 Vgl. ATHANAS, S. 208.

17 Die Betriebsstättedefinition für die juristischen Personen in Art. 51 Abs. 2 DBG lautet praktisch gleich wie diejenige für die natürlichen Personen.

18 Protokoll der Kommission des Nationalrates, Sitzung vom 28./29.8.1986.

19 Das VGer LU gelangt allgemein zum Schluss, dass der Betriebsstättebegriff nach DBG nicht anders auszulegen sei als jener nach dem OECD-MA (vgl. Entscheid des VGer LU vom 28.8.2000 E 3, in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 23).

20 Einen derartigen Konflikt stellt beispielsweise die Qualität der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeit dar. Während Art. 6 BdBSt sowie die bundesgerichtliche Praxis zum Verbot über die interkantonale Doppelbesteuerung eine qualitative und quantitative Wesentlichkeit der ausgeübten Tätigkeiten verlangen, beinhaltet Art. 5 Abs. 1 OECD-MA keine solchen Voraussetzungen. Ansonsten wäre Abs. 4 zu Art. 5 OECD-MA bedeutungslos (vgl. auch Komm. OECD-MA, Art. 5 N 3).

doch die vor Einführung des DBG entwickelte Praxis der neu formulierten Betriebsstättedefinition nicht zuwiderläuft, kann nach Ansicht des Verfassers diese zur Auslegung der einzelnen Begriffselemente von Art. 51 Abs. 2 DBG herangezogen werden.²¹

2.1.2 Grundsatz der festen Geschäftseinrichtung

Das Vorliegen einer Betriebsstätte setzt das Vorhandensein einer örtlich fixierten, auf Dauer angelegten Geschäftseinrichtung voraus. Als feste Geschäftseinrichtungen werden dabei Anlagen oder Einrichtungen betrachtet, in welchen ständig oder doch zumindest während einer gewissen Zeit die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird.²² Obwohl dies auch die später untersuchte Frage der Zurechenbarkeit einer Tätigkeit²³ zu einem bestimmten Unternehmen beschlägt, ist es wichtig, an dieser Stelle bereits festzuhalten, dass es nicht darauf ankommt, ob die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen oder von diesem nur gemietet bzw. geleast werden. Entscheidend ist einzig, dass die Anlagen oder Einrichtungen dem Unternehmen tatsächlich zur Verfügung stehen.²⁴

Die Vertriebsgesellschaft des Principals wird in den allermeisten Fällen über eine Infrastruktur im Quellenstaat verfügen, welche nach der Betriebsstättedefinition von Art. 51 Abs. 2 DBG als feste Geschäftseinrichtung zu werten ist. Von Bedeutung ist deshalb eine Betrachtung des Verhältnisses zwischen unilateralem Betriebsstättiebegriff und Vertreterbetriebsstättiebegriff im internationalen Doppelbesteuerungsrecht. Die in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA genannte alternative Betriebsstätteschreibung, wonach auch abhängige, mit einer Abschlussvollmacht ausgestattete Vertreter eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens zu begründen vermögen, ist in Art. 51 Abs. 2 DBG nicht erwähnt. Ungeachtet dessen wird von der Verwaltung teilweise die Auffassung vertreten, dass in gleicher Weise wie im

OECD-MA auch nach der internrechtlichen (unilateralen) Betriebsstättedefinition abhängige Vertreter als Betriebsstätte zu gelten haben.²⁵ Dabei wird das Argument angeführt, dass solche Vertreter in aller Regel über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen, welche als Geschäftseinrichtung des ausländischen Unternehmens zu betrachten ist.²⁶ Diese Ansicht verkennt, dass die Vertreterbetriebsstätte gemäss Art. 5 Abs. 5 OECD einen vom Grundsatz der festen Geschäftseinrichtung vollkommen losgelösten Betriebsstättetatbestand darstellt.²⁷ Eine Vertreterbetriebsstätte bedarf keiner dem ausländischen Unternehmen zurechenbaren festen Geschäftseinrichtung und kann auch dann vorliegen, wenn der Vertreter selbst nicht über Anlagen oder Einrichtungen im Quellenstaat verfügt.²⁸ Diese Form der Betriebsstättebegründung ist dem schweizerischen internen Steuerrecht fremd.²⁹

Anders stellt sich die Sachlage dar, wenn der Vertreter seine Tätigkeit in Geschäftseinrichtungen ausübt, welche aufgrund der Beziehung des Vertreters zum vertretenen Unternehmen als Letzterem zugehörig zu würdigen sind. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Vertreterbetriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, sondern um einen Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit Bezug auf das Zugehörigkeitserfordernis in der allgemeinen Betriebsstättedefinition, welches sich auch in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA findet.³⁰ Entscheidend ist dabei jedoch, dass sich die in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit dem vertretenen Unternehmen direkt zurechnen lässt.³¹ Diese Zurechenbarkeitsvoraussetzung darf nicht mit der für die Vertreterbetriebsstätte verlangten Abhängigkeit gleichgesetzt werden.^{32,33}

2.1.3 Geschäftstätigkeit

Gemäss Art. 51 Abs. 2 DBG bedingt das Vorliegen einer Betriebsstätte neben dem Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung insbesondere auch, dass darin die

21 Die Tatsache, dass das KS Nr. 14 vom 29.6.1959 nach wie vor unter den gültigen KS aufgeführt wird, scheint dafür zu sprechen, dass die ESTV die gleiche Meinung vertritt.

22 Vgl. ASA 31 (1962/63), S. 326.

23 Vgl. hinten, Abschn. 2.1.4.

24 ATHANAS/WIDMER, Art. 51 N 31.

25 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 51 N 5; LOCHER, Kommentar, Art. 51 N 11 mit Verweis auf Art. 4 N 27. Dieser verneint den direkten Zusammenhang des 1. zum 2. Satz in Art. 4 Abs. 2 bzw. 51 Abs. 2 DBG.

26 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 51 N 5.

27 Zur Diskussion des Zusammenhangs zwischen der Vertreterbetriebsstätte in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA und der allgemeinen

Betriebsstättedefinition in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vgl. WIDMER, S. 103 ff.

28 Vgl. WIDMER, S. 103.

29 Gl. M. ATHANAS/WIDMER, Art. 51 N 33; KELLER/SCHUCH/SEIBOLD/WACKER, S. 119. A. M. Locher, Kommentar, Art. 51 N 11 mit Verweis auf Art. 4 N 39.

30 Vgl. Komm. OECD-MA, Art. 5 N 12.

31 Vgl. hinten, Abschn. 2.1.4.

32 Vgl. hinten, Abschn. 2.1.4.3.

33 Zur Frage der Abhängigkeit des Vertreters im Fall der Vertreterbetriebsstätte gemäss Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vgl. WIDMER, S. 104.

Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Für die vorliegende Untersuchung kann davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit, die sich in der ausländischen Vertriebsgesellschaft des Principals vollzieht, insbesondere der Verkauf der vom Principal direkt oder indirekt gefertigten Güter, in aller Regel als Geschäftstätigkeit zu würdigen ist. Die Vertriebsgesellschaft wird folglich als Betriebsstätte des Principals zu betrachten sein, sofern deren Tätigkeit diesem zugerechnet werden kann.

2.1.4 Zurechenbarkeit der Geschäftstätigkeit zum Unternehmen

2.1.4.1 Allgemeines

Entscheidend dafür, ob die Vertriebsgesellschaften eines Principals als seine Betriebsstätten zu würdigen sind, ist nach dem in den beiden vorangehenden Abschnitten Gesagten die Frage nach der Zurechenbarkeit der von den Vertriebsgesellschaften ausgeübten Tätigkeit zum Principal.

Damit die in einer festen Geschäftseinrichtung vollzogene Tätigkeit eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 51 Abs. 2 DBG begründet, muss es sich um eine Geschäftstätigkeit *des Unternehmens* handeln. Mit anderen Worten ist es zwingend notwendig, dass die Tätigkeit der Geschäftssphäre des Unternehmens *zugehörig*, als Teil derselben zu betrachten und diesem somit *zurechenbar* ist.³⁴ Eng verwandt mit den Begriffen der Zugehörigkeit und der Zurechenbarkeit ist in diesem Zusammenhang derjenige der Abhängigkeit. Nur wenn die sich in einer festen Geschäftseinrichtung vollziehende Tätigkeit keinen eigenständigen Zweck verfolgt und sich damit als vom Unternehmen abhängig darstellt, kann sie als diesem zugehörig und entsprechend zurechenbar gelten.^{35, 36}

Von Bedeutung ist die Frage der Zugehörigkeit in denjenigen Fällen, in denen die Tätigkeit im Interesse des Unternehmens durch Personen ausgeübt wird, die nicht bereits aufgrund eines Vertrags in einem zivilrechtlichen Abhängigkeitsverhältnis zum Unternehmen stehen und deren Tätigkeit diesem folglich nicht automatisch zuzurechnen ist.³⁷ Nach schweizerischem Zivilrecht kann es sich beim zugrundeliegenden Vertragsverhältnis, aufgrund dessen die handelnde Person im Interesse des Un-

ternehmens eine Tätigkeit ausübt, um eine Vielzahl unterschiedlicher Vertragstypen handeln, die eine Geschäftsbesorgung im weitesten Sinn zum Gegenstand haben. Zu denken ist insbesondere an den Agenturvertrag, den Mäklervertrag, den Kommissionsvertrag oder auch den Werkvertrag. Die im Interesse des Unternehmens handelnde Person kann hierbei als Einzelfirma, Personengesellschaft oder juristische Person organisiert sein, wobei die Geschäftsbesorgung in Form der direkten oder der indirekten Stellvertretung erfolgen kann.

Eine Praxis zur Frage der Zurechenbarkeit gemäss der Betriebsstättedefinition von Art. 51 Abs. 2 DBG existiert aufgrund der vergleichsweise kurzen Dauer seit Inkrafttreten der neuformulierten Bestimmung nicht. Der Verfasser geht jedoch wie vorne dargelegt davon aus, dass die Praxis zur früheren Betriebsstätteumschreibung von Art. 6 BdBSt und die dieser zugrunde liegende interkantonale Praxis zur Auslegung von Art. 51 Abs. 2 DBG insoweit herangezogen werden können, als sie dem Wortlaut nicht widersprechen. In diesem Sinne sollen nachfolgend zunächst die interkantonale und anschliessend die bestehende internationale Praxis zu Art. 6 BdBSt zur Frage der Zugehörigkeit untersucht werden.

2.1.4.2 Bundesgerichtspraxis zum interkantonalen Steuerrecht

Das Bundesgericht hat in Auslegung von Art. 127 Abs. 1 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV verschiedentlich festgehalten, dass die zivilrechtliche Betrachtungsweise, wonach nur Anlagen, die formell-rechtlich Bestandteil eines Unternehmens bilden, eine Betriebsstätte zu begründen vermögen, aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten unter Umständen zu korrigieren ist.³⁸

Am weitaus häufigsten hat sich das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Frage der Zugehörigkeit mit der Betriebsstätteneigenschaft von ständigen Vertretungen befasst. Abgesehen vom Erfordernis des Vorhandenseins einer festen Geschäftseinrichtung am Ort der ständigen Vertretung stellen diese nach dessen Dafürhalten immer dann eine Betriebsstätte dar, wenn dieser «in einem Arbeitsverhältnis oder in einem ähnlichen wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zur Unternehmung» steht.³⁹ Dazu gehört nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in der Regel auch, dass der Vertreter im Namen des vertretenen Unternehmens handelt.⁴⁰

34 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Art. 51 N 39.

35 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Art. 51 N 59.

36 Die Verwendung des Begriffes der «Abhängigkeit» im Zusammenhang mit der allgemeinen Betriebsstättedefinition birgt jedoch die Gefahr, dass dieser der Abhängigkeit des Vertreters gemäss Art. 5 Abs. 5 OECD-MA inhaltlich gleichgesetzt wird.

37 Wie etwa aufgrund eines Arbeitsvertrags.

38 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 10 N 8 und N 9.

39 ASA 29 (1960/61), S. 342, in: LOCHER, Praxis, § 8, I D, 3 Nr. 16, 17.

40 LOCHER, Praxis, § 8, I C, 3 Nr. 2 und § 8, I D, 3 Nr. 9b; abweichend: ZBI 81, S. 413.

In jenen Fällen, in denen zwischen Vertreter und vertretenem Unternehmen kein formelles, zivilrechtliches Abhängigkeitsverhältnis, wie insbesondere ein Arbeitsvertrag, vorliegt, prüft die bundesgerichtliche Praxis aufgrund von wirtschaftlichen Kriterien im Einzelfall, ob dem Vertreter tatsächlich eine Selbständigkeit und somit eine Unabhängigkeit vom Unternehmen zukommt.

Als rechtliche Merkmale der Selbständigkeit nennt das Bundesgericht vor allem das Handeln in eigenem Namen und die freie Gestaltung der Arbeit, insbesondere in zeitlicher Hinsicht und mit Bezug auf die Auswahl von Angestellten.⁴¹ Als das Schlüsselkriterium für die Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit aus wirtschaftlicher Sicht bezeichnet das Bundesgericht die Übernahme eines finanziellen Risikos sowie die damit zusammenhängende, leistungsabhängige Honorierung. Beinhaltet die in rechtlich eigenständiger Form ausgeübte Tätigkeit kein unternehmerisches Risiko, so kann nicht von einer wirtschaftlichen Unabhängigkeit ausgegangen werden, und als Folge davon ist die Tätigkeit, ungeachtet ihrer formell-rechtlichen Eigenständigkeit, dem Unternehmen zuzurechnen.⁴² Hingegen ist nach bundesgerichtlicher Praxis die ausschliessliche Tätigkeit für ein einziges Unternehmen kein zur Annahme der Abhängigkeit hinreichendes Merkmal.⁴³

Im Weiteren berücksichtigt die Praxis zum interkantonalen Steuerrecht bei der Beurteilung der Betriebsstätte-eigenschaft von ständigen Vertretungen regelmässig auch die Qualität der dort ausgeübten Tätigkeit. Die im interkantonalen Recht notwendige Erheblichkeit der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeit führt dazu, dass Abschlussagenten im Gegensatz zu Vermittlungsagenten, bei gleicher rechtlicher und wirtschaftlicher Situation, in aller Regel eine Betriebsstätte zu begründen vermögen.⁴⁴

Ausserhalb der ständigen Vertretungen nimmt die bundesgerichtliche Rechtsprechung einen von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise abweichenden Standpunkt bei natürlichen Personen⁴⁵ nur dann ein, wenn diese erstens von einem anderen Unternehmen in einer Art abhängig sind, wie dies in einem Angestelltenverhältnis üblich ist (materiell-rechtliches Kriterium), und zweitens ausschliesslich für dieses Unternehmen tätig sind

(wirtschaftliches Kriterium).⁴⁶ Die Tätigkeit von juristischen Personen wird hingegen nur dann einem anderen Unternehmen zugerechnet, wenn deren Gründung zum Zwecke der Steuerumgehung erfolgte.⁴⁷

2.1.4.3 Internationale Praxis zu Art. 6 BdBSt

2.1.4.3.1 Kreisschreiben Nr. 14

Zur Frage der Zurechenbarkeit im internationalen Verhältnis hat sich die ESTV im noch zum alten Bundessteuerrecht ergangenen KS Nr. 14 vom 29.6.1959 im Hinblick auf die Anwendung des ausländischen Betriebsstättenabzugs⁴⁸ für ausländische Vertreter geäussert. Vertreter, die zum vertretenen Unternehmen nicht in einem Arbeitsverhältnis stehen, stellen in der Praxis ein typisches Beispiel für das mögliche Auseinanderfallen von rechtlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit dar. Im erwähnten KS unterscheidet die ESTV grundsätzlich drei Formen von Vertretern:

- *Abschlussagenten*, die im Namen und für Rechnung des schweizerischen Auftraggebers Verträge abschliessen;
- *Vermittlungsagenten*, die, ohne über eine Abschlussvollmacht zu verfügen, sich auf die blosser Vermittlungstätigkeit beschränken, und
- *selbständige (unabhängige) Vertreter*, die ihre Geschäfte, wenn auch für Rechnung ihres Auftraggebers, jedoch in eigenem Namen abschliessen.

Das KS Nr. 14 folgt mit seinen Ausführungen grundsätzlich der diesbezüglichen bundesgerichtlichen Praxis zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung⁴⁹: Abschlussagenten werden, da sie im Namen des Unternehmens handeln, ohne Berücksichtigung der Ausgestaltung des Agenturvertrags oder der wirtschaftlichen Situation des Agenten im Einzelnen, als abhängige Personen betrachtet, deren Tätigkeit dem Unternehmen zurechenbar ist. Das rechtliche Element des Handelns im Namen des Unternehmens reicht für sich alleine zur Annahme der Abhängigkeit aus.

Den Vermittlungsagenten wird – wiederum analog zur interkantonalen Praxis – eine Betriebsstätteneigenschaft nur dann zuerkannt, wenn sie eine über die blosser Vermittlungstätigkeit, welche als nicht erheblich betrachtet wird, hinausgehende Funktion wahrnehmen, nämlich

41 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 10 N 23 und die dort zitierte Literatur und Rechtsprechung.

42 LOCHER, Praxis, § 8, I D, 1 Nr. 8 und § 8, I D, 3 Nr. 15.

43 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 10 N 9 und die in Fn 27 genannten Beispiele.

44 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 10 N 24 und die in Fn 62 genannten Entscheide.

45 Selbständig Erwerbstätige und Personengesellschaften.

46 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 10 N 11.

47 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 10 N 12.

48 Art. 55 BdBSt.

49 Vgl. vorne, Abschn. 2.2.1.

wenn sie entweder «ausschliesslich für ein einziges Unternehmen tätig sind und zu diesem in einem Anstellungsverhältnis stehen» oder wenn sie «ständig über ein sich im Eigentum des vertretenen Unternehmens befindliches sog. Auslieferungslager verfügen, von welchem aus sie regelmässig nach den Weisungen ihres Auftraggebers die Bestellungen der Kunden ausführen».⁵⁰

Anders urteilt die ESTV in Bezug auf den selbständigen (unabhängigen) Vertreter, der Verträge in eigenem Namen, aber auf Rechnung des Auftraggebers abschliesst. Nach schweizerischem Zivilrecht handelt es sich bei dieser Vertreterart um einen Kommissionär.⁵¹ Analog zum Vermittlungsagenten gilt auch dieser in seiner gesetzlich vorgesehenen Form als selbständig Erwerbstätiger. Für den Kommissionär kommt das KS Nr. 14, wiederum ohne Prüfung der wirtschaftlichen Abhängigkeit gegenüber dem Auftraggeber, zum Schluss, dass dieser nie eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens begründet. Dies lässt die Folgerung zu, dass dem zivilrechtlichen Kriterium des Handelns im eigenen Namen im Vergleich zu wirtschaftlichen Kriterien eine höhere Bedeutung beigemessen wird. Nicht unterschlagen werden soll an dieser Stelle, dass das wirtschaftliche Merkmal der Entschädigung auf Leistungsbasis⁵² ein Qualifikationselement des Kommissionsvertrages darstellt und somit bei leistungsunabhängiger Entschädigung von Beginn weg nicht von einem Kommissionär gesprochen werden kann.

Weiter hält das KS Nr. 14 fest, dass verbundene Gesellschaften in der rechtlichen Form von juristischen Personen für sich allein keine Betriebsstätten darstellen. Mit anderen Worten führt eine beteiligungsrechtliche Beziehung, verbunden mit den sich daraus ergebenden Kontroll- und Einflussmöglichkeiten, an sich nicht zu einer Zurechenbarkeit der Tätigkeit eines Unternehmens zu einem anderen. Die Wendung «für sich allein» deutet jedoch darauf hin, dass eine Zurechenbarkeit unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den übrigen formellrechtlich selbständigen Vertretern auch bei juristischen Personen Anwendung findet.

Als Zusammenfassung des KS Nr. 14 kann festgehalten werden, dass die wirtschaftliche Abhängigkeit von Ver-

tretern⁵³ im internationalen Verhältnis nach der Praxis der ESTV nur ein indirektes Qualifikationselement für die Beurteilung der Zugehörigkeit einer Tätigkeit zum Unternehmen zu sein scheint. Die Zugehörigkeit bestimmt sich offenbar vorwiegend aufgrund von formell- und materiell-rechtlichen Merkmalen des Verhältnisses zwischen Vertreter und Auftraggeber. Das wichtigste Kriterium scheint hierbei das Handeln im Namen des vertretenen Unternehmens zu sein.

2.1.4.3.2 Treuhandgeschäfte und erweiterte Zurechnung

In zwei Entscheidungen⁵⁴ hat das Bundesgericht Ende der siebziger und zu Beginn der achtziger Jahre die Tätigkeit eines in der Schweiz ansässigen, rechtlich selbständigen Treuhänders dem ausländischen Treugeber zugerechnet, wodurch letzterer in der Schweiz eine Betriebsstätte begründete.

Das dem Treuhandgeschäft zugrunde liegende Rechtsverhältnis stützt sich in den meisten Fällen auf den Auftrag nach den Bestimmungen von Art. 394 ff. OR.⁵⁵ Der Treugeber beauftragt dabei den Treuhänder, ein Geschäft im eigenen Namen, aber im Interesse und auf Rechnung des Auftraggebers auszuführen. Der Fiduziar erwirbt dabei in indirekter Stellvertretung des Treugebers Rechte und Pflichten. Entsprechend gelten auch Kommissionäre, deren Auftragsverhältnis sich nach Art. 425 ff. OR richtet, als Treuhänder.⁵⁶

Wie im Zivilrecht werden echte Treuhandverhältnisse auch im Steuerrecht anerkannt.⁵⁷ Als Folge wird steuerlich auf den Treuhandvertrag, also auf das Innenverhältnis zwischen Treuhänder und Treugeber, abgestellt. Die vom Treuhänder fiduziarisch gehaltenen Vermögenswerte sowie die entsprechenden Erträge werden steuerlich dem Treugeber zugerechnet. Diese steuerliche Zuordnung stimmt mit der Behandlung von anderen Auftragsverhältnissen, wie insbesondere dem Kommissionärsverhältnis, überein, wo die Besteuerung des wirtschaftlichen Ergebnisses ebenfalls beim Auftraggeber erfolgt.⁵⁸

50 Das hier geforderte Anstellungsverhältnis ist nach Auffassung des Autors wirtschaftlich auszulegen. Ein in einem formellen Anstellungsverhältnis stehender Mitarbeiter ist in jedem Fall als dem Unternehmen zugehörig zu betrachten. Dies gilt unabhängig davon, ob er für ein einziges oder, soweit rechtlich überhaupt zulässig, für mehrere Unternehmen tätig ist.

51 Art. 425 ff. OR.

52 Vgl. vorne, Abschn. 2.1.4.2.

53 Im Sinne von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA (vgl. dazu WIDMER, S. 122f.).

54 BGer 21.12.1979 (ZBI 81, S. 411-416) und BGE 108 Ib 44.

55 Vgl. WEBER, Art. 394 N 12.

56 Vgl. VON PLANTA/LENZ, Art. 425 N 7.

57 Zu den Voraussetzungen der Anerkennung von Treuhandverhältnissen vgl. LOCHER, Kommentar, Vorbemerkungen N 148; Merkblätter der ESTV – Treuhandkonto (vom 31.5.1965, Auflage 1967) und Treuhandverhältnisse (Oktober 1967).

58 MEILI, S. 483.

Das Bundesgericht rechnet dem Treugeber in den vorgeannten Entscheiden jedoch nicht bloss das wirtschaftliche Ergebnis des Handelns des Treuhänders zu, sondern zusätzlich dessen Tätigkeit als solche. Der Beauftragte erscheint damit als Organ des Treugebers, wodurch letzterer, das Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung beim Ersteren vorausgesetzt, eine Betriebsstätte am Ort des Treuhänders begründet.

Diese *erweiterte Zurechnung*⁵⁹ ist in der Lehre weitgehend unbestritten, soweit es sich beim Beauftragten um eine zum Auftraggeber in einem formellen Abhängigkeitsverhältnis stehende Person handelt⁶⁰ bzw. wenn der Auftraggeber selbst in den Räumlichkeiten des Treuhänders tätig wird⁶¹. Die beiden vom Bundesgericht beurteilten Fälle betrafen jedoch selbständige, im eigenen Namen auftretende Rechtssubjekte in der Form von juristischen Personen. Das Bundesgericht hat dabei weder im einen noch im anderen Fall bestimmte Bedingungen oder Einschränkungen an die erweiterte Zurechnung geknüpft, die in casu eine rechtliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit des Fiduziars gegenüber dem Treugeber dargetan hätten. Diese bedingungslose, uneingeschränkte Zurechnung der Tätigkeit des Treuhänders zum Treugeber ist in der Literatur auf heftige Kritik gestossen.⁶² So wird die Auffassung vertreten, dass eine Zurechnung der Tätigkeit des Beauftragten zu einem rechtlich unabhängigen Auftraggeber nur dort erfolgen könne, wo eine «besondere Abhängigkeit»⁶³ des Beauftragten vorliege und dieser «als Teil»⁶⁴ des Auftraggebers erscheine. Vom Vorliegen eines solches Abhängigkeitsverhältnisses, so wird vermutet, sei das Bundesgericht in seinen Entscheidungen implizit auch ausgegangen.⁶⁵

Die Betriebsstättequalifikation bei Treuhandgeschäften führt nicht zu grundlegend neuen Erkenntnissen. Die Tätigkeit von rechtlich selbständigen Unternehmen kann auch gemäss der bereits dargestellten interkantonalen und internationalen Praxis einem Drittunternehmen zugerechnet werden, sofern zwischen den beiden Unternehmen ein besonderes rechtliches Abhängigkeitsverhältnis besteht. Bemerkenswert sind jedoch insbesondere zwei Gesichtspunkte: Zum einen erfolgt in diesen Fällen die erweiterte Zurechnung auch dann, wenn der Beauftragte im eigenen Namen auftritt, und zum anderen beschränkt sie sich genauso wenig wie das KS Nr. 14 – jedoch im Gegensatz zur interkantonalen Praxis – auf die

Zurechenbarkeit der Tätigkeit einer natürlichen Person zu einem formell-rechtlich unabhängigen Unternehmen.

2.1.4.4 Zusammenfassung zur Frage der Zurechenbarkeit

In Zusammenfassung der bisherigen bundesrechtlichen Praxis zum Betriebsstättebegriff lässt sich die Frage nach der Zurechenbarkeit einer in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeit zu einem Unternehmen in Funktion der Abhängigkeit der in der festen Geschäftseinrichtung tätigen Personen zum Unternehmen als Kaskadenordnung darstellen.

Zunächst ist abzuklären, ob eine formelle Abhängigkeit der handelnden Organe vom Unternehmen besteht. Dies ist insbesondere dort der Fall, wo die tätig werdenden Personen in einem zivilrechtlichen Arbeitsverhältnis zum Unternehmen stehen. Sie unterliegen diesem gegenüber einer umfassenden Weisungsgebundenheit und Treuepflicht und werden in dessen Namen tätig. Die Tätigkeit solcher formell abhängiger Personen ist in jedem Fall dem Unternehmen zuzurechnen. Eine tatsächliche oder gar wirtschaftliche Betrachtung der Beziehung zwischen Unternehmen und handelnder Person erübrigt sich in diesen Fällen. Die Tätigkeit eines Angestellten ist entsprechend selbst dann dem Unternehmen zurechenbar, wenn der Arbeitnehmer die Organisation seiner Tätigkeit weitgehend selbst bestimmen kann und sein Lohn sich ausschliesslich oder zumindest in erheblichem Umfang nach seiner persönlichen Leistung bemisst.

Als ebenfalls dem Unternehmen zurechenbar wird die Tätigkeit von Personen betrachtet, die zu diesem zwar nicht in einem formellen Abhängigkeitsverhältnis stehen, jedoch gegenüber Dritten rechtsgültige Verpflichtungen für das vertretene Unternehmen zu begründen vermögen. Fehlt es an einer solchen Abschlussvollmacht, ist es für eine ausreichende Abhängigkeit erforderlich, dass der Vertreter ausschliesslich für das Unternehmen tätig ist und zu diesem tatsächlich in einem Verhältnis steht, das in seinem Ergebnis einem Arbeitsverhältnis gleichkommt.⁶⁶

Eine steuerliche Zurechnung der Tätigkeit eines Vertreters entfällt in der Regel, wenn der Vertreter in eigenem Namen auftritt und somit gegenüber Dritten nur sich selbst verpflichtet. Damit in solchen Fällen eine erwei-

59 MEILI, S. 483.

60 Vgl. MEILI, S. 486; SPORI, S. 13.

61 KUHN, S. 85.

62 Vgl. MEILI, S. 498 f.; SPORI, S. 13.

63 MEILI, S. 490.

64 SPORI, S. 13.

65 Vgl. MEILI, S. 490.

66 Vgl. vorne, Abschn. 2.1.4.3.

terte Zurechnung Platz greifen kann, bedarf es nach der bestehenden Praxis zu den Treuhandverhältnissen einer besonderen Beziehung zwischen Vertreter und vertretetem Unternehmen.⁶⁷ Der Vertreter muss sich in diesen Fällen als blosses Organ des Unternehmens, ohne materiell-rechtliche oder wirtschaftliche Eigenständigkeit, darstellen.

2.2 Fazit für die Behandlung der Vertriebsgesellschaften des Principals

Verkauft die ausländische Vertriebsgesellschaft die Produkte im Sinne eines Abschlussagenten im Namen des schweizerischen Principals und verfügt sie vor Ort über eine feste Geschäftseinrichtung, so stellt diese gemäss den Ausführungen nach der Praxis zu Art.51 Abs.2 DBG grundsätzlich eine Betriebsstätte des Principals dar.

Schliesst die Vertriebsgesellschaft Verkaufsverträge hingegen in ihrem eigenen Namen ab, so ist auf das Innenverhältnis zwischen Principal und Vertriebsgesellschaft abzustellen. Das Vorliegen einer Betriebsstätte kann dabei nur in jenen Fällen angenommen werden, in welchen – analog der oben dargestellten Praxis zu den Treuhandgeschäften – die Vertriebsgesellschaft ungeachtet ihrer formellen Unabhängigkeit aufgrund der tatsächlichen und wirtschaftlichen Ausgestaltung der Abmachungen mit dem Principal als integraler Bestandteil seiner Organisation zu würdigen ist.

3 Betrachtung nach doppelbesteuerungsrechtlichen Normen

Nachdem im vorangehenden Kapitel festgestellt wurde, dass die Vertriebsgesellschaft eines Principals nach der Betriebsstättedefinition des schweizerischen Rechts unter Umständen eine Betriebsstätte des Principals im Ansässigkeitsstaat der Vertriebsgesellschaft zu begründen vermag, soll im Folgenden untersucht werden, ob eine Würdigung nach internationalen Normen den gleichen Schluss zulässt.

Wie bereits erwähnt, fällt eine Betriebsstättebegründung auf der Grundlage der Vertreterbetriebsstätte gemäss Art.5 Abs.5 OECD-MA ausser Betracht.⁶⁸ Eine Qualifikation der Vertriebsgesellschaft als Betriebsstätte des

Principals lässt sich nach internationalen Normen – wenn überhaupt – lediglich auf die Grundlage der allgemeinen Betriebsstättedefinition von Art.5 Abs.1 OECD-MA abstützen.

3.1 Verhältnis zur internrechtlichen Betriebsstättebegründung

Mit Blick auf die Besteuerung in der Schweiz ist es für den Principal grundsätzlich ohne Belang, ob er aufgrund einer internrechtlichen oder einer doppelbesteuerungsrechtlichen Betrachtung über eine ausländische Betriebsstätte verfügt.⁶⁹ Im letzteren Fall besteht für ihn – bei gleicher Auslegung des DBA durch den anderen Staat – jedoch das Risiko einer Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat der Vertriebsgesellschaft.

3.2 Betriebsstättedefinition in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen

Unter Berücksichtigung der herausragenden Bedeutung des Betriebsstättebegriffs im internationalen Steuerrecht erstaunt es nicht, dass sämtliche von der Schweiz abgeschlossenen DBA eine Betriebsstättedefinition enthalten. Mit wenigen Ausnahmen⁷⁰ orientieren sich sämtliche Betriebsstätteumschreibungen in den schweizerischen DBA am Betriebsstättebegriff des OECD-MA.

Obwohl das OECD-MA selbst keine direkte Rechtswirkung zu entfalten vermag und somit zur Untersuchung, ob die Tätigkeit eines schweizerischen Unternehmens im anderen Staat als Betriebsstätte zu würdigen ist, grundsätzlich auf den Betriebsstättebegriff eines jeden DBA getrennt abzustellen ist, wird allgemein anerkannt, dass dem OECD-MA und dem dazu ergangenen Kommentar eine weitreichende Bedeutung bei der Auslegung von auf dem OECD-MA beruhenden DBA zukommt.⁷¹

Aus diesem Grund wird die schweizerische Doppelbesteuerungspraxis zur Betriebsstättedefinition im Folgenden anhand des OECD-MA und dem entsprechenden Kommentar geprüft.

3.3 Betriebsstättedefinition im OECD-MA

3.3.1 Übersicht über Art. 5 OECD-MA

Der Begriff der Betriebsstätte ist in Art.5 OECD-MA umschrieben. Die allgemeine Definition der Betriebs-

67 Vgl. vorne, Abschn. 2.1.4.4.

68 Vgl. vorne, Abschn. 1.

69 Dies gilt selbstverständlich nur insoweit, als die betriebsstättebegründende Vertriebsgesellschaft in einem Staat ansässig ist, der über ein DBA mit der Schweiz verfügt.

70 DBA Niederlande (Art.4 Abs.2; SR 0.672.963.61), Pakistan (Art. II Abs. 1 Bst. I; SR 0.672.962.31).

71 Vgl. HÖHN, S.75f.

stätte in Abs. 1 beruht analog dem schweizerischen innerstaatlichen Recht⁷² auf dem Grundsatz der festen Geschäftseinrichtung. Das Vorhandensein einer Betriebsstätte bedarf somit auch nach schweizerischem Doppelbesteuerungsrecht grundsätzlich der Ausübung einer Unternehmenstätigkeit in dem Unternehmen ständig zur Verfügung stehenden Anlagen oder Einrichtungen.⁷³

Art. 5 Abs. 2 OECD-MA veranschaulicht den Betriebsstättebegriff mit Hilfe einer exemplifikatorischen Aufzählung von Tatbeständen, welche, sofern diese in einer festen Geschäftseinrichtung gemäss Abs. 1 ausgeübt werden, als Betriebsstätten im Sinne des MA zu würdigen sind.⁷⁴ Diesem Positivkatalog kommt somit keine eigenständige Bedeutung zu.

Art. 5 Abs. 3 befasst sich mit den sog. Montagebetriebsstätten. Diese stellen eine Ausnahme zum Grundsatz der festen Geschäftseinrichtung von Abs. 1 dar, da sie, obschon von ihrer Natur her nicht auf Dauer ausgelegt, dennoch eine Betriebsstätte begründen können. Diese Bestimmung ist für die Frage, ob eine Vertriebsgesellschaft eines schweizerischen Principals als Betriebsstätte zu würdigen ist, in aller Regel nicht von Bedeutung. Daher wird im Folgenden auch nicht mehr auf die Montagebetriebsstätte eingetreten werden.

Ebenfalls eine Ausnahme zu Art. 5 Abs. 1, jedoch in eingrenzender Weise, stellt der Negativkatalog von Abs. 4 dar. Die Ausübung der dort aufgeführten Tätigkeiten unterstützender und vorbereitender Natur führt trotz Nutzung einer festen Geschäftseinrichtung nicht zu einer Betriebsstätte. Tätigkeiten, welche von einer Vertriebsgesellschaft ausgeübt werden, sind regelmässig nicht als bloss unterstützend bzw. vorbereitend zu werten, womit Abs. 4 in solchen Fällen kaum je zur Anwendung gelangt. Aus diesem Grund wird diese Bestimmung im Weiteren auch nicht weiter erörtert werden.

Die in Art. 5 Abs. 5 und 6 geregelten abhängigen Vertreter stellen eine von der allgemeinen Betriebsstätteumschreibung unabhängige Form der Betriebsstättebegründung dar. Wie erwähnt war die Betrachtung von Vertriebsgesellschaften in Principal-Strukturen als Vertreterbetriebsstätten bereits Gegenstand einer früheren Untersuchung.⁷⁵ Auf eine diesbezügliche Erörterung kann hier ebenfalls verzichtet werden.

Art. 5 Abs. 7 enthält eine sog. Anti-Organ-Klausel, welche grundsätzlich aussagt, dass die beteiligungsrechtliche Verflechtung von Mutter- und Tochtergesellschaft⁷⁶ allein nicht ausreicht, um die eine als Betriebsstätte der anderen zu betrachten. Im hier interessierenden Zusammenhang ist diese Bestimmung insoweit von Bedeutung, als – obwohl im Kommentar zu Art. 5 Abs. 7 OECD-MA nicht erwähnt – davon ausgegangen werden kann, dass diese Bestimmung nicht nur auf Vertreterbetriebsstätten, sondern auch auf solche nach der allgemeinen Betriebsstätteumschreibung zutrifft.⁷⁷

3.3.2 Allgemeine Betriebsstättedefinition

Die Generalklausel in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA definiert die Betriebsstätte als «feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird». Aus dieser Umschreibung lassen sich folgende Qualifikationselemente des allgemeinen Betriebsstättebegriffs herauschälen:

1. Vorausgesetzt wird ein ausländisches Unternehmen
2. mit einer Einrichtung im Quellenstaat,
3. welche örtlich fixiert ist,
4. durch die das ausländische Unternehmen eine Geschäftstätigkeit ausübt, und
5. über welche das ausländische Unternehmen dauerhaft verfügen kann.⁷⁸

Da – wie bereits im Zusammenhang mit der internrechtlichen Betriebsstättequalifikation erwähnt – davon ausgegangen werden kann, dass die Vertriebsgesellschaft des Principals im Ausland über Anlagen und Einrichtungen verfügt, in welcher sich eine Geschäftstätigkeit abspielt, kann sich die vorliegende Untersuchung darauf beschränken, festzustellen, unter welchen Voraussetzungen der Principal als mit ausreichender Verfügungsmacht über diese feste Geschäftseinrichtung ausgestattet betrachtet werden kann.

3.3.3 Dauerhafte Verfügbarkeit der Einrichtung

In der Betriebsstättedefinition des OECD-MA wird die Verbindung zwischen ausländischem Unternehmen und lokaler, örtlich fixierter Einrichtung als Tatbestandsmerkmal nicht ausdrücklich erwähnt, sondern vielmehr

72 Vgl. vorne, Abschn. 2.1.1.

73 Vgl. BRÜLISAUER/KUHN, S. 103 f.

74 Vgl. GÖRL, Art. 5 N 37; Komm. OECD-MA, Art. 5 N 12. A. M. das VGer LU, das zur Ansicht gelangte, dass die Errichtung einer Zweigniederlassung im Handelsregister aufgrund der exemplifikatorischen Aufzählung in Art. 5 Abs. 2 DBA Italien (SR 0.672.945.41) für sich alleine – ungeachtet des Vorhandenseins der Voraussetzungen von Abs. 1 – zur Begründung einer Betriebsstätte führt (vgl. VGer LU vom 28.8.2000 E 1c, in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 23).

75 S. WIDMER, S. 97 ff.

76 Dasselbe gilt für Schwestergesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe (Komm. OECD-MA, Art. 5 N 42).

77 Vgl. WIDMER, S. 126.

78 Vielfach werden lediglich drei, teilweise unterschiedliche, Elemente unterschieden (vgl. ATHANAS, S. 214; Komm. OECD-MA, Art. 5 N 2).

vorausgesetzt («die Tätigkeit eines Unternehmens [...] ausgeübt wird»). Dennoch steht die Notwendigkeit eines solchen Zusammenhangs ausser Zweifel; sie wird auch im Kommentar zum OECD-MA bestätigt.⁷⁹

Die Verfügbarkeit der örtlich fixierten Einrichtung zugunsten des ausländischen Unternehmens enthält zwei Elemente: Zum einen stellt sich die Frage nach dem Ausmass der Verfügungsmacht, welches das ausländische Unternehmen über die im anderen Staat gelegenen Einrichtungen zu haben braucht, damit die darin ausgeübte Geschäftstätigkeit diesem zuzurechnen ist. Zum anderen ist abzuklären, über welchen Zeitraum diese Verfügungsmacht vorhanden sein muss, damit im temporalen Sinn von einer festen Geschäftseinrichtung ausgegangen werden kann.

3.3.3.1 Verfügungsmacht

Die Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung bzw. das Recht zu deren Nutzung in Verbindung mit der tatsächlichen Ausübung dieser Verfügungsmacht ist Bedingung für die Zurechenbarkeit der darin ausgeübten Tätigkeit zum Unternehmen im Ausland. Nur wenn die in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit im Interesse des ausländischen Unternehmens erfolgt und zumindest teilweise unter dessen Einfluss steht, kann es sich um eine Tätigkeit des ausländischen Unternehmens handeln. Andernfalls ist die Tätigkeit einer anderen Person zuzuweisen.

Erfolgt die Tätigkeit im Quellenstaat in einer Geschäftseinrichtung, die dem ausländischen Unternehmen qua Mietvertrag oder Eigentum zur Verfügung steht und stehen die in der festen Geschäftseinrichtung tätigen Personen in einem Arbeitsverhältnis zum ausländischen Unternehmen, so liegt grundsätzlich die Vermutung nahe, dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine dem ausländischen Unternehmen zurechenbare Tätigkeit handelt⁸⁰. Im hier primär interessierenden Zusammenhang, nämlich ob eine Vertriebsgesellschaft im Quellenstaat als Betriebsstätte des Schweizer Principals im Sinn der allgemeinen Betriebsstättedefinition von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gewürdigt werden kann, steht jedoch die rechtliche Verfügungsmacht über die sachliche Einrichtung bzw. das Weisungsrecht über das Personal in aller Regel primär der Vertriebsgesellschaft im Quellenstaat

als Partei von Miet- oder Kaufvertrag bzw. Arbeitsvertrag zu. Das Kriterium der Verfügungsmacht der ausländischen Unternehmung über die Geschäftseinrichtung wirft denn auch die schwierigsten Abgrenzungsfragen in der vorliegenden Untersuchung auf.

Die Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens über die Geschäftseinrichtung im Quellenstaat kann sich grundsätzlich in einer direkten oder einer indirekten Form manifestieren.

3.3.3.1.1 Direkte Verfügungsmacht

Hinsichtlich der Frage, ob die rechtliche oder die tatsächliche Verfügungsgewalt über eine bestimmte Einrichtung massgeblich ist, stellt der Kommentar zum OECD-MA unzweideutig klar, dass es «unerheblich ist, ob die Räumlichkeiten, Einrichtungen oder Anlagen dem Unternehmen gehören, von ihm gemietet sind oder ihm sonst wie zur Verfügung stehen. (...) Die Geschäftseinrichtung kann sich auch in den Geschäftsräumlichkeiten eines anderen Unternehmens befinden. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn ein ausländisches Unternehmen über bestimmte Räumlichkeiten oder Teile davon ständig verfügen kann, die einem anderen Unternehmen gehören.»⁸¹ Eine rechtliche Absicherung der Verfügungsgewalt ist entsprechend nicht erforderlich.⁸² In der älteren Lehre wird das Vorliegen einer Verfügungsmacht davon abhängig gemacht, dass die Nutzung der Einrichtung durch das ausländische Unternehmen nicht ohne dessen Mitwirkung verhindert werden kann, wobei die Gesamtheit der geschäftlichen Abmachungen zu würdigen sei.⁸³ Aufgrund der neuesten Anpassungen im Kommentar zum OECD-MA⁸⁴ geht die jüngere Meinung nun gar davon aus, dass zur Betriebsstättebegründung selbst ein implizites Nutzungsrecht nicht mehr zwingend notwendig ist und folglich ausschliesslich auf die tatsächliche Nutzung einer bestimmten Einrichtung abgestellt werden könne.⁸⁵ Ob im Einzelfall insbesondere die Wohnung eines Mitarbeiters als feste Geschäftseinrichtung des ausländischen Unternehmens zu betrachten ist, hängt u. a. von der Übernahme der Kosten durch das ausländische Unternehmen und der Massgeblichkeit der tatsächlich dort ausgeübten Tätigkeiten für das Unternehmen ab.⁸⁶

79 Vgl. Komm. OECD-MA, Art. 5 N 4.

80 Vgl. aber die weiter hinten in diesem Abschnitt erwähnten Ausnahmen.

81 Komm. OECD-MA, Art. 5 N 4.

82 Vgl. Komm. OECD-MA, Art. 5 N 4.1; GÖRL, Art. 5 N 16; Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 3.2.1993 E 3e, in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.2 Nr. 13.

83 Vgl. SKAAR, S. 158.

84 Vgl. Komm. OECD-MA, Art. 5 N 4.1 und die anschliessenden Beispiele.

85 Vgl. CARIDI, S. 8 f.; SHALHAV, S. 144.

86 Vgl. SKAAR, S. 204; Zum Zusammenhang zwischen der festen Einrichtung und der Geschäftstätigkeit siehe vorne, Abschn. 3.3.2.4.3.

Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Weisungsbefugnis über die vor Ort tätigen Mitarbeiter. Auch hier kann nicht entscheidend sein, ob diese in einem direkten Arbeitsverhältnis zum ausländischen Unternehmen stehen oder von der Gesellschaft im Quellenstaat angestellt sind. Bedeutsam ist lediglich, wem letztendlich die Weisungsbefugnis über diese Personen zusteht.⁸⁷ Somit ist es ohne weiteres möglich, dass die Geschäftstätigkeit des ausländischen Unternehmens in Einrichtungen und durch Personen ausgeübt wird, die in einem Rechtsverhältnis zu einem Drittunternehmen stehen. Für eine Betriebsstättebegründung bedarf es jedoch eines unmittelbaren Direktions- und Weisungsrechts der ausländischen Unternehmung. Die Tatsache, dass die in der festen Geschäftseinrichtung eingesetzten Arbeitskräfte durch das ausländische Unternehmen vorgegebene Anleitungen und Richtlinien einzuhalten haben, ist hierfür nicht ausreichend.⁸⁸ Genauso wenig verschaffen blosse Kontrollrechte, auch wenn sie umfassend sind, eine zur Annahme einer Betriebsstätte hinreichende Verfügungsmacht.⁸⁹ Entscheidend ist, dass das ausländische Unternehmen «den Sachapparat beherrschen und steuern kann».⁹⁰

Umgekehrt erlaubt die rechtliche oder tatsächliche Verfügungsmacht für sich alleine noch keine abschliessende Aussage darüber, ob die Einrichtung tatsächlich der Geschäftstätigkeit des ausländischen Unternehmens, welches diese Verfügungsmacht inne hat, dient. Denkbar ist auch, dass ein anderes Unternehmen mittels der im Eigentum des ausländischen Unternehmens stehenden Einrichtung seine eigenen, getrennten Geschäftszwecke verfolgt. So stellt bspw. das Konsignationslager, das ein ausländisches Unternehmen im Quellenstaat betreibt, für dieses keine Betriebsstätte dar, sofern ein Drittunternehmen über dieses Lager nach eigenem Gutdünken verfügen kann.^{91,92} Massgeblich für die Annahme einer Betriebsstätte ist, dass die in der Einrichtung ausgeübte Tätigkeit tatsächlich dem Geschäftszweck der ausländischen Unternehmung dient.

Das Kriterium der Verfügungsmacht über die Einrichtung in der allgemeinen Betriebsstättedefinition von

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA findet seine Parallele im Erfordernis der Abhängigkeit – bzw. der mangelnden Unabhängigkeit – des Agenten in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA. Obwohl die in Praxis und Literatur viel diskutierten Voraussetzungen für eine Abhängigkeit der Vertreterbetriebsstätte⁹³ aus verschiedenen Überlegungen heraus nicht unbesehen Anwendung in der Frage der Zurechenbarkeit im Sinn der allgemeinen Betriebsstättedefinition finden können, lassen sie doch gewisse Rückschlüsse auf das zur Betriebsstättebegründung zu fordernde Mass der Beziehungsintensität zwischen der Tätigkeit im Quellenstaat und dem ausländischen Unternehmen zu. Die Berücksichtigung der Tatsache, dass einerseits beim Vertreter – im Gegensatz zur allgemeinen Betriebsstättedefinition – zur Steuerpflichtbegründung zusätzlich zu dessen Abhängigkeit ein qualifiziertes Tätigwerden⁹⁴ verlangt wird und andererseits die Bestimmung über die Vertreterbetriebsstätte weitgehend überflüssig würde, wenn das Kriterium der Verfügungsmacht zu weit ausgelegt würde⁹⁵, wird klar, dass das Merkmal der notwendigen Verfügungsmacht in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA wesentlich enger zu verstehen ist als dasjenige der Abhängigkeit in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA. Die direkte Form der Begründung einer Betriebsstätte nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition erfordert eine unmittelbare und umfassende Einbindung der in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeit in die Organisation des ausländischen Unternehmens, die erheblich über das Mass der Abhängigkeit eines abhängigen Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA hinausgeht.

3.3.3.1.2 Indirekte Verfügungsmacht

Neben der oben dargestellten direkten Form, in welcher die inländische Geschäftseinrichtung⁹⁶ ungeachtet der rechtlichen Ausgestaltung in der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens steht und entsprechend diesem zuzurechnen ist, findet sich in Lehre und Praxis teilweise eine zweite, indirekte Form der Verfügungsmacht.

Ausgangslage für diese Betrachtungsweise ist die Frage der Zurechnung der von einer Personengesellschaft ge-

87 Vgl. Komm. OECD-MA, Art. 5 N 17.

88 Vgl. den Entscheid des Finanzgerichtes Baden-Württemberg – Aussensenate Freiburg vom 11.5.1992 - 3 K 309/91, wiedergegeben in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 16.

89 Vgl. ZÜGER, S. 44.

90 ZÜGER, S. 44.

91 Vgl. SKAAR, S. 318, sowie die dort zitierte Literatur.

92 Vgl. das Beispiel des Warenautomaten, der im Eigentum einer Gesellschaft steht, jedoch von einer anderen betrieben wird (Komm. OECD-MA, Art. 5 N 10).

93 Vgl. WIDMER, S. 106, sowie die dort zitierte Literatur.

94 Der (regelmässige) Abschluss von für das vertretene Unternehmen rechtsverbindlichen Verträgen (vgl. WIDMER, S. 115 f.).

95 Jeder Vertreter, der im Quellenstaat über eine feste Geschäftseinrichtung verfügt, würde damit zur Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, ungeachtet seiner tatsächlichen Tätigkeit für das von ihm vertretene ausländische Unternehmen (vgl. WIDMER, S. 108 f.).

96 Verstanden als Sachanlagen und dort tätiges Personal.

nutzten Geschäftseinrichtung zu einem ausländischen Gesellschafter. Nach Meinung von Skaar⁹⁷ ist eine solche Zurechnung auch dann gerechtfertigt, wenn sich die Geschäftseinrichtung im alleinigen Eigentum des inländischen Gesellschafters befindet und dem ausländischen Partner aufgrund des Gesellschaftsvertrags keinerlei Einflussmöglichkeit auf die Tätigkeit in dieser Geschäftseinrichtung zusteht. Massgeblich für die Zurechenbarkeit der Tätigkeit in der inländischen Geschäftseinrichtung zum ausländischen Gesellschafter ist in diesem Fall einzig dessen Anrecht auf einen Anteil am positiven Ertrag dieser Gesellschaft. Die Übernahme von Verlusten ist nicht Voraussetzung.⁹⁸ Ein solcher Sachverhalt findet sich regelmässig in stillen Gesellschaftsverhältnissen, in welchen dem stillen Gesellschafter in aller Regel ein Gewinnanteilsrecht für die Zurverfügungstellung von Kapital eingeräumt wird. Das Risiko des stillen Gesellschafters ist dabei regelmässig auf das eingesetzte Kapital beschränkt. Die Ansicht von Skaar wird durch verschiedene Entscheide diverser Staaten gestützt.⁹⁹

Dieses Konzept, das der steuerlichen Anknüpfung für ausländische Gesellschafter inländischer Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit entstammt, wird in der Praxis auch auf Fälle angewandt, in welchen die Drittunternehmung im Inland selbständiges Rechts- und Steuersubjekt bildet. Entscheidend bleibt hingegen, dass die Ausgestaltung der Vertragsbeziehung dem ausländischen Unternehmen einen unmittelbaren Anteil am Erfolg des inländischen Drittunternehmens einräumt. Derlei findet sich in der Praxis insbesondere bei Formen des Franchising von Geschäftsaktiven.¹⁰⁰ Der Umstand, dass der Franchisenehmer die Marke des Franchisegebers sowie teilweise dessen Werbemassnahmen, Mitarbeiterausbildung und Verkaufsrichtlinien übernehmen muss, räumt dem Franchisegeber ein erhebliches Ausmass an Einflussnahme auf die Geschäftsaktivität des Franchisenehmers ein. Wenn darüber hinaus die Franchisegebühr in Abhängigkeit vom Reinertrag des Franchisenehmers festgelegt wird, geht die Literatur davon aus, dass das ausländische Unternehmen eine zur Betriebsstättebegründung ausreichende Verfügungsmacht innehat.¹⁰¹ Bestimmt sich hingegen die Höhe der Franchisegebühr ausschliesslich aufgrund des Produkt-

preises, welchen der Franchisegeber dem Franchisenehmer in Rechnung stellt, so ist grundsätzlich ein normales Export-/Importverhältnis anzunehmen, in welchem der Franchisenehmer sein eigenes Geschäft betreibt, es sei denn, der Franchisegeber verfüge über zusätzliche Einflussmöglichkeiten auf den Franchisenehmer, bspw. durch die Kompetenz, dessen Wiederverkaufspreise festzulegen.¹⁰²

Daraus ergibt sich, dass ein Recht zur Nutzung der im anderen Staat vorhandenen festen Geschäftseinrichtung auch vorliegen kann, wenn die dort tätigen Personen weder in einem rechtlichen noch in einem faktischen Abhängigkeitsverhältnis zum ausländischen Unternehmen stehen. Notwendige Bedingung für die Annahme einer Betriebsstätte ist in diesem Fall jedoch eine wirtschaftliche Stellung des ausländischen Unternehmens, welche diesem einem Gesellschafter in einer Personenunternehmung ähnliche Gewinnanteilsrechte und Einflussmöglichkeiten einräumt.

3.3.3.2 Dauerhaftigkeit

Unbestritten ist in der Praxis zum Betriebsstättebegriff des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, dass der Terminus der festen Geschäftseinrichtung neben der örtlichen auch eine zeitliche Komponente aufweist. Obwohl der reine Wortlaut der Bestimmung nahezulegen scheint, dass sich die Dauerhaftigkeit auf die sachlichen Anlagen beziehe¹⁰³, muss sich diese Voraussetzung sinnvollerweise auf die zeitliche Dauer des Rechts zur Nutzung der Geschäftseinrichtung beziehen.¹⁰⁴ Die Tätigkeit des ausländischen Unternehmens am Ort der Geschäftseinrichtung muss sich somit über eine bestimmte Zeitdauer erstrecken, damit diese eine Betriebsstätte zu begründen vermag. Sie darf nicht bloss vorübergehender Natur sein.¹⁰⁵

Vom Vorhandensein dieser Voraussetzung kann in der vorliegenden Untersuchung jedoch ausgegangen werden.

3.4 Fazit für die Behandlung der Vertriebsgesellschaften des Principals

Wie im internen schweizerischen Steuerrecht stellt auch im internationalen Doppelbesteuerungsrecht die Zurechenbarkeit der Tätigkeit der Vertriebsgesellschaft zum

97 SKAAR, S. 173 ff.

98 Vgl. SKAAR, S. 176.

99 Vgl. SKAAR, S. 173 ff., und die dort zitierten Urteile.

100 Vgl. SKAAR, S. 193 f.

101 Vgl. SKAAR, S. 193, sowie die dort erwähnte Praxis der norwegischen Steuerbehörden.

102 Vgl. SKAAR, S. 194.

103 Die Geschäftseinrichtung als solche scheint permanenten Charakter aufweisen zu müssen.

104 Vgl. SKAAR, S. 209; CARIDI, S. 16.

105 S. 14 ff.

Principal das Schlüsselkriterium für eine Betriebsstättebegründung des letzteren am Sitz der ersteren dar. Die internationale Betriebsstättedefinition hat ihren Ursprung in einer materiellen Beurteilung der Aktivitäten eines Unternehmens ausserhalb seines Ansässigkeitsstaates. Zu entscheiden gilt es, ob das ausländische Unternehmen derart ins Wirtschaftsleben des Quellenstaats eingebunden ist, dass sich eine Besteuerung durch diesen rechtfertigt.¹⁰⁶ Anders als bei der Vertreterbetriebsstätte entscheidet sich der zur Betriebsstättebegründung notwendige Grad der Einbindung im Quellenstaat nicht an einem formellen Kriterium.¹⁰⁷ Eine Betriebsstättebegründung des Principals am Ort der Vertriebsgesellschaft nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erscheint damit nicht von vorneherein ausgeschlossen. Dies zeigt auch die neuere Rechtsprechung in Italien.¹⁰⁸

Damit jedoch die Selbständigkeit einer zivilrechtlich unabhängigen Gesellschaft aus gewinnsteuerlicher Sicht aufgehoben und diese als Betriebsstätte eines ausländischen Principals zu würdigen ist, hat die formelle und wirtschaftliche Abhängigkeit der Vertriebsgesellschaft umfassend zu sein. Insbesondere muss sie wesentlich weitergehen als diejenige eines abhängigen Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA. Die Vertriebsgesellschaft muss in derartiger Weise in die Organisation des Principals eingebunden sein, dass sich die von ihr verfolgte Geschäftstätigkeit bei näherer Betrachtung als eine des Principals darstellt. Für eine solche Vertriebsgesellschaft ist es damit, anders als beim betriebsstättebegründenden abhängigen Vertreter, nach Auffassung des Verfassers auch nicht denkbar, dass sie für Auftraggeber ausserhalb einer Unternehmensgruppe tätig wird.

4 Zusammenfassende Beurteilung

Der Begründung einer Betriebsstätte des Principals am Sitz der Vertriebsgesellschaft aufgrund von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, wie sie Grundlage des KS Nr. 8 ist, steht nach geltender internationaler Auffassung in den meisten Fällen das formelle Kriterium der rechtsverbindlichen Verpflichtung des Principals im Quellenstaat entgegen. Im Gegensatz dazu erscheint eine Betriebsstättebegründung sowohl auf der Grundlage des schweizerischen internen Betriebsstättiebegriffs als auch nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition des OECD-MA möglich. Entscheidendes Kriterium bildet dabei in beiden Fällen die Zure-

chenbarkeit der Tätigkeit der Vertriebsgesellschaft zum Geschäft des Principals. Eine solche kann nach Ansicht des Verfassers sowohl nach Art. 51 Abs. 2 DBG als auch unter Art. 5 Abs. 1 OECD-MA nur ausnahmsweise und nur dann angenommen werden, wenn sich unter Berücksichtigung der rechtlichen *und* wirtschaftlichen Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Principal und Vertriebsgesellschaft im Einzelfall der Schluss ergibt, dass die Tätigkeit der Vertriebsgesellschaft einen integralen Bestandteil der Organisation des Principals bildet. Die Funktion der Vertriebsgesellschaft muss sich dabei zwingend auf die rechtliche Zurverfügungstellung der sachlichen und personellen Infrastruktur, mittels welcher der Principal im Quellenstaat seine Unternehmenstätigkeit betreibt, beschränken.

Aufgrund der Erfahrungen des Verfassers vermögen viele Gesellschaften, die gegenwärtig eine steuerliche Behandlung nach KS Nr. 8 beanspruchen, diesen strengen Voraussetzungen für eine Betriebsstättebegründung im Ausland zur Zeit nicht zu genügen. Diese Gesellschaften laufen Gefahr, den ausländischen Betriebsstättenabzug bei einem früher oder später zu erwartenden Rückzug des KS Nr. 8 zu verlieren. Mittels einer entsprechenden Ausgestaltung der Beziehungen zwischen Principal und Vertriebsgesellschaften lässt sich jedoch die Annahme einer Betriebsstätte am Ort der Vertriebsgesellschaft durchaus auf der Grundlage der geltenden intern- und doppelbesteuerungsrechtlichen Normen begründen. Da beide Alternativen auf eine wirtschaftliche Betrachtung der Situation abstellen, lässt sich jedoch in beiden Fällen das Risiko einer Betriebsstättebegründung im Ansässigkeitsstaat der Vertriebsgesellschaft aufgrund einer kongruenten Betrachtungsweise der dortigen Steuerbehörden nicht ausschliessen.

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

ATHANAS PETER, Die Betriebsstätte bzw. die feste Einrichtung, in: Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, hrsg. von Ernst Höhn, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit.: Betriebsstätte)

ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, Kommentar zu Art. 50 und 51 DBG, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), hrsg. von Martin Zweifel und Peter Athanas, Basel 2000

BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, Allokation und Realisation von betrieblichen Funktionen und Risi-

106 Vgl. GÖRL, Art. 5 N 2.

107 Vgl. WIDMER, S. 112 ff., und die dort zitierte Literatur.

108 Vgl. TOGNOLO, S. 14 ff.

- ken im multinationalen Konzern, FStR 2002, S.81 - 113
- CARIDI ALLESSANDRO, Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I – The Physical PE Notion, *European Taxation* 43 (2003), S.8 - 20
- GÖRL MAXIMILIAN, Kommentar zu Art. 5, in: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, hrsg. von Klaus Vogel und Moris Lehner, 4. A., München 2003
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, *Interkantonaies Steuerrecht*, 4., vollständig überarbeitete A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- KÄNZIG ERNST, *Die eidgenössische Wehrsteuer*, 2. A., Basel 1982
- KELLER ANDREAS/SCHUCH JOSEPH/SEIBOLD SABINE/WACKER WILHELM H., *Der Betriebsstättenbegriff im Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz*, ST 1999, S.115 - 128
- KUHN STEPHAN, *Treuhandgeschäfte*, Kammertagung 1991
- LOCHER KURT, *Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht/La double imposition intercantonale. Die Praxis der Bundessteuern: III Teil, 3 Bde., Loseblattwerk* (zit.: Praxis)
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978*, Basel (Loseblattwerk)
- LOCHER PETER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I. Teil (Art.1 - 48) und II. Teil (Art.49 - 101)*, Basel 2001/2004 (zit.: Kommentar)
- MASSHARDT ERWIN, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2. A., 1985
- MEILI MARKUS, *Steuerliche «Fallgruben» bei Treuhandgeschäften im internationalen Verhältnis*, StR 1982, S.480 - 511
- OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of January 28, 2003)*, Paris 2003 (zit.: Komm. OECD-MA)
- Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Part I (General Considerations), Paris 2. August 2004 (zit.: OECD, Attribution of Profits)
 - Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of January 28, 2003), Paris 2003 (zit.: OECD-MA)
 - The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, Paris 2004 (abrufbar über www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf)
- SHALHAV SARIG, *The Revised Permanent Establishment Rules*, *Intertax* 2003, S.131 - 147
- SKAAR ARVID A., *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle*, Deventer/Boston 1991
- SPORI PETER, *Steuerliche «Fallgruben» bei Treuhandgeschäften im internationalen Verhältnis*, ST 1983, S.12 - 13
- TOGNOLO PAOLO, *Philip Morris Case: The Position of the Italian Court of Cassation on PE Matters*, *Tax Planning International Review* 2002 No. 6, S.14 - 16
- VON PLANTA ANDREAS/LENZ CHRISTIAN, *Kommentar zu Art.425 - 438 OR*, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I*, Art.1 - 529 OR, hrsg. von Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand, 3. A., Basel 2003
- WEBER ROLF H., *Kommentar zu Art.394 - 406 OR*, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I*, Art.1 - 529 OR, hrsg. von Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand, 3. A., Basel 2003
- WIDMER STEFAN, *Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht der Schweiz*, ASA 72 (2003/04), S.97 ff.
- ZÜGER MARIO, *Die Definition der Betriebsstätte durch die Generalklausel und deren beispielhafte Erläuterung (Art.5 Abs.1 und 2 OECD-Musterabkommen)*, in: *Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, hrsg. von Eduard Lechner/Michael Lang/Wolfgang Gassner, Wien 1998, S.31 ff.

Praxisanweisungen

- Kreisschreiben Nr.14 der ESTV – Besteuerung von inländischen Gesellschaften, die ihre Geschäftstätigkeit zur Hauptsache im Ausland ausüben (vom 29.6.1959; ASA 28 [1959/60], S.43 ff.)
- Kreisschreiben Nr.8 der ESTV – Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften (vom 18.12.2001; ASA 70 [2001/2002], S.565 ff.)

Merkblatt der ESTV – Treuhandkonto (vom 31.5.1965, Auflage 1967), abgedruckt in: Locher, Kommentar, Vorbemerkungen N 151

Merkblatt der ESTV – Treuhandverhältnisse (Oktober 1967), abgedruckt in: Locher, Kommentar, Vorbemerkungen N 152

Zeitpunkt der geldwerten Leistung

Überlegungen bei simulierten und nicht marktconformen konzerninternen Darlehen

Lic. iur. Dominik Bürgy/Dr. Philipp Ziegler



Dominik Bürgy, lic. iur., dipl. Steuerexperte, Partner Corporate Tax Services, Ernst & Young, Zürich



Philipp Ziegler, Dr. iur., RA und dipl. Steuerexperte, Manager Corporate Tax Services, Ernst & Young, Zürich

Inhalt

- 1 **Einleitung**
 - 2 **Begriff und Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung**
 - 3 **Frage nach dem Zeitpunkt der geldwerten Leistung**
 - 3.1 **Faktizitätsprinzip und Realisation**
 - 3.2 **Fallkonstellationen im Einzelnen**
 - 4 **Schlussbetrachtung**
- Literatur**
- Praxisanweisungen**

1 Einleitung

Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich hatte in einem bisher nicht veröffentlichten Entscheid im Juni 2004 u. a. die Frage des Zeitpunkts einer geldwerten Leistung im Zusammenhang mit einer Darlehensgewährung zwischen verbundenen Unternehmen zu beurteilen. In diesem Fall hielt X. als Alleinaktionär mehrere Aktiengesellschaften im Direktbesitz, darunter die A.-AG und die B.-AG. Für die Realisierung eines Projektes in der Unterhaltungsbranche wurde Ende der achtziger Jahre die C.-AG als Tochtergesellschaft der B.-AG mit minimalem Aktienkapital gegründet. Als Geschäftsführer setzte X. seinen Sohn ein. Die Projektkosten waren mit rund CHF 2,3 Mio., die Einnahmen im Businessplan mit rund CHF 4,3 Mio. budgetiert. In der Folge konnten zur Finanzierung des Projekts namhafte Drittinvestoren gefunden werden, die im Gegenzug für ihre Investition von rund CHF 1,4 Mio. die Nutzungsrechte für bestimmte Länder zugewiesen erhielten. Am 20.8.1989 vereinbarte die A.-AG mit ihrer Nichte C.-AG, das Aktienkapital der C.-AG um CHF 700 000 zu erhöhen und ihr einen bis Ende 1990 zinslosen Objektkredit von CHF 1,5 bis 1,6 Mio. für die verbleibenden Projektkosten zu gewähren. Im Gegenzug erhielt die A.-AG das Recht, die verbleibenden Nutzungsrechte nach Beendigung des Projekts zu marktüblichen Bedingungen erwerben zu können. Auf diese Weise hatte die A.-AG sichergestellt, dass ihre Nichte mit hinreichend Fremd- und Eigenkapital für die Realisierung des Projekts ausgestattet war.

Am 28.12.1989 erwarb die A.-AG von ihrer Schwester B.-AG sämtliche Beteiligungsrechte an der C.-AG zum Preis von CHF 90 000 und übernahm das vorbestehende

Darlehen der B.-AG an die C.-AG von rund CHF 170 000. Mit dieser Transaktion wurde die Nichte zur Tochtergesellschaft der A.-AG. In der darauf folgenden Steuerperiode wurden die Projektarbeiten aufgenommen und – wie vertraglich vorgesehen – auf Vorlage von projektbezogenen Ausgabenbelegen hin die Darlehenszahlungen ausgelöst. Einen Monat nach der vertraglich vorgesehenen Aktienkapitalerhöhung im Oktober 1990 übte die A.-AG das ihr vertraglich eingeräumte Kaufrecht aus. Der Kaufpreis von CHF 1,6 Mio. wurde mit der bestehenden Darlehensschuld verrechnet. Ende 1990 waren die Projektarbeiten abgeschlossen. Dem Projekt war kein Erfolg beschieden, weshalb die A.-AG in den Geschäftsjahren 1991/1992 und 1993/1994 Abschreibungen auf den gewährten Darlehen und den erworbenen Nutzungsrechten vornahm.

In der Folge führten die Steuerbehörden bei der A.-AG für die Steuerperioden 1991 bis 1994 Bücherrevisionen durch und vertraten im Einschätzungsverfahren den Standpunkt, dass die von der A.-AG im Geschäftsjahr 1989/1990 übernommene Beteiligung und der gewährte Objektkredit als Vorteilszuwendungen an den Alleinaktionär zu qualifizieren seien und der Zinsverzicht eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle. Insbesondere wurde vorgebracht, dass X. dem Erwerb der C.-AG und der Kreditvergabe nur zugestimmt habe, weil es sich dabei um eine nahestehende Gesellschaft und beim Geschäftsführer um seinen Sohn gehandelt habe. Im daran anschliessenden Rechtsmittelverfahren betreffend die zürcherischen Staats- und Gemeindesteuern wurde die Auffassung der Einschätzungsbehörden im Wesentlichen gestützt. Demnach wurde der steuerliche Gewinn im Zeitpunkt der Abschreibung der Nutzungsrechte korrigiert, die Steuerfolgen hingegen wurden an die Beteiligungs-Verhältnisse im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung angeknüpft.

Nach rechtskräftiger Erledigung des Verfahrens betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wurde die Sistierung betreffend die direkte Bundessteuer aufgehoben. Im Verfahren vor Bundessteuer-Rekurskommission ging es nach wie vor um die Frage, ob es sich bei den Kreditauszahlungen der A.-AG an ihre Tochtergesellschaft im Jahr 1990 sowie der im Rahmen des Beteiligungserwerbs vom 28.12.1989 erfolgten Darlehensübernahme von der B.-AG um verdeckte Gewinnausschüttungen handle. Streitig war mithin, auf welchen Zeitpunkt für die steuerliche Würdigung des Sachverhalts abzustellen ist bzw. an welche Beteiligungs-Verhältnisse die Steuerfolgen anzuknüpfen sind. Im Rahmen der nachstehenden Ausführun-

gen soll dieser Frage näher nachgegangen werden, denn abhängig davon, ob auf den Zeitpunkt des Verpflichtungs- oder aber auf denjenigen des Verfügungsgeschäftes abgestellt wird, sind die Steuerfolgen deutlich verschieden. Wird mit den Steuerbehörden auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zwischen der Muttergesellschaft und ihrer Nichte (20.8.1989) abgestellt, so stellt sich die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, die zu einschneidenden Steuerfolgen beim Aktionär führen kann; wird indessen auf den Zeitpunkt des Verfügungsgeschäftes zwischen der Mutter- und der Tochtergesellschaft und somit auf den tatsächlichen Mittelfluss im Jahr 1990 abgestellt, so liegt allenfalls eine steuerneutrale verdeckte Kapitaleinlage vor. Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft in zwei unterschiedlichen Bemessungs- bzw. Steuerperioden angesiedelt sind und die beteiligungsrechtlichen Verhältnisse sich massgeblich verändert hatten.

Bei Darlehensgeschäften fallen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft regelmässig auseinander. Der entsprechende Mittelabfluss erfolgt erst im Zeitpunkt des Verfügungsgeschäftes. Gerade beim Kontokorrentkredit oder beim Kredit auf Abruf hat dies zur Folge, dass im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das gesamte Ausmass der abfliessenden Mittel nicht bekannt ist. Im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen stellt sich somit die Frage, ob es sachgerecht ist, auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts abzustellen, dies mit der Begründung, dass in diesem Moment die Entreichungsabsicht offenbar werde. Bei Darlehensgeschäften lassen sich drei Konstellationen unterscheiden: (i) anfänglich simulierte Darlehen; (ii) nachträglich simulierte Darlehen, und (iii) echte Darlehen, deren Konditionen nicht marktkonform sind. Im Rahmen der nachstehenden Ausführungen wird unter Bezugnahme auf den eingangs dargelegten Fall und die drei Darlehenskonstellationen aufgezeigt werden, dass ein Abstellen auf das Verpflichtungsgeschäft zu stossenden Ergebnissen führen kann.

2 Begriff und Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Leistungen einer Kapitalgesellschaft an eine Person, zu der mittelbar oder unmittelbar beteiligungsrechtliche Beziehungen bestehen, und die keine steuerfreie Kapitalrückzahlung darstellen¹. Leistung und Gegenleistung stehen bei markt-

1 CAGIANUT/HÖHN, § 12 N 50 ff.; IMBODEN, S. 131 und 186; PESTALOZZI, S. 59 ff.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 45 StG ZH N 74; SCHÄRR-

ER, S. 290; ASA 52 (1983/1984), S. 433; ASA 38 (1969/1970), S. 450.

mässiger Beurteilung in einem Missverhältnis zueinander. Das einem solch ungleichen Leistungsaustausch zugrundeliegende Rechtsgeschäft spiegelt die Vermischung von schuld- und mitgliedschaftsrechtlichen Beziehungen wider, denn das entsprechende Rechtsgeschäft wird zu Konditionen abgeschlossen, wie sie unter unabhängigen Dritten nicht vereinbart würden². Insofern wird vor einem gesellschaftsrechtlichen Hintergrund die Geltung eines vertraglichen Motivs für die erbrachte Leistung vorgebracht, und demzufolge wird die Leistung der Gesellschaft an den Anteilsinhaber in der Buchhaltung nicht als Gewinnausschüttung oder als das ausgewiesen, was wirtschaftlich gemeint war³. Die konstante bundesgerichtliche Rechtsprechung im Bereich der direkten Bundessteuer und der Verrechnungssteuer umschreibt die verdeckte Gewinnausschüttung wie folgt: Die Gesellschaft lässt dem Anteilsinhaber oder einem ihm nahestehenden Dritten eine Leistung zukommen, der keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht und von der anzunehmen ist, dass sie einem an der Gesellschaft nicht Beteiligten nicht oder höchstens in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre⁴. Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein wesentliches Missverhältnis gegeben sein, das für die handelnden Geschäftsorgane erkennbar war, weshalb angenommen werden kann, dass eine Begünstigung beabsichtigt gewesen ist⁵. Die Wesentlichkeit des Missverhältnisses wird anhand eines Drittvergleichs festgestellt, der sämtliche im konkreten Einzelfall relevanten Umstände des in Frage stehenden Rechtsgeschäfts zu berücksichtigen hat⁶.

In Ermangelung eigener steuerrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften knüpft die steuerliche Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft dem Grundsatz nach an die kaufmännische Rechnungslegung an. Objekt der Gewinnsteuer bildet damit der gesamte Reingewinn (Art. 57 DBG). Aufgrund der unterschiedlichen Regelungsaufgaben von Handels- und Steuerrecht sind gewisse steuerrechtliche Modifikationen der Handelsbi-

lanz unumgänglich. Dementsprechend sieht Art. 58 DBG für die sachliche Bemessung der Gewinnsteuer vor, dass an den Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung angeknüpft wird, dies unter Berücksichtigung des Saldo-vortrags des Vorjahres (Art. 58 lit. a DBG), aller vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden (lit. b), sowie der der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge einschliesslich Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Dabei bedürfen steuerliche Korrekturen zufolge Geltung des Prinzips der Massgeblichkeit der Handelsbilanz stets einer besonderen Begründung⁷. Im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen werden in Anwendung der steuerlichen Korrekturvorschriften «die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse offengelegt, die durch rein schuldrechtliche Ausgestaltung der Leistungsbeziehung verschleiert wurden. Der gesellschaftsrechtlich motivierte Teil der Leistung wird dem Saldo der Erfolgsrechnung zugeschlagen»⁸. Bei Dreiparteienverhältnissen wie im vorliegenden Fall fliesst der geldwerte Vorteil direkt von der einen Gruppengesellschaft an die andere Gruppengesellschaft. Der Anteilsinhaber indessen ist nur mittelbar betroffen, indem der Wert der die verdeckte Gewinnausschüttung vornehmenden Gesellschaft ab- und derjenige der empfangenden zunimmt⁹. Auf der Stufe der leistenden Gesellschaft ist die verdeckte Vorteils-gewährung zufolge Art. 58 Abs. 1 lit. b 5. Lemma DBG Bestandteil des steuerbaren Reingewinns und daher im entsprechenden Umfang steuerlich aufzurechnen¹⁰.

Auf der Ebene der Anteilsinhaber sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen insbesondere Dividenden, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar. Dementsprechend stellt die offene wie auch die verdeckte Gewinnausschüttung, mithin jeglicher Zufluss von Wirtschaftsgütern, der keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, steuerbaren Vermögensertrag der natürlichen Person¹¹

2 DUSS/VON AH, Art. 4 VStG N 132; PESTALOZZI, S. 9 mH; WEIDMANN/BÜHLER, S. 330 f. mwH.

3 HEUBERGER, S. 8; vgl. KÄNZIG, Art. 49 BdBSt, N 102 mwH; REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, S. 612; WEIDMANN/BÜHLER, S. 316 mH; StE 2002 B 24.4 Nr. 67 E 2.2 mwH.

4 Wegleitender Entscheid ist BGE 82 I 291 f. S. auch ASA 64 (1995/96), S. 493 E 2b; ASA 65 (1996/1997), S. 397 E 2a; StE 2002 B 24.4 Nr. 67 und Nr. 71 E 3.1; NEUHAUS, S. 22; SCHÄRRER, S. 291 f.; WEIDMANN/BÜHLER, S. 331.

5 BGE 115 Ib 274, 279 E 9b; StE 2002 B 24.4 Nr. 67 E 2.2; StE 2001 B 24.4 Nr. 58 E 2; BGer 13.12.1996, ASA 66 (1997/1998), S. 559 E 3c mwH; GEHRIG, S. 51; NEUHAUS, S. 22; SCHÄRRER, S. 291; vgl. ASA 36 (1967/1968), S. 274.

6 NEUHAUS, S. 24.

7 REICH, Realisation, S. 41, 43 f.; StE 1999 B 72.11 Nr. 8 E 2a; StE 1998 B 72.11 Nr. 7 E 2a.

8 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, S. 621; vgl. auch WEIDMANN/BÜHLER, S. 366 f.

9 BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 DBG N 245.

10 BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 DBG N 246.

11 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist eine Steuernorm, die nach konstanter Rechtsprechung – zunächst zu Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt – einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt aufweist, d. h., dass die Steuerbehörden bei der Auslegung von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG nicht strikte an die zivilrechtliche Gestaltung von Rechtsgeschäften gebunden sind, sondern den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen haben (vgl. ASA 72 [2003/2004], S. 218 E 2 mwH).

bzw. Beteiligungsertrag der juristischen Person dar¹². Beim empfangenden Anteilsinhaber erfolgt grundsätzlich eine Aufrechnung im selben Ausmass wie bei der ausschüttenden Gesellschaft. Im Einzelfall kann die Aufrechnung beim Empfänger zu zusätzlichem steuerbarem Einkommen bzw. Ertrag führen, so z.B. bei der Umqualifikation übersetzter Spesen. Die verdeckte Gewinnausschüttung kann indessen auch steuerlich umqualifiziert werden, was zu einer abweichenden steuerlichen Belastung führen kann, so etwa, wenn sich der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung für den Beteiligungsabzug qualifiziert. Schliesslich kann eine verdeckte Gewinnausschüttung beim Empfänger keine direkten Steuerfolgen haben, so z.B. im Falle eines zinsfreien Darlehens, wo eine allfällige Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung durch den geltend zu machenden Schuldzinsenabzug kompensiert wird. Für die steuerliche Behandlung der verdeckten Vorteilsgewährung gilt bei Dreipartei-Verhältnissen die auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhende *Dreieckstheorie*, was zur Folge hat, dass die Steuerfolgen an jeden gedanklichen Schritt der Begünstigung geknüpft und alle involvierten Parteien steuerlich erfasst werden¹³. Demgegenüber wird für die Zwecke der Verrechnungssteuer bei geldwerten Leistungen an nahestehende Dritte der Leistungsempfänger mit wenigen Ausnahmen nach der *Direktbegünstigungstheorie* bestimmt¹⁴. Als Ertrag aus dem Beteiligungsrecht steuerbar ist dabei jede geldwerte Leistung – ohne Rücksicht auf ihre Form, Bezeichnung oder Herkunft – an den Anteilsinhaber oder an eine ihm nahe stehende Person¹⁵. Sie unterliegt der Verrechnungssteuer von 35 %, sofern es sich nicht um die Rückzahlung des einbezahlten Kapitals handelt¹⁶. Die Verrechnungssteuer, deren Fälligkeit 30 Tage nach dem Fälligwerden der steuerbaren Leistung eintritt¹⁷, ist von der leistenden Partei zu entrichten. Da aber häufig die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Meldeverfahrens erfüllt sind, kann die Steuerpflicht oft anstatt durch Entrichtung auch durch Meldung erfüllt werden¹⁸. Die Verrechnungssteuer wird bei Gewinnvorweg-

nahmen spätestens mit der Genehmigung der Jahresrechnung fällig, in welcher die entsprechende Leistung als Ertrag hätte verbucht werden müssen. Demgegenüber fallen die verrechnungs- und die gewinnsteuerliche Korrektur bei der verdeckten Gewinnausschüttung durch übersetzte Kaufpreisleistung für ein Aktivum zeitlich auseinander. Während der Verrechnungssteueranspruch im Zeitpunkt der Fälligkeit des übersetzten Kaufpreises entsteht, ist die Ausschüttung auf Ebene der leistenden Gesellschaft erst im Zeitpunkt der Abschreibung der überhöhten Anschaffungskosten aufzurechnen¹⁹.

3 Frage nach dem Zeitpunkt der geldwerten Leistung

Die Frage nach dem Zeitpunkt der geldwerten Leistung ist die Frage nach dem steuerlich relevanten Augenblick von Vermögenszugängen oder -abgängen, wenn sie ihren wahren Rechtsgrund nicht in schuldrechtlichen, sondern in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben bzw. wenn die beiden Beziehungsebenen miteinander vermischt werden. Vorliegend hatte die Bundessteuer-Rekurskommission zu entscheiden, ob für die Beurteilung des Sachverhaltes auf den Abschluss des Darlehensvertrages (Verpflichtungsgeschäft) vom 20.8.1989 oder aber auf den Zeitpunkt des Verfügungsgeschäfts und somit auf den effektiven Mittelabfluss im Jahr 1990 abzustellen sei. Aufgrund der Veränderung der beteiligungsrechtlichen Verhältnisse war mit der Beantwortung dieser Frage gleichzeitig zu entscheiden, ob eine verdeckte Vorteilszuwendung an eine Nichtengesellschaft vorliege und gegebenenfalls, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung oder aber eine steuerneutrale (verdeckte) Kapitaleinlage²⁰ an eine Tochtergesellschaft gegeben sei.

Die Vorinstanz hatte im Einspracheentscheid an ihrer Auffassung festgehalten, dass auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes abzustellen sei, und das Vor-

12 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, S. 622 f.

13 BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 DBG N 247 ff.; REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, S. 635.

14 Vgl. DUSS/VON AH, Art. 4 VStG N 133; Merkblatt S-02.141 – Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer.

15 Vgl. ASA 69 (2000/2001), S. 202 E 2c mwH; ASA 68 (1999/2000), S. 764 E 2a; ASA 65 (1996/1997), S. 397 E 2.

16 Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG iVm Art. 20 Abs. 1 VStV; CAGIANUT/HÖHN, § 12 Rz 50 ff.; DUSS/VON AH, Art. 4 VStG N 130, 132; HÖHN/WALDBURGER, § 21 N 9 ff.; PFUND, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG N 312; WEIDMANN/BÜHLER, S. 320.

17 Art. 12 Abs. 1 iVm Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG.

18 Die verdeckte Gewinnausschüttung ist alsdann «ins Hundert» aufzurechnen (vgl. PFUND, Art. 13 VStG N 3.4 ff.).

19 Vgl. RB ORK ZH 1952, Nr. 29 = ZBI 54 (1955), S. 28; REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, S. 624; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 45 StG N 86.

20 Zur Steuerneutralität der verdeckten Kapitaleinlage gilt es anzumerken, dass nach der in den streitbetroffenen Steuerperioden geltenden Praxis zu den verdeckten Kapitaleinlagen der Mutter- in die Tochtergesellschaft solche verdeckten Kapitaleinlagen auf Stufe der Muttergesellschaft grundsätzlich steuerneutral vorgenommen werden konnten (vgl. KUHN/BRÜLISAUER, Art. 24 StHG N 103; KÄNZIG, Art. 49 N 78). Die mit dem Kreisreiben Nr. 9 vom 9.7.1998 Ziff. 2.5.3 lit. c eingeleitete Praxis wirkte sich in den vorliegend streitbetroffenen Steuerperioden nicht aus.

liegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bestätigt. Die Rekurrentin hielt demgegenüber an ihrem Standpunkt fest, dass bei der Beurteilung des vorliegenden Falles auf den Zeitpunkt des Verfügungsgeschäftes abgestellt werden müsse und dass – da die C.-AG im Zeitpunkt des effektiven Mittelabflusses eine Tochtergesellschaft der A.-AG war – keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könne, sondern von einer steuerneutralen Kapitaleinlage auszugehen sei. Mit Entscheid vom 29.6.2004 bestätigte die Bundessteuer-Rekurskommission zwar, dass auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages abzustellen sei, verneinte indes im Rahmen einer umfassenden Drittvergleichsprüfung das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung durch Vergabe eines ungesicherten Darlehens an eine schwach kapitalisierte Nichtengesellschaft unter gleichzeitiger Verpflichtung bzw. Berechtigung zur Kapitalerhöhung. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung spätere Entwicklungen nur insoweit in Betracht kommen könnten, als sie im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits bekannt oder zumindest absehbar gewesen seien²¹, dass vorliegend aber Darlehensvergabe und Aktienkapitalerhöhung derart untrennbar miteinander verbunden gewesen seien, dass die C.-AG «bereits eine logische Sekunde nach dem Vertragsabschluss als Tochtergesellschaft der Darlehensgeberin» zu betrachten sei und dass die A.-AG mit der Aktienkapitalerhöhung zu über 90 % an der C.-AG beteiligt gewesen sei.²² Wirtschaftlich habe sich die A.-AG auf diese Weise – so der Entscheid – eine unentziehbare Mutterposition geschaffen, denn mit dem Vertragsabschluss hatte sie unteilbar ein Recht darauf erworben und konnte sie aufgrund von Art. 82 OR weitgehend selbst den Zeitpunkt der Kapitalerhöhung bestimmen. Demgegenüber als unmassgeblich wurde der Umstand angesehen, dass die A.-AG im Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts rechtlich noch nicht über die Anteile verfügte. Die Bundessteuer-Rekurskommission konstatierte, dass sich die A.-AG mit dem Vertragsabschluss wirtschaftlich eine unentziehbare Mutterposition geschaffen habe und die ungesicherte Darlehensvergabe an die faktische Tochtergesellschaft deren Wert lediglich steigen liess. Zusammenfassend wurde im Entscheid festgehalten, dass die ungesicherte Darlehensvergabe an eine unterkapitalisierte Nichtengesellschaft dann keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, wenn sich diese im gleichen Vertrag das Recht ausbedingt bzw. die Verpflichtung eingeht, die Nichtengesell-

schaft zu ihrer Tochtergesellschaft zu machen. Die Bundessteuer-Rekurskommission bestätigte somit zwar, dass die Verhältnisse im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Darlehensvertrages für die steuerliche Beurteilung entscheidungsrelevant sind, stellte aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise letztlich (mittelbar) auf die Verhältnisse ab, wie sie im Zeitpunkt des Verfügungsgeschäfts Ende 1990 waren. Sie entschied damit auch anders als die kantonalen Instanzen im vorher abgeschlossenen Verfahren zu den Staats- und Gemeindesteuern, die eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine Nichtengesellschaft mit den entsprechenden Steuerfolgen angenommen hatte. Das Bundesgericht befand sodann in der Beurteilung einer staatsrechtlichen Beschwerde, dass die Anknüpfung der Steuerfolgen an die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Darlehensvertrages nicht willkürlich oder völlig falsch sei.

3.1 Faktizitätsprinzip und Realisation

Nach dem dem Steuerrecht innewohnenden Faktizitätsprinzip sind Steuertatbestände dann als verwirklicht zu betrachten, wenn die tatsächlich festzustellenden Vorgänge einen solchen Schluss zulassen. Für die steuerrechtliche Anknüpfung wird daher auf den tatsächlichen Willen der Parteien sowie die getroffenen Dispositionen und nicht auf die zivilrechtliche Ausgestaltung abgestellt. Weiter gilt gemäss Realisationsprinzip «Ertrag in dem Zeitpunkt als realisiert, in welchem das Unternehmen eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die Gegenleistung erworben hat»²³. Dieser aus dem Gebot der Vorsicht abgeleitete Grundsatz beantwortet mithin die Frage nach dem Wie und dem Wann der Verwirklichung und Verbuchung des Ertrags und entzieht die Ertragsverbuchung dem Ermessen des Buchführungspflichtigen²⁴. Ertrag ist danach erst dann verwirklicht und buchmässig auszuweisen, wenn Güter und Leistungen in eine andere Wertform umgewandelt werden. Damit ist der exakte Zeitpunkt aber noch nicht bestimmt, der eine zuverlässige Periodisierung der Erträge erlaubt²⁵. Dies resultiert aus der Tatsache, dass – auch wenn die eigene vertraglich vereinbarte Leistung bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zwar einen Abnehmer hat und ihr Wert marktmässig bestätigt wurde – der Anspruch auf die vereinbarte Gegenleistung vor der eigenen Leistungserbringung noch mit so hohen Risiken behaftet ist, dass dessen Bilanzierung gegen das Vorsichtsprinzip verstossen würde²⁶. Indessen ist der

21 BGer 3.2.1995, StE 1996 B 24.4 Nr. 39.

22 E 7a.bb des hier besprochenen Entscheids der Bundessteuer-Rekurskommission ZH vom 29.6.2004 (bisher nicht veröffentlicht).

23 StE 1998 B 72.11 Nr. 7 E 2b; vgl. REICH/DUSS, S. 23.

24 REICH/DUSS, S. 23 f.

25 REICH/DUSS, S. 24 und 25.

26 REICH/DUSS, S. 25 mit Verweis auf WEIDMANN, S. 123.

Aufschub des buchmässigen Ertragsausweises bis zur tatsächlichen Vereinnahmung der Gegenleistung auch nicht angebracht, da die vertraglich vereinbarte Gegenleistung in aller Regel schon früher als unentziehbar gilt und damit nach Art. 662a Abs. 2 Ziff. 1 OR und Art. 663a Abs. 2 OR zu bilanzieren ist²⁷. Nach der kaufmännischen Praxis gilt ein Ertrag als hinreichend gesichert und dementsprechend in dem Zeitpunkt als realisiert, in welchem das Unternehmen eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf Gegenleistung erworben hat, was nicht mit der Fälligkeit der Gegenleistung gleichzusetzen ist. Eine vertraglich vereinbarte Gegenleistung ist dann rechtlich und tatsächlich durchsetzbar, «wenn sie nur noch mit den jeder Geldforderung immanenten Ausfallrisiken behaftet ist und aus dem Geschäft nur noch Verpflichtungen erwachsen können, die mit Rückstellungen bilanzierbar sind»²⁸. Die klare und eindeutige Bestimmung dieses Zeitpunkts ist aber vom jeweiligen Vertragsverhältnis abhängig und umso schwieriger zu definieren, je loser der Konnex zwischen Leistung und Gegenleistung bei komplexeren Vertragsverhältnissen ist und wenn sich die Laufzeit über zwei oder mehr Geschäftsjahre erstreckt. Grundsätzlich kann aber festgehalten werden, dass der Ertrag in dem Zeitpunkt als realisiert gilt, in welchem die eigene vertraglich vereinbarte Leistungsverpflichtung erfüllt worden ist²⁹.

Basierend auf den dargelegten Prinzipien gilt Einkommen steuerlich nach ständiger Lehre und Rechtsprechung in dem Zeitpunkt als zugeflossen³⁰, in welchem der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder aber einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt und er dementsprechend über die betreffenden Leistungen oder Güter verfügen kann³¹. Fälligkeit der Leistung ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses³². «Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentumserwerbs (Geldleistung) darstellt»³³. Erwirbt der Steuerpflichtige zunächst eine Forderung auf Übertra-

gung und erst später das Eigentum an einer Sache, so fliessen ihm zwar in beiden Zeitpunkten Rechte zu, doch wird er bei diesem zweistufigen Eigentumserwerb nur einmal bereichert³⁴. Nach der Praxis wird der Zeitpunkt des Erwerbs eines festen Rechtsanspruchs mit demjenigen des Forderungserwerbs gleichgesetzt. Abweichend hiervon wird auf den Erfüllungszeitpunkt abgestellt, wenn die Leistungserbringung als unsicher angesehen wird, so z. B. bei Zahlungsunfähigkeit oder Zahlungswilligkeit des Leistungsschuldners. Ebenso gilt Einkommen steuerlich so lange als nicht erzielt, als der Leistungsschuldner die Möglichkeit hat, vom Vertrag zurückzutreten³⁵.

Bei Vorteilszuwendungen der Gesellschaft an den Anteilhaber, die nicht auf dem handelsrechtlich vorgezeichneten Weg erfolgen, kann der Zeitpunkt des Zuflusses gewöhnlich nicht nach dem Kriterium der Begründung eines festen Rechtsanspruchs bestimmt werden. Gerade die beherrschende Stellung des Aktionärs gegenüber der ausrichtenden Gesellschaft lässt einen zu weiten Einfluss zu, zumal die Aktivierung des gesetzlichen Rückerstattungsanspruchs nach Art. 678 OR gerade aus diesem Grund in aller Regel fehlt und mit seiner Bilanzierung dementsprechend nicht ernstlich zu rechnen ist³⁶. Die Gerichtspraxis behilft sich in diesen Fällen damit, dass der Realisationszeitpunkt mit demjenigen Zeitpunkt gleichgestellt wird, in welchem der Anteilhaber den klaren Willen äussert, der Gesellschaft Mittel zu entziehen bzw. in welchem diese Absicht für die Behörden eindeutig erkennbar wird³⁷. Fallen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft bei Darlehen auseinander, so stellt sich – insbesondere unter Berücksichtigung der eingangs dargelegten drei Konstellationen – die Frage, wie bzw. wann diese Absicht eindeutig erkennbar ist. Auf die Verbuchung abzustellen erweist sich als problematisch, denn einerseits setzt diese einen echten Darlehensvertrag und andererseits Erfüllung durch die Gesellschaft voraus. Fallen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft auseinander, so kann im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrags keine Buchung vorge-

27 REICH/DUSS, S. 25 f. mwH.

28 REICH/DUSS, S. 26 mwH; StE 1998 B 72.11 Nr. 7 E 2b.

29 StE 1998 B 72.11 Nr. 7 E 2b.

30 «Die Zuflussproblematik ist, soweit in wirtschaftlicher Hinsicht gleichartige Fragen zur Beurteilung stehen, im Privat- und Geschäftsvermögensbereich gleich zu lösen (REICH, Art. 16 DBG N 35 unter Bezugnahme auf WEIDMANN, S. 195).

31 BGE 113 Ib 23, 26 E 2e; BGE 105 Ib 238, 242 E 4a; BGE 94 I 375, 382 E 3; StE 1986 B 21.2 Nr. 1; KÄNZIG, Art. 41 Abs. 2 BdBSt N 2 mwH.

32 REICH, Art. 16 DBG N 35.

33 REICH, Art. 16 DBG N 33.

34 StE 1995 B 72.13.22 Nr. 31 E 2; BGE 113 Ib 23, 26 E 2e; BGE 105 Ib 238, 242 E 4a; BGE 92 I 288, 291 E 2a; KÄNZIG, Art. 41 Abs. 2 BdBSt N 2; REICH, Art. 16 DBG N 34.

35 BGE 113 Ib 23, 26 E 2e; BGE 105 Ib 238, 242 E 4a; KÄNZIG, Art. 41 Abs. 2 BdBSt N 2.

36 Vgl. REICH, Realisation, S. 113 f.; REICH, Art. 20 DBG N 48; NEUHAUS, S. 56.

37 StR 2001, S. 667; StE 1997 B 24.4. Nr. 43; ASA 66 (1997/1998), S. 562 E 5d; ASA 49 (1980/1981), S. 61 E 4b.

nommen werden. Einzig wenn im Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts bekannt ist, dass ein Zuschuss – und nicht ein Darlehen – gewährt werden soll, wäre eine Rückstellung zu buchen. Ist das Darlehen demgegenüber aus Sicht des Darlehensgebers echt, selbst wenn er als risikobehaftet ansieht und es später steuerlich als simuliert gelten sollte, ist eine buchmässige Erfassung erst im Moment des Mittelabflusses, d.h. der Darlehensauszahlung vorzunehmen. Soll dem Massgeblichkeitsprinzip Genüge getan werden, so hat das Faktizitätsprinzip zum Zug zu kommen. Andernfalls würde auf eine objektiv nicht feststellbare Absicht abgestellt. Auf die buchmässige Erfassung des Ausgleichsanspruchs (Art.312 OR) beim simulierten Darlehen kann nicht abgestellt werden, da es hierbei gerade am Willen fehlt, diesen geltend zu machen. Damit ist auch keine genügende Grundlage für die Aktivierung der Forderung gegeben³⁸. Und schliesslich lässt sich aus der Bilanzierung der Darlehensforderung heraus nicht die Ernsthaftigkeit des Rechtsgeschäfts beweisen, da die Verbuchung gerade ein mögliches Mittel zur Verschleierung des tatsächlich Gewollten ist³⁹. Ausgehend davon, dass beim vollumfänglich simulierten Darlehen «entweder das Vertragsverhältnis als solches fingiert oder aber ein essentialium (...) nicht vom Bindungswillen der Beteiligten getragen»⁴⁰ ist, ist eine Subsumtion unter die gesetzlichen Bestimmungen des offenbaren Schuldverhältnisses nicht zulässig. Im Weiteren spricht die Nichtigkeit des simulierten Rechtsgeschäfts gegen ein Abstellen auf die damit vorgenommenen Rechtsakte, wie z.B. einen schriftlichen Darlehensvertrag. Auf die Rechtsfolge der Nichtigkeit des Scheingeschäfts kann sich jede Vertragspartei ohne besondere Anfechtung berufen und die Erfüllung verweigern. Geltung dagegen hat das verdeckte Geschäft⁴¹. Wird indessen zur Beantwortung der Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung auf den Zeitpunkt der Unterzeichnung des mithin nichtigen Darlehensvertrages abgestellt, so hat dies zur Folge, dass dieser mittelbar Rechtswirkungen entfaltet, was letztlich nicht sein kann. Massgeblichkeit kann nur dem dissimulierten Rechtsgeschäft – einer geheimen Gewinnverwendung – zukommen. Gerade zu diesem Ergebnis führt aber das hier diskutierte Urteil bei der Bestimmung des massgeblichen Beurteilungszeitpunkts zur steuerlichen Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung, die davon ausgeht, dass mangels hinreichender Klarheit nicht auf einen festen Rechtsanspruch und somit nicht auf den Forderungserwerb abgestellt werden kann, indessen die

Kundgabe des Willens zum Entziehen von Gesellschaftsmitteln im Abschluss des simulierten Darlehensvertrages sehen will.

Gleichermassen helfen die Regeln über die offene Gewinnausschüttung nicht weiter, welche drei massgebliche Zeitpunkte kennen (Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses, Fälligkeit der Ausschüttung und Erfüllung der Aktionärsforderung, wobei die Bestimmung der Fälligkeit Gegenstand des Gewinnverwendungsbeschlusses ist), da verdeckte Gewinnausschüttungen regelmässig auf einem praktisch kaum feststellbaren Beschluss beruhen. Konsequenterweise ist die Grundlage zur Beantwortung der Frage nach dem massgeblichen Beurteilungszeitpunkt im Faktizitätsprinzip zu suchen. Zweifelsfrei darf die verdeckte Gewinnausschüttung spätestens im Augenblick der Vornahme der Erfüllungshandlung angenommen werden⁴². Erst in diesem Zeitpunkt erfolgt die effektive Entreicherung der Gesellschaft. Die steuerlichen Konsequenzen sind an denjenigen gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen festzumachen, die bei der Verwirklichung des Steuertatbestandes bestehen. Andernfalls würden unter Bezugnahme auf die eingangs dargestellten Fallkonstellationen unlösbare Konflikte resultieren: Im Falle des Verstosses gegen die Einlagerückgewähr kann beispielsweise ein Anspruch der Gesellschaft auf Rückerstattung nur dann bestehen, wenn bei ihr tatsächlich Mittel abgeflossen sind. Andernfalls würden der Gesellschaft zu Unrecht zusätzliche Mittel zufließen. Bei einem echten Darlehen mit nicht marktkonformer Verzinsung gilt der Steuertatbestand im Zeitpunkt der jeweiligen Zinszahlung als erfüllt.

3.2 Fallkonstellationen im Einzelnen

Steuerliche Korrekturen werden bei den eingangs erwähnten Fallkonstellationen zu folgenden Zeitpunkten vorgenommen: Beim *simulierten Darlehen* wird das steuerbare Eigenkapital sofort, d. h. bei Auszahlung korrigiert, während die Aufrechnung bei der Erfolgsrechnung erst dann vorgenommen wird, wenn sich die Simulation manifestiert, m. a. W. bei der Abschreibung des Darlehens, entsprechend dem Erwerb eines Nonvaleurs⁴³. Hierbei wird aufgrund der gesamten Umstände davon ausgegangen, dass mit der Darlehensauszahlung die Entreicherung der Gesellschaft stattgefunden hat.

Beim *nachträglich simulierten Darlehen* hingegen erfolgt die Korrektur im Zeitpunkt, in welchem «die an der

38 BOCHUD, S. 105 Fn 62.

39 ASA 53 (1984/1985), S. 63 f., E 5 f. und E 7; BOCHUD, S. 110.

40 BOCHUD, S. 116.

41 WIEGAND, Art. 18 OR N 126.

42 BOCHUD, S. 194.

43 ASA 53 (1984/1985), S. 54 ff., insbes. S. 59 ff., E 5 ff.; SCHÄRRER, S. 304; YERSIN, S. 584.

Geschäftsabwicklung Beteiligten (...) den Zufluss der Leistung bewusst und definitiv bewirkt haben»⁴⁴. Dieser manifestiert sich durch die Abschreibung des Aktivpostens in der Bilanz der Darlehensgeberin.

Bei einem *echten Darlehen* mit nicht marktüblichen Konditionen wird die Erfolgsrechnung sofort, d. h. periodengerecht um den zu hohen Aufwand oder den nicht verbuchten Ertrag korrigiert. Insbesondere zu berücksichtigen sind diejenigen Fälle, bei welchen sich die Verhältnisse seit Vertragsabschluss entscheidend verändert haben und sich das Darlehen erst in einem späteren Zeitpunkt als dem des Verpflichtungsgeschäfts als nicht drittkonform erweist. Ein Abstellen auf die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse beim Vertragsabschluss während der gesamten Laufzeit eines Darlehens kann, wie das nachfolgende Beispiel eines zu Marktkonditionen abgeschlossenen Darlehens zwischen Schwestergesellschaften zeigt, zu höchst widersprüchlichen Ergebnissen führen. Übernimmt nämlich die Darlehensgeberin ihre Schwestergesellschaft und werden die Darlehensbedingungen im Nachgang dazu während der weiteren Laufzeit nicht einem nunmehr höheren Zinsniveau angepasst, so würde eine verdeckte Gewinnausschüttung anstatt einer verdeckten Kapitaleinlage vorliegen. Ein vergleichbar stossendes Ergebnis resultiert im Falle eines anfänglich echten Darlehens an eine Tochtergesellschaft, die nachträglich zu einer Schwestergesellschaft wird. Wird das Darlehen später zu einem simulierten Kredit, so würde ein Abstellen auf die historischen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses konsequenterweise zu einer (steuerneutralen) Kapitaleinlage anstatt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. In beiden Fällen wird nur ein Abstellen auf die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Anerkennung des steuerlichen Tatbestandes für die Festsetzung der Steuerfolgen zu konstant «richtigen» Ergebnissen führen, zumal die Verhältnisse insgesamt mit denjenigen bei Vertragsabschluss nicht mehr vergleichbar sind. Bei beiden Fallkonstellationen erfolgt die geldwerte Leistung zeitlich jeweils nach Vertragsabschluss und auch nach Darlehenshingabe; einzig die Anknüpfung an den effektiven steuerlichen Leistungsfluss erscheint bei solchen Konstellationen logisch. Die gleiche Betrachtungsweise wird sich wohl auch für andere Dauerschuldverhältnisse wie Miete, Lizenzierung etc. aufdrängen, ohne dass diese hier weiter untersucht werden.

Bei einem von Anfang an simulierten Darlehen ist dies indessen nicht der Fall, denn hier erfolgt der steuerliche Mittelabfluss bei der Darlehensgeberin spätestens mit

der Darlehensauszahlung. Vertragsabschluss und Darlehensauszahlung erfolgen dabei üblicherweise innerhalb eines kurzen Zeitraumes und innerhalb derselben Steuerperiode, wobei sich die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse kaum verändern werden. Wie der eingangs dargelegte Fall zeigt, hält sich die Realität indessen nicht immer an solche Annahmen: Vertragsabschluss und Darlehensauszahlung lagen in zwei verschiedenen Steuerperioden, und die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse hatten sich entscheidend verändert: Aus der Nichtengesellschaft wurde eine Tochtergesellschaft der Darlehensgeberin – fiskalisch betrachtet änderten sich somit die Verhältnisse zugunsten des Alleinaktionärs X. Denkbar ist aber auch hier der umgekehrte Fall, der in konsequenter Anwendung der Argumentation der Bundessteuer-Rekurskommission zu einer verdeckten Kapitaleinlage führt, auch wenn im Zeitpunkt der Auszahlung die Darlehensnehmerin nunmehr eine Schwestergesellschaft wäre. Es fragt sich, ob die Steuerbehörden und die Rechtsmittelinstanzen hier gleich argumentieren würden.

Das Faktizitätsprinzip stellt nicht auf die zivilrechtliche Ausgestaltung ab, sondern auf den tatsächlichen Willen der Parteien, der sich im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen in den von ihnen getroffenen Dispositionen äussert. Dabei ist die Beurteilung aus Sicht der Gesellschaft vorzunehmen und nicht aus der Perspektive der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Anteilinhaber, denn letztlich ist zu entscheiden, ob dem Unternehmen durch die Vorteilsgewährung ein Einnahmeausfall bzw. ein Mehraufwand entstanden ist⁴⁵. Ausschlaggebend dafür, ob ein simuliertes Darlehen vorliegt, sind die Gründe, die zur Gewährung, zur Höhe und zu den Konditionen des Darlehens geführt haben. Auch der statutarische Zweck oder die Tatsache, dass die Gewährung und das Ausmass des Darlehens ein nicht zu vernachlässigendes Klumpenrisiko für die Gesellschaft darstellen, sind zu berücksichtigen⁴⁶. Daher könnte argumentiert werden, dass bei einem bereits anfänglich simulierten Darlehen Wille und Dispositionen der Parteien bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erkennbar waren. Dem ist entgegenzuhalten, dass derjenige, der nichts erhält, nicht rückgabepflichtig ist – und auch nicht sein kann – und zudem der Darlehensnehmer auch nicht mehr zurückzugeben hat, als er je erhalten hat. Andernfalls würde der Darlehensgeber zu Unrecht bereichert. Die abschliessende Disposition für die Vornahme der geldwerten Leistung wird vom Darlehensgeber erst und nur mit der Auszahlung des Darlehens vorgenommen, an

44 StR 2002, S. 558 ff., insbes. S. 563 (E 3.2.2).

45 REICH, Art. 20 DBG N 50.

46 ROUILLER, S. 8 f.; ASA 66 (1997/98), S. 554 ff., insbes. S. 560 (E 4b).

die auch die steuerliche Korrektur angeknüpft ist. Dennoch könnte streng genommen argumentiert werden, dass die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als massgebend anzusehen sind, da bereits damals der Wille manifestiert worden ist, der Gesellschaft Mittel zu entziehen.

Ist ein Darlehen simuliert und hatten die Parteien tatsächlich auch den Willen zur Simulation, so hätte dies zur Folge, dass die Bilanz im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung falsch war und von den Steuerbehörden im Rahmen der Veranlagung der «Unterzeichnungs»-Steuerperiode hätte korrigiert werden müssen. Erfolgt indessen die Korrektur erst in der Steuerperiode des Leistungsflusses, so muss darin ein verpönter Methodendualismus gesehen werden, denn es wird dem Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung ein anderer Zeitpunkt zugrunde gelegt als derjenige, der das Motiv für die steuerliche Erfassung bildet. Eine solche Lösung ist nicht konsistent mit der offensichtlich korrekten Betrachtungsweise für die vorstehend dargelegten Fallkonstellationen und würde – wie bereits ausgeführt – zu weiteren Problemen führen.

Abgesehen von einer vermeintlichen Einzelfallgerechtigkeit scheint deshalb nur die Festsetzung der Steuerfolgen, basierend auf den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen beim effektiven Leistungsfluss (der den Entreichnungswillen und die Entreichnungshandlung abschliessend manifestiert und an den deshalb auch die steuerliche Korrektur anknüpft), zu konsistent annehmbaren Ergebnissen in allen Fallkonstellationen zu führen. Im vorliegenden Fall konnte die C.-AG erst in einer der Vertragsunterzeichnung folgenden Steuerperiode die einzelnen Darlehensraten abrufen und hätte die Auszahlung auch erst dann juristisch durchsetzen können, da sie erst dann die hierfür notwendigen Voraussetzungen erfüllte. In diesem Zeitpunkt war sie bereits eine Tochtergesellschaft der A.-AG. In der Steuerperiode der Vertragsunterzeichnung hätte die Muttergesellschaft mangels Mittelabflusses keine Verbuchung vornehmen können. Die A.-AG hatte aufgrund der aufgezeigten Umstände zu diesem Zeitpunkt auch keinen definitiven Mittelabfluss beabsichtigt, weshalb die Buchung einer entsprechenden Rückstellung auch handelsrechtlich nicht geboten gewesen wäre. Ausgehend vom Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz wie auch vom Faktizitätsprinzip kann aber nur in dem Zeitpunkt bzw. in der Steuerperiode eine steuerliche Aufrechnung erfolgen, in welcher ein Mittelabfluss erfolgt ist. Dementsprechend sind der Beurteilung des Sachverhalts auch nur diejenigen gesell-

schaftsrechtlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, die in diesem Moment bestanden. Der in der Urteilsbegründung angeführte Bundesgerichtsentscheid vom 3.2.1995⁴⁷ hinsichtlich der Berücksichtigung späterer Entwicklungen hilft hierbei nicht weiter, da in diesem Fall gerade kein schriftlicher Darlehensvertrag⁴⁸ vorgelegen hatte und der Entscheid somit grundlegend verschieden vom vorliegenden Fall war, indem Vertragsabschluss und Darlehensauszahlung auseinanderfielen. Liegt kein schriftlicher Vertrag vor, ist wohl davon auszugehen, dass Vertragsabschluss und Auszahlung zusammenfallen. Es kann letztlich nur auf diejenigen Verhältnisse abgestellt werden, die im Zeitpunkt des tatsächlichen Leistungsflusses vorgelegen haben, zumal gerade in diesem Augenblick die steuerliche Erfassung erfolgt.

4 Schlussbetrachtung

Fallen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft bei Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen auseinander, so können sich Schwierigkeiten bei zwischenzeitlicher Veränderung der Beteiligungs-Verhältnisse einstellen, da diese einen massgeblichen Einfluss auf die Festlegung der steuerlichen Folgen haben. Wie dargelegt kann ein pauschales Abstellen auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts zu mehr oder weniger stossenden Ergebnissen führen. Ein sachgemässes, konsistentes Ergebnis lässt sich nur erreichen, wenn im Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung die beteiligungsrechtlichen Verhältnisse berücksichtigt werden, die im Zeitpunkt der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes vorliegen. Einzig beim anfänglich simulierten Darlehen stellt sich die Frage nach dem Abstellen auf den Darlehensvertrag. Auch in diesem Fall wäre der buchhalterischen Behandlung Rechnung zu tragen, doch findet sich eine Verbuchungspflicht in den seltensten Fällen.

Wird insgesamt der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts als zur Beurteilung massgeblich erachtet, so müsste konsequenterweise die steuerliche Korrektur im entsprechenden Jahr erfolgen, was unter der geltenden Praxis indessen nicht der Fall ist. Ausgehend davon, dass das Steuerrecht als solches nicht an innere, sondern an objektiv feststellbare, äussere Vorgänge anzuknüpfen hat, muss letztlich der Zeitpunkt der Verbuchung als entscheidend angesehen werden, womit auf den Zeitpunkt des Verfügungsgeschäfts und die Beteiligungs-Verhältnisse in diesem Zeitpunkt abzustellen ist.

47 ASA 64 (1995/1996), S. 641 ff.

48 In diesem Entscheid hatte eine natürliche Person sämtliche Aktien einer Aktiengesellschaft erworben und die Kaufpreiszah-

lung von CHF 550 000 einem Kontokorrentkonto belastet, das zu diesem Zeitpunkt einen Saldo von nur CHF 30 000 zu dessen Gunsten aufwies.

Literatur

- BOCHUD LOUIS, Darlehen an Aktionäre, Bern 1991
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, Art. 58 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern 1993
- DUSS MARCO/VON AH JULIA, Art. 4 VStG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2004
- GEHRIG THOMAS, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Diss. 1998, Bern/Stuttgart/Wien 1998
- HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss., Bern 2001
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- IMBODEN MAX, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, ASA 31 (1962/1963), S. 177 ff.
- KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), in: Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4a, II. Teil: Art. 48 - 64 BdBSt, 2. A., Basel 1992
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, Art. 24 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002
- NEUHAUS MARKUS R., Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht, in: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Schriftenreihe der Treuhänderkammer, Bd. 150, Winterthur 1996, S. 13 ff.
- PESTALOZZI ANTON, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, Steuern und Wirtschaft, Bd. 4, Diss., Zürich 1947
- PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 5, Basel 1971
- REICH MARKUS, Art. 16 und 20 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82 DBG, Basel 2000
- Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983 (zit.: Realisation)
 - Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1998/86), S. 609 ff. (zit.: Verdeckte Vorteilszuwendungen)
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Bd. - Vermögenssteuer natürlicher Personen, Besteuerung juristischer Personen, Verfahren, Steuerbezug und Steuererlass sowie Inventarisierung (§§ 33 - 134 StG), Bern 1969
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- ROUILLER ANDRÉ, Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen, ASA 55 (1986/87), S. 3 ff.
- SCHÄRRER ERWIN, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, ASA 43 (1974/1975), S. 273 ff.
- WEIDMANN HEINZ/BÜHLER JOSEF, Die steuerliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen, StR 1984, S. 315 ff. und S. 365 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation, Diss., Zürich 1996
- WIEGAND WOLFGANG, Art. 18 OR, in: Heinrich Honnig/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 1 - 529 OR, 2. A., Basel 1996
- YERSIN DANIELLE, Problèmes relatifs à la déduction des intérêts passifs et à la réalité de certaines dettes, ASA 47 (1978/79), S. 578 ff.

Praxisanweisungen

- Kreisschreiben Nr. 9 der Eidg. Steuerverwaltung - Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998)
- Merkblatt S-02.141 der Eidg. Steuerverwaltung - Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer (Februar 2001)

Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis

Lic. oec. HSG Werner Schmid/Lic. oec. HSG Markus Anderrüthi



Lic. oec. HSG Werner Schmid, Partner, PricewaterhouseCoopers, Zürich/Zug



Lic. oec. HSG Markus Anderrüthi, dipl. Steuerexperte, Senior Manager, PricewaterhouseCoopers, Zug

Inhalt

- | | |
|--|--|
| <p>1 Einleitung</p> <p>2 Bisherige Praxis</p> <p>2.1 Meldeverfahren gemäss Art. 20 VStG</p> <p>2.2 Internationale Sachverhalte</p> <p>2.2.1 Staatsvertraglich zugesicherte Entlastung an der Quelle</p> <p>2.2.1.1 DBA-USA</p> <p>2.2.1.2 DBA-D</p> <p>2.2.2 Kurzschlussverfahren</p> <p>3 Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften</p> <p>3.1 Rechtsgrundlagen</p> <p>3.2 Gegenstand und Voraussetzungen</p> <p>3.3 Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens</p> <p>3.4 Meldung der Dividende an die ESTV</p> <p>3.5 Weitere Bestimmungen</p> <p>4 Kritische Würdigung</p> <p>4.1 Schritt in die richtige Richtung</p> <p>4.2 Positiver Einfluss auf die Rechtssicherheit</p> <p>4.3 Einfluss auf bisherige Meldeverfahren im internationalen Verhältnis</p> <p>4.3.1 Erleichterte Voraussetzungen im Verhältnis zu den USA</p> <p>4.3.2 Keine wesentlichen Änderungen im Verhältnis zu Deutschland</p> <p>4.4 Keine Änderung betreffend Rückerstattungsanspruch an sich</p> | <p>4.5 Reziprozität als störendes Element?</p> <p>4.5.1 Motivation des Bundesrates</p> <p>4.5.2 Das Meldeverfahren im internationalen Vergleich</p> <p>4.6 Ausgestaltung der Formulare</p> <p>4.7 Zusammenspiel mit dem ausländischen Fiskus</p> <p>4.7.1 Umfang der Bestätigung</p> <p>4.7.2 Kritik an der vorgesehenen Bestätigung</p> <p>4.7.3 Vorgesehener Informationsaustausch</p> <p>4.8 Verpasste Chance für den Finanz- und Börsenplatz Schweiz?</p> <p>5 Ausblick – Einfluss der Bilateralen Abkommen II auf das Meldeverfahren</p> <p>6 Fazit</p> <p>Literatur</p> <p>Rechtsgrundlagen und Materialien</p> |
|--|--|

1 Einleitung

Für Dividenden aus Beteiligungen im schweizerischen Konzernverhältnis kann seit dem Jahr 2001 unter bestimmten Bedingungen statt der Entrichtung der Verrechnungssteuer das Meldeverfahren angewendet werden. Eine parlamentarische Motion hatte den Stein für diese wesentliche Praxisänderung ins Rollen gebracht.¹ Seit dem 1.1.2005 ist dieses Verfahren nun auch für internationale Sachverhalte vorgesehen. Der entscheidende Impuls für diese Neuerung kam in diesem Fall aus der Verwaltung. Aufgrund einer Beanstandung der Eidg. Finanzkontrolle betreffend die Rechtssicherheit des sogenannten Kurzschlussverfahrens² haben die daraus entstandenen internen Diskussionen letztendlich zur Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften geführt, welche am 22.12.2004 publiziert wurde³ und auch bei internationalen Strukturen eine Entlastung der Verrechnungssteuer an der Quelle ermöglicht. Damit wurde einer seit geraumer Zeit bestehenden Forderung verschiedener Wirtschaftskreise Folge geleistet. Es ist das Ziel dieses Beitrages, diese neue Praxis in das System der Verrechnungssteuer einzuordnen und die vorgesehene Praxis einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

2 Bisherige Praxis⁴

2.1 Meldeverfahren gemäss Art. 20 VStG

Die Steuerpflicht kann gemäss Verrechnungssteuer-Gesetz entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch eine Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden (Art. 11 Abs. 1 VStG). Im Falle der Anwendung des Meldeverfahrens wird die ansonsten vorgesehene Zweiphasigkeit der Verrechnungssteuer mit der Steuererhebung und der Steuerrückerstattung auf eine Phase reduziert. Das ordentliche Verrechnungssteuerverfahren ist hier mit der Meldung, dass eine steuerbare Leistung entrichtet worden sei, abgeschlossen. Ein Anspruch auf Steuerrückerstattung wird somit obsolet.⁵

Der Zweck der Verrechnungssteuer wird bei der Anwendung des Meldeverfahrens gemäss Art. 20 VStG auf die Sicherungsfunktion reduziert.⁶ Die Meldung soll einzig bewirken, dass die erfolgten Leistungen zur Kenntnis der Steuerbehörden gelangen. Die Fiskalfunktion als im inländischen Verhältnis sekundärer Zweck der Verrechnungssteuer wird ausgeschlossen, da keine Entrichtung der Steuer erfolgt und der Leistungsempfänger somit keine endgültige Belastung aufgrund der Verrechnungssteuer erleidet. Konsequenz daraus ist, dass das im Verrechnungssteuer-Gesetz vorgesehene Meldeverfahren nur dann angewendet wird, wenn der Leistungsempfänger nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf vollständige Rückerstattung dieser Steuer hat.

Bei Erträgen auf beweglichem Kapitalvermögen soll das Meldeverfahren per Gesetz unnötige administrative Umtriebe verhindern oder offenbare Härten vermeiden.⁷ Für die Fälle, in denen das Meldeverfahren zur Anwendung gelangen kann, wird explizit auf die Verordnung zur Verrechnungssteuer verwiesen. Damit wird es dem Bundesrat ermöglicht, die Liste der Anwendungsfälle laufend an die Bedürfnisse und die Erfahrungen aus der Praxis anzupassen. Die beiden Ziele des Meldeverfahrens, nämlich unnötige Umtriebe und offenbare Härten zumindest zu reduzieren, stellen gleichzeitig auch die Schranken des bundesrätlichen Ermessensspielraumes dar.⁸ Andererseits bewirkt diese Delegation der Rechtsetzungskompetenz, dass die in der Verrechnungssteuer-Verordnung definierten Anwendungsfälle abschliessenden Charakter haben.⁹

Sämtliche in der Verordnung genannten Fälle¹⁰ setzen für die Anwendung des Meldeverfahrens voraus, dass die Leistungsempfänger nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten und dass die Zahl der Leistungsempfänger 20 nicht übersteigt.¹¹ In jedem Fall ist ein an die ESTV gerichtetes schriftliches Gesuch erforderlich.

Der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens wurde per 1.1.2001 erweitert. Als weitreichende Neuerung wurde, basierend auf dem Postulat Spoerry, das Melde-

1 Motion vom 21.3.2000 von Frau Ständerätin Vreny Spoerry, welche in der Sommersession 2000 des Ständerates in ein Postulat umgewandelt wurde (AB S 2000 G.-Nr. 00.3084).

2 S. Abschn. 2.2.2.

3 SR 672.203.

4 Die Ausführungen beschränken sich auf das Meldeverfahren bei Kapitalerträgen. Im Zusammenhang mit Versicherungsleistungen ist das Meldeverfahren als Regelfall konzipiert, währenddem es bei Lotteriegewinnen ausgeschlossen ist.

5 Vgl. BAUER-BALMELLI/REICH, Vorbem. N 46.

6 Vgl. BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, S. 98.

7 Vgl. Art. 20 VStG.

8 Vgl. BAUMGARTNER, Art. 20 VStG N 5.

9 Vgl. PFUND, Art. 20 VStG N 6.

10 S. Art. 24 - 26a VStV.

11 Vgl. KRAMER, ASA 54 (1985/86), S. 329 ff., mit ausführlichen Erläuterungen zu den Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen.

verfahren auf Dividenden qualifizierter Beteiligungen im schweizerischen Verhältnis eingeführt.¹² Vom Meldeverfahren kann Gebrauch gemacht werden, wenn es sich um eine rückerstattungsberechtigte inländische Muttergesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft handelt, das Beteiligungsverhältnis unmittelbar mindestens 20% beträgt, es sich bei der Dividende um eine von den Aktionären beschlossene Bardividende handelt und die ausschüttende Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist.¹³

2.2 Internationale Sachverhalte

Im internationalen Verhältnis ergibt sich eine andere Gewichtung der Zwecke der Verrechnungssteuer. Da es im internationalen Verhältnis keine andere schweizerische Steuer zu sichern gibt, verfolgt die Verrechnungssteuer aus schweizerischer Optik ausschliesslich einen direkten Fiskalzweck.¹⁴

Für den ausländischen Leistungsempfänger stellt die an der Quelle erhobene Verrechnungssteuer grundsätzlich eine definitive Belastung dar, soweit diese im Empfängerstaat nicht anrechenbar ist. Eine Rückforderung der Verrechnungssteuer, basierend auf dem Verrechnungssteuer-Gesetz oder der Verrechnungssteuer-Verordnung, bleibt mangels Inländereigenschaft verwehrt.¹⁵ Eine allfällige Entlastungsberechtigung muss sich demnach aufgrund von internationalem Steuerrecht ergeben.

Die von der Schweiz unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen¹⁶ sehen auf den Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen eine teilweise oder vollständige Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer vor, falls die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind und keine missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA vorliegt. IdR kann eine Person ein DBA beanspruchen, wenn sie im Abkommensstaat ansässig ist und an den die Erträge abwerfenden Vermögenswerten die Nutzungsberechtigung besitzt. Die Erfüllung der formellen Rückerstattungsbedingungen, welche ausserhalb der DBA in zusätzlichen zwischenstaatlichen Vereinbarungen festgelegt sind, bleibt vorbehalten.¹⁷

Die Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer erfolgte bisher praktisch ausschliesslich durch Rückerstattung und nur ausnahmsweise durch eine Reduktion an der Quelle resp. im Kurzschlussverfahren.

2.2.1 Staatsvertraglich zugesicherte Entlastung an der Quelle

Eine staatsvertraglich zugesicherte Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer an der Quelle hat die Schweiz bisher nur im Verhältnis zu den USA und Deutschland eingeführt.

2.2.1.1 DBA-USA

Gemäss Art. 4 der Verordnung zum DBA-USA¹⁸ kann einer schweizerischen Gesellschaft auf Gesuch hin bewilligt werden¹⁹, die Dividende an die amerikanische Gesellschaft nur um den im DBA vorgesehenen Sockelsteuersatz von 5% zu kürzen. Diese Reduktion an der Quelle bedingt, dass sämtliche im DBA enthaltenen Voraussetzungen für eine Beanspruchung des privilegierten Sockelsteuersatzes erfüllt sind, insbesondere die grundlegende Voraussetzung, dass die Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10% der Stimmrechte der die Dividende zahlenden Gesellschaft verfügt, sowie die Einhaltung der im DBA-USA enthaltenen Missbrauchsbestimmungen²⁰ (limitation on benefits clause). Zusätzlich ist für eine Reduktion der Verrechnungssteuer an der Quelle erforderlich, dass die amerikanische Gesellschaft unmittelbar über mehr als 50% der Stimmrechte verfügt, die an der Generalversammlung ausgeübt werden können. Diese Bestimmung findet sich nur in den Ausführungsbestimmungen zum DBA-USA und hat somit ausschliesslich Einfluss auf das Rückerstattungsverfahren, nicht aber auf den Rückerstattungsanspruch an sich.²¹

2.2.1.2 DBA-D

Die Vertragsstaaten Schweiz und Deutschland haben sich im Protokoll vom 12.3.2002 zum DBA-D verpflichtet, die Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden

12 Vgl. Art. 26a VStV; MB ESTV Konzernverhältnis.

13 Mit dieser Ausweitung des Anwendungskataloges wurde die Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz erhöht und einer aus Wirtschaftskreisen seit langer Zeit vorgebrachten Forderung nachgekommen.

14 Vgl. BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, S. 209.

15 Eine Ausnahme bilden Erträge aus Anteilen an auslandbezogenen Anlagefonds sowie gewisse Erträge, bei denen der Empfänger ein ausländischer Staat ist (Art. 27 und Art. 28 VStG).

16 Nachfolgend DBA.

17 Vgl. LOCHER, S. 98 f.

18 Stand 15.6.1998; war allerdings bereits unter dem alten DBA-USA möglich.

19 Das Gesuch muss mit Formular 823 (alt) vor Dividendenfälligkeit bei der ESTV eingereicht werden. Die Angaben müssen von einem US-Notar attestiert sein. Die ESTV leitet eine Kopie des Gesuches an die US-Steuerbehörden weiter; vgl. HESS, S. 149.

20 Vgl. Art. 22 DBA-USA.

21 Vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. a VO DBA-USA.

aus wesentlichen Beteiligungen an der Quelle vorzusehen. Die Schweiz hat diese Verpflichtung in der revidierten Verordnung zum DBA-D, welche am 1.7.2003 in Kraft getreten ist, umgesetzt.²² Voraussetzung für eine Entlastung an der Quelle ist, dass die Dividendenempfängerin eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 20% des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft verfügt, wobei das Halten der Anteile über eine Personengesellschaft ebenfalls als unmittelbare Beteiligung gilt.²³ Die Entlastung an der Quelle erfordert das Einreichen eines Gesuches durch die dividendenzahlende Gesellschaft.²⁴ Die an der Quelle erfolgende Entlastung von der Verrechnungssteuer ist bei sämtlichen Leistungen möglich, die sich im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft als Dividende qualifizieren, und ist somit nicht auf Bardividenden beschränkt.

Wird dem Gesuch entsprochen, kann die dividendenzahlende Gesellschaft ihrer wesentlich beteiligten Muttergesellschaft die Dividende ungekürzt ausschütten, da das revidierte DBA-D bei einer sich qualifizierenden Beteiligung eine vollständige Rückerstattung der Quellensteuer vorsieht.²⁵

2.2.2 Kurzschlussverfahren

Beim Kurzschlussverfahren handelt es sich um eine in der Steuerpraxis entwickelte Besonderheit, welche nur in Ausnahmefällen Anwendung findet.²⁶ Das Kurzschlussverfahren kann bei der Ausgabe von Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen sowie bei Liquidationen und Naturalleistungen angewendet werden, sofern die Rückerstattungsbestimmungen aufgrund des anwendbaren DBA und die Missbrauchsbestimmungen erfüllt sind, der Leistungsbetrag CHF 100 000 übersteigt und nicht mehr als drei Leistungsbegünstigte involviert sind.

Sofern sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind, kann der Rückerstattungsanspruch zwecks Verrechnung mit der Verrechnungssteuerschuld an die ESTV zediert werden.²⁷ Zusätzlich zu den im ordentlichen Verfahren vorgesehenen Formalitäten müssen beim Kurzschluss-

verfahren vor der Fälligkeit der Verrechnungssteuer ein entsprechendes Gesuch sowie eine formgültige Zession des Rückerstattungsanspruchs vorhanden sein.

3 Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften

3.1 Rechtsgrundlagen

Am 22.12.2004 hat der Bundesrat, gestützt auf den Bundesbeschluss vom 22.6.1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung²⁸, die Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften²⁹ erlassen. Gleichzeitig wurden die Verordnungen zu den DBA mit Deutschland und den USA, welche wie oben dargelegt bereits ein Meldeverfahren für Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen vorsahen, an die neuen generellen Bestimmungen angepasst.³⁰ Für die Umsetzung der neuen Regelung in die Steuerpraxis hat die ESTV am 22.12.2004 zudem das Kreisschreiben Nr. 6 betreffend das Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften erlassen.³¹

3.2 Gegenstand und Voraussetzungen

Die neuen Bestimmungen sehen vor, dass die Verrechnungssteuer auf schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften nicht oder nur um die im anzuwendenden DBA vorgesehene residuale Verrechnungssteuer gekürzt entrichtet werden muss, sofern die nachfolgenden Bedingungen eingehalten sind:

- Die ausländische Dividendenempfängerin muss in einem Staat ansässig sein, mit welchem die Schweiz ein DBA oder einen anderen Staatsvertrag³² (im Folgenden verkürzt «DBA») abgeschlossen hat.

22 SR 672.913.610.

23 Vgl. HOLENSTEIN, S. 482.

24 Vgl. MB ESTV Meldeverfahren Deutschland; Das Gesuch ist mit Formular 107 zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung innert 30 Tagen nach Fälligkeit bei der ESTV einzureichen.

25 Art. 10 Abs. 4 DBA-D.

26 Das Verfahren basiert auf einer nicht publizierten internen Weisung der ESTV, welche vom 14.11.1980 datiert. Nach der Einführung des Meldeverfahrens bei internationalen Sachverhalten wird diese Praxis wohl keine Anwendung mehr finden.

27 Vgl. BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, S. 171 f.

28 SR 672.2.

29 SR 672.203.

30 VO zum schweizerisch-deutschen DBA (Stand am 11.1.2005; SR 672.913.610); VO zum schweizerisch-amerikanischen DBA (Stand am 11.1.2005; SR 672.933.61).

31 Nachfolgend KS ESTV 6/2004; zwischenzeitlich wurde eine überarbeitete Version publiziert. Diese enthält in der deutschen Fassung keine inhaltlich relevanten Änderungen.

32 Zinsbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 1; zurzeit noch nicht in Kraft).

- Die Kapitalbeteiligung muss wesentlich sein. Der Prozentsatz für die wesentliche Beteiligung bestimmt sich in erster Linie nach dem massgebenden DBA, das zur Beanspruchung einer «zusätzlichen», d. h. den Portfoliosatz übersteigenden, oder vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt.³³ Findet sich im massgebenden DBA keine diesbezügliche Bestimmung, so muss die ausländische Gesellschaft unmittelbar über mindestens 20 % des Kapitals der schweizerischen Gesellschaft verfügen.³⁴
- Sämtliche Voraussetzungen, welche das DBA zur Beanspruchung der Steuerentlastung vorsieht, müssen wie bis anhin erfüllt sein. Die Dividendenempfängerin muss somit das tatsächliche Nutzungsrecht an den Vermögenswerten besitzen. Allfällige Bestimmungen betreffend der Mindesthaltedauer der Beteiligung müssen ebenfalls erfüllt sein.
- Die Dividenden müssen nach dem 31.12.2004 fällig geworden sein.
- Die ausländische Dividendenempfängerin ist abkommensberechtigt.
- Die Beteiligungsquote gemäss DBA ist erfüllt resp., wenn keine solche Quote definiert ist³⁶, die Beteiligungsquote beträgt mindestens 20 %.
- Die Angaben auf dem Formular 823B wurden von der zuständigen ausländischen Steuerbehörde, diejenige auf dem Formular 823 durch einen Notar oder einem Beamten des Konsulats bestätigt.

Der Entscheid wird der schweizerischen Gesellschaft schriftlich mitgeteilt. Wird dem Gesuch entsprochen, wird von der ESTV eine Bewilligung zur Inanspruchnahme des Meldeverfahrens für die Dauer von 3 Jahren erteilt. Bei negativem Bescheid kann der Antragssteller einen anfechtbaren Entscheid verlangen, der mit einer Begründung und einer Rechtsmittelbelehrung zu eröffnen ist.

Fällt während der Gültigkeitsdauer eine der wesentlichen Voraussetzungen für das Meldeverfahren dahin, entfällt die Bewilligung, und die schweizerische Gesellschaft muss die ESTV darüber unverzüglich in Kenntnis setzen.

Im letzten Jahr der Bewilligungsdauer kann ein Gesuch um Erneuerung der Bewilligung für weitere drei Jahre eingereicht werden.

Das Meldeverfahren kann sowohl für Bar- und Sachdividenden als auch für verdeckte Gewinnausschüttungen in Anspruch genommen werden.

3.3 Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens

Schweizerische Gesellschaften, welche die Verrechnungssteuerpflicht im Zusammenhang mit Dividenden gemäss dem neuen Verfahren erfüllen wollen, müssen die ESTV grundsätzlich vor Fälligkeit der Dividende um eine Bewilligung zur Inanspruchnahme des Meldeverfahrens ersuchen.³⁵ Das Gesuch muss belegen, dass die Dividendenempfängerin abkommensberechtigt ist und über die nach dem massgebenden DBA erforderliche Beteiligungsquote verfügt. Zu diesem Zweck ist das Formular durch die zuständige ausländische Steuerbehörde bestätigen zu lassen, im Fall einer amerikanischen Dividendenempfängerin durch einen Notar oder einen Beamten des Konsulats.

Bei der Prüfung des Gesuchs klärt die ESTV ab, ob eine missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA vorliegt. Zu diesem Zweck können von der Verwaltung ergänzende Auskünfte und Unterlagen eingefordert werden. Grundsätzlich wird dem Gesuch entsprochen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

3.4 Meldung der Dividende an die ESTV

Falls bei Ausschüttung der Dividende eine Bewilligung für die Anwendung des Meldeverfahrens vorliegt, ist die Ausrichtung der Dividende unaufgefordert innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit mit dem Formular 108 zu melden. Das Formular 108 ist zusammen mit dem amtlichen Erhebungsformular einzureichen.³⁷ Sieht das entsprechende DBA eine vollständige Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer vor, ist die Dividende ungekürzt an die ausländische Dividendenempfängerin zu überweisen. Ansonsten ist die Dividende um die vorgesehene residuale Verrechnungssteuer gekürzt auszurichten, und die Differenz ist mit der ESTV abzurechnen.

Die Verordnung sieht vor, dass bei Vorliegen wichtiger Gründe das Gesuch um Anwendung des Meldeverfahrens zusammen mit dem Formular 108 und dem Erhebungsformular eingereicht werden kann.³⁸ Ergibt die

33 Konsequenz aus dieser Bestimmung ist, dass das Meldeverfahren nicht angewendet werden kann, wenn gemäss DBA der Portfoliosatz zur Anwendung gelangt.

34 Art. 2 VO internationales Meldeverfahren.

35 Bei ausländischen Muttergesellschaften mit Sitz in den USA ist

das neue Formular 823 anzuwenden. Mit allen anderen Staaten ist das Formular 823B massgebend.

36 Z. B. DBA-DK.

37 Z. B. Formular 103 für AG, Formular 110 für GmbH.

38 Art. 5 Abs. 2 VO internationales Meldeverfahren.

nachträgliche Prüfung der ESTV, dass das Meldeverfahren in ungerechtfertigter Weise in Anspruch genommen wurde, werden die Verrechnungssteuer und ein allfälliger Verzugszins nacherhoben. Gemäss dem KS 6/2004 (Stand 22.12.2004) braucht es für die Anwendung dieses nachträglichen Verfahrens keine solchen wichtigen Gründe, welche das vorgängige Einreichen des Gesuchs verunmöglicht haben. Es bleibt abzuwarten, wie sich die ESTV gegenüber Anträgen aufgrund dieses nachträglichen Verfahrens verhält.

3.5 Weitere Bestimmungen

Die Verordnung über das internationale Meldeverfahren sieht vor, dass es der ESTV vorbehalten ist, den zuständigen ausländischen Steuerbehörden Doppel der Formulare 108 zu übermitteln.

Zudem kann die ESTV darüber entscheiden, ob das Meldeverfahren nur auf die Staaten angewendet wird, welche Gegenrecht gewähren. Die ESTV ist ermächtigt, eine Liste mit den Staaten zu führen, auf die das Meldeverfahren nicht angewendet wird. Diese Liste, welche derzeit keine Staaten enthält, würde als Anhang zur Verordnung über das internationale Meldeverfahren geführt.

4 Kritische Würdigung

4.1 Schritt in die richtige Richtung

Vom Grundsatz her ist die Einführung des Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften in höchstem Masse zu begrüssen. Nebst dem hohen administrativen Aufwand führte der im internationalen Verhältnis einmalig hohe Verrechnungssteuersatz von 35 % mit dem bisherigen Rückerstattungsverfahren dazu, dass z. T. riesige Geldbeträge und somit Zahlungsflüsse den Umweg über Bern machen mussten, anstatt direkt von der ausschüttenden Gesellschaft an deren Aktionäre im Ausland zu fliessen.

Auch eine noch so sorgfältige Handhabung des Antrages auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer führte immer dazu, dass das Verrechnungssteuerguthaben zu mindestens für etliche Tage, wenn nicht Wochen, bei der ESTV blockiert war. Dies, obwohl der Anspruch auf Rückerstattung im Zeitpunkt des Eintreffens der Verrechnungssteuer entstand. Diese systemimmanente Tatsache führte für den betroffenen Konzern zu mannigfaltigen Problemen.

Zum einen wurde dem Konzern ohne zwingenden Grund zumindest für eine gewisse Zeit die – für jedes Unternehmen überlebenswichtige – Liquidität entzogen. Des

Weitern wurde aufgrund der Tatsache, dass die Verrechnungssteuer in Schweizer Franken abgeliefert werden muss, die internationalen Konzerne ihre Bücher aber oft in einer anderen Währung führen, ein bei grossen Beträgen nicht zu unterschätzendes Fremdwährungsrisiko kreiert. Eine Absicherung dagegen war praktisch nicht möglich, da der Zeitpunkt der Rückerstattung nicht bestimmbar war.

Da das Guthaben der rückerstattungsberechtigten Dividendenempfängerin gegenüber der ESTV zudem nicht verzinst wurde, führte das Rückerstattungsverfahren zu erheblichen Zinsnachteilen und damit zu zusätzlichen Finanzierungskosten für den Konzern. Nebst dem Steueraufkommen vereinnahmte der Bund auf dem Rücken der ausländischen Gesellschaften Zinserträge, für die keine explizite gesetzliche Grundlage bestand (was vom Gesetzgeber aufgrund der gewählten Systematik aber wohl gewollt war).

Diese Nachteile und Ungereimtheiten sind nun mit dem Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis wenigstens bei wesentlichen Beteiligungsverhältnissen beseitigt. Für die Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz bedeutet diese Neuerung einen wesentlichen Schritt nach vorne, denn das Schweizer Rückerstattungsverfahren wurde schon seit langer Zeit von verschiedenen Seiten, so auch von den Vertretern direkt betroffener internationaler Konzerne, bemängelt.³⁹

Ob das vom Bundesrat vorgezeichnete und von der Verwaltung umgesetzte Verfahren sämtliche Kritikpunkte zu beseitigen vermag und als vollständig geglückte Konzeption betrachtet werden kann, wird u. a. in den nächsten Abschnitten untersucht.

4.2 Positiver Einfluss auf die Rechtssicherheit

Das von der Verwaltung favorisierte Verfahren mit dem vorgängigen Einreichen des Gesuches um Anwendung des Meldeverfahrens bewirkt, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Ausrichtung der Dividende Kenntnis hat, welcher Steuerbetrag in der Schweiz allenfalls verbleibt. Diese Art Vorbescheid, welcher sich aufgrund des gewählten Verfahrens als Nebenprodukt ergibt, ist im Sinne der Rechtssicherheit positiv zu werten.

Eine ähnliche Rechtssicherheit konnte in der Vergangenheit nur erreicht werden, indem bei der ESTV ein Steuerruling beantragt wurde. Dieser Weg wurde insbesondere von den Beratungsgesellschaften bei aus DBA-

³⁹ Vgl. stellvertretend für viele WAIBEL/GINESTA, S. 339 ff.

rechtlicher Sicht komplizierten Sachverhalten oft beschritten. Es ist aber denkbar, dass von dieser Möglichkeit in vielen Fällen nicht Gebrauch gemacht wurde und das Gesuch um (teilweise) Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Vergangenheit in manchen Fällen zu unliebsamen Überraschungen geführt hat, falls die ESTV dem Rückerstattungsanspruch der ausländischen Dividendenempfängerin nicht entsprach.

Für korrigierende Massnahmen war es in solchen Fällen zu spät, da die Dividende bereits ausgeschüttet und 35 % davon an die ESTV entrichtet worden war. Der negative Entscheid der ESTV hatte somit einen direkten negativen Einfluss auf die finanzielle Situation der beteiligten Gesellschaften, da in der Liquiditätsplanung der Dividendenempfängerin dieser sofortige und möglicherweise endgültige Liquiditätsabfluss nicht einkalkuliert war.

Alle Gesellschaften, die sich für das Meldeverfahren entscheiden und vorgängig zur Entrichtung der Dividende eine Bewilligung von der ESTV erhalten haben, werden inskünftig von solchen Überraschungen verschont bleiben, sofern die rechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausschüttung noch den Verhältnissen im Zeitpunkt der Einreichung des Gesuchs entsprechen.

4.3 Einfluss auf bisherige Meldeverfahren im internationalen Verhältnis

4.3.1 Erleichterte Voraussetzungen im Verhältnis zu den USA

Mit der Anpassung der Verordnung zum DBA-USA vom 22.12.2004 an die Verordnung über das internationale Meldeverfahren entfällt die zusätzliche Voraussetzung, dass die Antragstellerin für die Anwendung des Meldeverfahrens mehr als 50 % der Stimmrechte an der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft auf sich vereinen muss. Neu muss die amerikanische Gesellschaft unmittelbar über mindestens 10 % der Stimmrechte, die in der Generalversammlung ausgeübt werden können, verfügen.⁴⁰ Diese Beteiligungshöhe ist nun im Einklang mit der im DBA-USA für die Anwendung des privilegierten Steuersatzes geforderten Mindestbeteiligung.

In Konzernverhältnissen dürfte diese Erleichterung vor allem bei Joint-Venture-Strukturen zu spürbaren Verbesserungen führen. Da für die Gewährung des Meldeverfahrens ein Anteil von 50 % an den Stimmrechten nicht ausreichend war, konnte zumindest ein Joint-Venture-Partner (im Falle eines 50/50-Joint-Venture sogar

beide Parteien) nicht vom Meldeverfahren profitieren. Aufgrund der neuen Bestimmungen werden sich neu beide Partner für das Meldeverfahren qualifizieren.

Aus der Sicht institutioneller Investoren aus den USA gewinnen schweizerische Gesellschaften als Investitionsobjekte an Attraktivität. Eine unmittelbare Stimmrechtsbeteiligung von über 10 % reicht bereits aus, um direkt die um die Residualsteuer von 5 % gekürzte Dividende vereinnahmen zu können.⁴¹

Ansonsten ergeben sich im Verhältnis zu US-amerikanischen Dividendenempfängern keine Änderungen. Das bisherige Verfahren wird beibehalten.⁴²

4.3.2 Keine wesentlichen Änderungen im Verhältnis zu Deutschland

Im Verhältnis zu Deutschland wird das bisherige Formular 107 (Gesuch um Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 20 %) durch das Formular 823B ersetzt. Bezüglich der erforderlichen Angaben resultieren keine wesentlichen Änderungen. Insbesondere wurde der an das deutsche Finanzamt gerichtete Bestätigungstext des Formulars 107 beinahe wortwörtlich ins Formular 823B übernommen. Der Umfang der Bestätigung⁴³ bleibt exakt derselbe.

Nach dem alten Verfahren hatte die deutsche Muttergesellschaft die schweizerische Tochtergesellschaft angewiesen, die Dividende ohne Kürzung um die Verrechnungssteuer auszuschütten, was durch das besagte Formular 107 ermöglicht wurde. Nach dem neuen Verfahren kommt der Impuls nicht mehr von der Dividendenempfängerin, sondern von der schweizerischen Gesellschaft.

4.4 Keine Änderung betreffend Rückerstattungsanspruch an sich

Die ESTV wurde vom Bundesrat gemäss Art.3 Abs.3 der Verordnung über das internationale Meldeverfahren beauftragt, vor Erteilung der Bewilligung für das Meldeverfahren zu prüfen, ob die ausländische Gesellschaft nach dem massgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen Anspruch auf eine Entlastung hat. Im KS 6/2004 wird zu diesem Thema ausgeführt, dass es der ESTV bei der Überprüfung des Gesuches gestattet ist, nötigenfalls ergänzende Auskünfte und Unterlagen einzufordern.

40 Art. 4 Abs. 2 lit. a VO DBA-USA.

41 Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA iVm Art. 4 Abs. 2 lit. a VO DBA-USA.

42 Das überarbeitete Formular 823 sollte sich einzig bezüglich der erforderlichen Stimmrechte unterscheiden.

43 S. Abschn. 4.7.1.

Gegen diese Formulierung ist nichts einzuwenden, wenn die mit dem Gesuch eingereichten Informationen nicht ausreichen, um eine abschliessende Beurteilung vorzunehmen.

Insbesondere muss die ESTV auch sicherstellen, dass durch die Gewährung des Meldeverfahrens – was implizit der Bestätigung gleichkommt, dass der privilegierte DBA-Satz für Dividendenerträge zur Anwendung gelangt – kein Abkommensmissbrauch resultiert. Ein Abkommensmissbrauch liegt grundsätzlich dann vor, wenn die Abkommensvorteile direkt oder indirekt Personen zugute kommen, die aufgrund einer Ansässigkeit in einem Drittstaat nicht abkommensberechtigt sind.⁴⁴

Im Verhältnis zu den USA ist wie erwähnt das Formular 823 zu verwenden. Zusammen mit diesem Formular muss von der amerikanischen Dividendenempfängerin ein Fragebogen⁴⁵ eingereicht werden, mit welchem geprüft wird, ob die Missbrauchsbestimmungen gemäss Art. 22 DBA-USA⁴⁶ erfüllt sind. Diese Angaben sind von einem amerikanischen Notar oder Konsulatsbeamten zu attestieren. Die Überprüfung, ob die im DBA-USA enthaltenen Missbrauchsbestimmungen eingehalten sind, bilden demzufolge einen Bestandteil des offiziellen Verfahrens und werden in jedem Fall überprüft. Bei diesem Verfahren sind grundsätzlich keine weiteren Auskünfte mehr notwendig.

In allen anderen Fällen, bei denen das Formular 823B zur Anwendung gelangt, wird nicht auf die konkreten Missbrauchsvorschriften Bezug genommen. Überprüft wird nur, ob die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Anwendung eines DBA – Ansässigkeit im Abkommensstaat (residence) und uneingeschränkte Nutzungsberechtigung an den Vermögenswerten, welche den Ertrag abwerfen (beneficial ownership) – erfüllt sind.⁴⁷

Es muss davon ausgegangen werden, dass die ESTV bei der Beurteilung des Rückerstattungsanspruchs an ihrer bisherigen Praxis grundsätzlich festhält. Insbesondere auch an der während langem heftig kritisierten Altreservenpraxis, bei der die jüngsten Erfahrungen auf eine differenziertere Anwendung – nämlich auf eine Beschränkung auf Missbrauchsfälle – hindeuten.⁴⁸ Ein Problem der Altreserven besteht gemäss der ESTV grundsätzlich dann, wenn aufgrund einer Transaktion sich die ausschüttbaren Reserven neu für einen vorteilhafteren Sockelsteuersatz qualifizieren als unter dem alten Beteili-

gungsverhältnis. Damit die unter die Altreservenpraxis fallenden Fälle durch die ESTV überhaupt erkannt und beurteilt werden können, muss sie von den Steuerpflichtigen zusätzliche Dokumente und Informationen verlangen. Aus den Formularen 823 resp. 823B kann der Sachbearbeiter höchstens Hinweise auf potentielle Altreservenfälle gewinnen, da bezüglich der Dividendenschuldnerin das Datum der Gründung und bezüglich der Dividendenempfängerin der Zeitpunkt, seit dem die Beteiligung gehalten wird, angegeben werden müssen. Falls der Beginn der Beteiligungsdauer im Vergleich zur Gründung ein jüngeres Datum aufweist, ist mit Rückfragen der ESTV zu rechnen.

In den Fällen, in denen die Dividendenempfängerin in einem Staat ansässig ist, mit dem die Schweiz ein Abkommen für eine vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer abgeschlossen hat⁴⁹ und zudem noch nie eine Dividende geschüttet wurde, muss damit gerechnet werden, dass die ESTV der ausländischen Muttergesellschaft den Fragenkatalog zustellt, welcher im Zusammenhang mit der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden geschaffen wurde.

Es wird sich weisen, wie sich die ESTV bei den vielen zu erwartenden Gesuchen um Anwendung des Meldeverfahrens bezüglich der Prüfung des Rückerstattungsanspruchs verhält. Bei einer sorgfältigen Überprüfung des Anspruchs durch die Verwaltung muss bei Strukturen, in denen noch nie eine Dividende ausgeschüttet wurde, damit gerechnet werden, dass zumindest zusätzliche Dokumente eingefordert werden.

4.5 Reziprozität als störendes Element?

4.5.1 Motivation des Bundesrates

Die Verordnung über das internationale Meldeverfahren sieht explizit vor, dass die ESTV darüber entscheidet, inwieweit das Meldeverfahren nur auf Staaten angewendet wird, die bezüglich des Rückerstattungsverfahrens Gegenseitigkeit gewähren. Im KS 6/2004 wird diese an die Verwaltung delegierte Entscheidungsbefugnis mit keinem Wort erwähnt. Diese Beobachtung deckt sich mit der Auskunft der ESTV, dass derzeit nicht geplant sei, eine solche black list zu führen. Trotzdem stellt sich die Frage, weshalb der Bundesrat diese Hintertüre für eine mögliche Verweigerung des Meldeverfahrens in die Verordnung eingefügt hat. In Bezug auf die durch das Verfahren gewollte und grundsätzlich auch erzielte Er-

44 Vgl. LUTZ, S. 19.

45 Questionnaire to form 823.

46 «Einschränkung von Abkommensvorteilen» oder «Limitation on Benefits».

47 Vgl. LOCHER, S. 135.

48 Ausführlich dazu BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis, S. 201 ff.

49 Derzeit sehen das die Abkommen mit Dänemark, Deutschland, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich und Schweden vor.

höhung der Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz ist diese Klausel kontraproduktiv.

Dieser Vorbehalt ist wohl als mögliches Druckmittel gegenüber ausländischen Steuerbehörden zu betrachten. Wie der untenstehende Vergleich des Meldeverfahrens im internationalen Verhältnis zeigt, gibt es einige Staaten, die im Verhältnis zur Schweiz keine Entlastung an der Quelle vorsehen. Obschon das Rückerstattungsverfahren an sich nicht direkt in den DBA, sondern in ausführenden unilateralen Rechtsquellen festgelegt ist, kann bei DBA-Neuverhandlungen das Rückerstattungsverfahren Gegenstand der Verhandlungen sein.⁵⁰ Aufgrund des Art. 8 der Verordnung über das internationale Meldeverfahren kann davon ausgegangen werden, dass sich die schweizerischen Vertreter bei DBA-Neuverhandlungen mit diesen Staaten dafür einsetzen, dass sie gegenüber der Schweiz zumindest bei Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen inskünftig ebenfalls eine Entlastung an der Quelle gewähren.

Auf jeden Fall kann (und sollte) dieses Druckmittel über das anzuwendende Verfahren bezüglich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch bei Verhandlungen mit Staaten, mit denen die Schweiz noch kein DBA abgeschlossen hat, eingesetzt werden.

Sofern die Verwaltung die von ihr geäusserte Absicht umsetzt, das Meldeverfahren im Verhältnis zu allen Staaten anzuwenden und die Reziprozität – Bedingung gemäss Art. 8 der Verordnung über das internationale Meldeverfahren – nicht anzuwenden, sondern nur als Druckmittel bei DBA-Neuverhandlungen einzusetzen, ist gegen diese Bestimmung als verhandlungstaktisches Mittel nichts einzuwenden.

4.5.2 Das Meldeverfahren im internationalen Vergleich

Eine Analyse der Rückerstattungsverfahren in den Ländern, mit denen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, zeigt, dass eine klare Mehrheit der Länder bei Vorliegen einer massgeblichen Beteiligung eine Entlastung an der Quelle vorsehen, wobei grundsätzlich das Adresssystem und das Antragsystem zu unterscheiden sind. Beim Antragsystem kann weiter unterschieden werden, ob in irgendeiner Art und Weise eine Bestätigung der Angaben durch die schweizeri-

schen Steuerbehörden notwendig ist. Eine überwiegende Mehrheit der Staaten hat sich für das Antragsystem mit Bestätigung der schweizerischen Steuerbehörden entschieden, so auch eine Vielzahl europäischer Staaten.⁵¹ Dieses Verfahren entspricht in den Grundsätzen dem Meldeverfahren, wie es die Schweiz seit dem 1.1.2005 vorsieht. Je nach Art und Umfang der Bestätigung resultiert dieses Verfahren in einer recht hohen Sicherheit für den ausländischen Staat, dass der privilegierte Quellensteuersatz korrekterweise gewährt wird.

Eine Minderheit der Staaten sieht gegenüber schweizerischen Dividendenempfängern ein zweiphasiges Verfahren mit Steuerentrichtung und nachfolgender Steuerrückerstattung mittels Antrags vor.⁵² Diese Staaten setzen sich, da sie bezüglich des Meldeverfahrens kein Gegenrecht gewähren, potentiell der Gefahr aus, dass die Schweiz ihnen gegenüber das Meldeverfahren verweigert.

Es bleibt zu hoffen, dass diese Staaten von den Entwicklungen in der Schweiz Kenntnis nehmen und auf längere Frist gegenüber der Schweiz ebenfalls eine Entlastung an der Quelle einführen. Allenfalls kann die Schweiz bei Neuverhandlungen der DBA mit diesen Staaten diesen Prozess beschleunigen, was den Holdingstandort Schweiz weiter stärken würde.

4.6 Ausgestaltung der Formulare

Gemäss der Verordnung über das internationale Meldeverfahren sind eine gleichzeitige Einreichung des Gesuchs für die Anwendung des Meldeverfahrens und die Meldung der steuerbaren Leistung nur bei Vorliegen wichtiger Gründe möglich. Die vorgesehene Vorgehensweise besteht also darin, dass das Gesuch vor Ausrichtung der Dividende eingereicht wird. Selbstredend wird eine Mehrheit der Gesellschaften, welche von dem Meldeverfahren profitieren wollen, das Gesuch in den ersten Monaten des Jahres 2005 einreichen.

Bis Fertigstellung dieses Artikels sind die offiziellen Formulare 823 resp. 823B bei der ESTV noch nicht erhältlich. Sie sind jedoch zumindest teilweise als Download vom Internetsite der ESTV⁵³ verfügbar, und die ausgedruckten Formulare werden von der ESTV als vollwertiger Ersatz akzeptiert.

50 Vgl. Protokoll vom 12.3.2002 zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland (Revisionsprotokoll), in welchem sich die Vertragsstaaten für eine Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an der Quelle verpflichtet haben.

51 Ca. 30 Staaten, so z. B. wichtige europäische Industriestaaten und Finanzzentren wie Belgien, Deutschland (Beteiligungen ab 10%), Frankreich, Griechenland, Grossbritannien (teilwei-

se), Italien (ausser an Zwischenstellen gezahlte Dividenden), Luxemburg, Russland, Spanien.

52 Dänemark (teilweise), Irland (teilweise), Italien (an Zwischenstellen bezahlte Dividenden), Niederlande, Norwegen (an Zwischenstellen bezahlte Dividenden), Österreich, Schweden.

53 Vgl. www.ESTV.admin.ch; Formulare derzeit in den Sprachen Deutsch, Französisch und Englisch verfügbar.

Das Formular 823, welches für eine Empfängerin einer Dividende mit Sitz in den USA vorgesehen ist, war während des Monats Januar allerdings selbst als Download nicht verfügbar, da die bisherige Fassung überarbeitet wurde (Stimmrechtserfordernis von 10 % versus 50 %).

Mit Bezug auf das Formular 823B, welches definitiv aufgeschaltet ist, erstaunt vor allem, dass es zuerst ausschliesslich in deutscher Sprache vorhanden war. Wollte man zu Beginn des Jahres 2005 das Verfahren in die Wege leiten, sah man sich gezwungen, dem ausländischen Fiskus einen in deutscher Sprache abgefassten Text zur Bestätigung zu unterbreiten.

Diese Beobachtungen legen die Vermutung nahe, dass die ESTV die Formulare unter grossem Zeitdruck erarbeiten und den Steuerpflichtigen zur Verfügung stellen musste. Diese in der Zwischenzeit behobenen Schwachstellen werden aber gerne in Kauf genommen, weil das Meldeverfahren sonst eventuell erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft getreten wäre.

4.7 Zusammenspiel mit dem ausländischen Fiskus

4.7.1 Umfang der Bestätigung

Bevor das Formular 823B, welches als Gesuch um Bewilligung der Anwendung des Meldeverfahrens in allen Fällen ausser mit den USA dient, bei der ESTV eingereicht werden kann, muss die zuständige ausländische Steuerbehörde auf dem Formular eine Bestätigung anbringen.⁵⁴

In der gegenwärtig verfügbaren deutschen und englischen Fassung des Formulars müssen durch die ausländische Steuerbehörde die folgenden Punkte bestätigt werden:

1. Ansässigkeit (im Sinne des massgebenden Doppelbesteuerungsabkommens) der Dividendenempfängerin im Zeitpunkt der Ertragsfälligkeit der Dividende im eigenen Staat;
2. Heranziehung der Dividendenempfängerin zu den Steuern vom Einkommen sowie Überwachung der effektiven Versteuerung der Erträge;
3. Korrektheit der von der Dividendenempfängerin auf dem Formular gemachten Angaben.

In der französischen Fassung wird in Bezug auf den zweiten Punkt hingegen lediglich eine Bestätigung dafür verlangt, dass die tatsächliche Versteuerung der Erträge

überwacht wird, soweit diese nach Massgabe des Gesetzes steuerbar sind.

4.7.2 Kritik an der vorgesehenen Bestätigung

Es erstaunt vor allem der je nach sprachlicher Fassung des Formulars unterschiedliche materielle Umfang der erforderlichen Bestätigung. Das war und kann wohl nicht beabsichtigt gewesen sein.

Gegen die Bestätigung der Ansässigkeit sowie die Korrektheit der im Zusammenhang mit der Dividendenempfängerin gemachten Angaben ist in keiner Weise etwas einzuwenden. Insbesondere die Ansässigkeit, welche eine Grundvoraussetzung der Anwendbarkeit eines jeden DBA darstellt, kann am besten durch die Steuerbehörden des Ansässigkeitsstaates bestätigt werden, da dieses Kriterium an der unbeschränkten Steuerpflicht im entsprechenden Staat anknüpft.

Stossend erscheint aber die in der deutschen und englischen Fassung erforderliche Bestätigung, dass die Dividende im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Besteuerung unterliegt, obwohl die schweizerischen DBA grundsätzlich keine sogenannten subject-to-tax-Klauseln enthalten⁵⁵. Auch im alten Rückerstattungsverfahren wurde z. T. dem ausländischen Fiskus die Frage nach der Besteuerung gestellt.⁵⁶ Dies hatte im Einzelfalle wohl eine gewisse Berechtigung⁵⁷, hat aber als generelle Voraussetzung für die Anwendung des in den DBA vorgesehenen residualen Steuersatzes der Verrechnungssteuer keine Rechtsgrundlage. In der Tat sind in der Praxis bereits Fälle vorgekommen, in denen sich z. B. der österreichische Fiskus zunächst geweigert hat, die deutsche Fassung des Formulars 823B zu unterzeichnen, weil in Österreich Dividenden nicht gewinnsteuerpflichtig sind.

Dass die verschiedenen sprachlichen Fassungen des Formulars 823B gleichbedeutend sein müssen, scheint wohl eine Selbstverständlichkeit, und es ist anzunehmen, dass dies in den endgültigen Formularen der Fall sein wird. Dabei sind der deutsche und der englische Text der von den ausländischen Steuerbehörden verlangten Bestätigung dem französischen Text anzupassen.

4.7.3 Vorgesehener Informationsaustausch

Art. 7 der Verordnung über das internationale Meldeverfahren sieht vor, dass die ESTV den zuständigen Steuer-

54 Das im Verhältnis zur USA anzuwendende Formular 823 sieht keine Bestätigung durch den amerikanischen Fiskus vor. Allerdings muss die Korrektheit des zusätzlichen Fragebogens («Questionnaire to form 823») durch einen Notar oder Konsularbeamten attestiert werden.

55 Ausführlich dazu LUTZ, S. 87 ff.

56 Vgl. z. B. Formular 60 der ESTV.

57 Siehe z. B. Art. 21 DBA-SGP.

behörden Doppel der Formulare 108 übermitteln kann. Im Verhältnis zu den USA ist dieser Informationsaustausch in der Verordnung zum DBA vorgesehen und entspricht somit einer korrekten Anwendung des DBA.⁵⁸ In Bezug auf alle anderen Staaten wäre eine solche Meldung allerdings nicht nötig.

Die Schweiz setzt sich bei DBA-Verhandlungen immer für eine «kleine» Auskunftsklausel ein, bei der nur die zur richtigen Anwendung des Abkommens oder zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme notwendigen Auskünfte erteilt werden.⁵⁹ Informationen, die nur zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts dienen, werden nicht preisgegeben. Eine Spontanmeldung der im Formular 108 enthaltenen Informationen dient aber einzig der Anwendung des innerstaatlichen Rechts der Dividendenempfängerin und sollte demnach grundsätzlich unterbleiben.

Für die ausländischen Steuerbehörden resultiert das Meldeverfahren in einem Informationsverlust. Aufgrund der erforderlichen Bestätigung nach dem alten Rückerstattungsverfahren gelangte der ausländische Fiskus automatisch zur Information über das Datum und die Höhe der ausgeschütteten Dividende, was aufgrund des Meldeverfahrens wegfällt. Es ist denkbar, dass der Bundesrat den Art. 7 der Verordnung über das internationale Meldeverfahren eingeführt hat, um dem schweizerischen Steuersystem keine weitere Angriffsfläche hinzuzufügen.

Es ist dennoch zu hoffen, dass die ESTV die Kann-Vorschrift bezüglich der Übermittlung des Formulars 108 nur dann anwendet, wenn dies im entsprechenden DBA oder den dazugehörigen Ausführungsbestimmungen explizit vorgesehen ist.

4.8 Verpasste Chance für den Finanz- und Börsenplatz Schweiz?

Wie bereits ausgeführt, betrifft die neue Praxis ausschliesslich das Verfahren für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis, berührt aber in keiner Weise den Anspruch auf Rückerstattung an sich. Der Bundesrat hat das wirtschaftsfreundliche Meldeverfahren nur vorgesehen, wenn sich das Beteiligungsverhältnis für den privilegierten DBA-Satz qualifiziert, d. h., wenn eine massgebliche Beteiligung vorliegt.

Es ist schade, dass die Hürde für die Anwendung des Meldeverfahrens so hoch gelegt wurde. Eine Mindestbeteiligungsquote von 5% hätte den Finanz-, aber auch den Börsenplatz Schweiz massgeblich gestärkt. Schweizerische Unternehmen wären für ausländische institutionelle Investoren als Investitionsobjekte attraktiver geworden, da deren Dividenden einfacher, d. h. direkt zum DBA-Satz hätten vereinnahmt werden können.⁶⁰

Noch wichtiger aber wäre eine tiefere Quote als Signal des Finanzplatzes Schweiz für zuwanderungswillige ausländische Unternehmen gewesen. Aufgrund sich verschärfender Rahmenbedingungen in manchen ausländischen Staaten⁶¹ enthält die strategische Agenda von immer mehr Unternehmen die grundsätzliche Frage der Wahl des Standortes. Für solche Gesellschaften bedeutet die Schweiz mit ihren Standortvorteilen immer eine mögliche Alternative. Diskussionen mit Vertretern solcher Unternehmen haben aber oft gezeigt, dass im internationalen Verhältnis das Erstattungsverfahren zu wenig aktionärsfreundlich ist und deshalb den bestehenden institutionellen Beteiligten ein Umzug des Unternehmens in die Schweiz nicht schmackhaft gemacht werden kann. Die Anwendung des Meldeverfahrens bereits ab einer Quote von 5% hätte zumindest geholfen, dieses Argument gegen den Standort Schweiz zu schwächen.

Gerade für Ansiedlungsprojekte von ausländischen börsenkotierten Unternehmen wäre eine für die Anwendung des Meldeverfahrens erforderliche Mindestquote von höchstens 5% von grosser Wichtigkeit.

5 Ausblick – Einfluss der Bilateralen Abkommen II auf das Meldeverfahren

Mit dem Anschluss der Schweiz an die Mutter-/Tochter-Richtlinie aufgrund von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, welches voraussichtlich am 1.7.2005 in Kraft tritt, wird zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten die Quellensteuerbelastung auf Dividendenzahlungen vollständig eliminiert, sofern die Muttergesellschaft eine direkte Beteiligung von mindestens 25% des Kapitals während mindestens zweier Jahre hält.

Das Zinsbesteuerungsabkommen gehört zu den so genannten anderen Staatsverträgen, wie sie in der Verordnung über das internationale Meldeverfahren und

58 Vgl. Art. 20 VO DBA-USA.

59 Vgl. LOCHER, S. 577.

60 Dieses Anliegen wurde im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens leider von keiner Seite geltend gemacht.

61 Z. B. Dänemark aufgrund der immer umfassender werdenden CFC-Bestimmungen.

dem KS ESTV 6/2004 genannt werden. Somit sollte das Meldeverfahren auch in Bezug auf das Zinsbesteuerungsabkommen angewendet werden können. Es werden vor allem Dividendenempfänger in denjenigen Staaten profitieren, welche mit der Schweiz bis heute kein DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen haben (z. B. Zypern und Malta). Ab dem 1.7.2005 profitieren diese Gesellschaften nicht nur von der vollständigen Reduktion der schweizerischen Verrechnungssteuer, sondern es kann zusätzlich das Meldeverfahren angewendet werden, sofern die oben genannten Bedingungen eingehalten sind.

Fliessen die Dividende in einen EU-Staat, mit welchem ein DBA mit der Schweiz in Kraft ist, kann die Dividenden zahlende Gesellschaft zwischen der Anwendung des entsprechenden bilateralen Abkommens und dem DBA wählen.

6 Fazit

Die Einführung des Meldeverfahrens für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis ist aus mehreren Gründen äusserst begrüssenswert:

- Sie fördert die Standortattraktivität der Schweiz, indem ausländischen Gesellschaften mit massgeblichen Beteiligungen eine Befreiung an der Quelle gewährt wird und ihnen damit das umständliche und teilweise kostenintensive Erstattungsverfahren erspart bleibt.
- Das Meldeverfahren fördert die Rechtssicherheit in Bezug auf die tatsächliche Gewährung der in den DBA vorgesehenen Quellensteuersätze auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen.
- Die grundsätzlich dreijährige Gültigkeitsdauer der Bewilligung vermindert den administrativen Aufwand sowohl des Steuerpflichtigen als auch der Verwaltung.

Dass die Einführung unter erheblichem Zeitdruck erfolgte, ist offensichtlich, bestehen doch auch im jetzigen Zeitpunkt noch gewisse Ungereimtheiten, wie z. B. die je nach sprachlicher Fassung des Formulars 823B unterschiedliche Formulierung der von den ausländischen Steuerbehörden abzugebenden Bestätigung. Solche Unebenheiten lassen sich indessen korrigieren, und es war unseres Erachtens für den Standort Schweiz wichtiger, das Meldeverfahren schon per 1.1.2005 einzuführen, als später eine administrativ perfekte Fassung vorzulegen.

Selbstverständlich bleibt die Erwartung, dass:

- in der endgültigen Fassung der deutschen und der englischen Version die abzugebende Bestätigung

der ausländischen Steuerbehörden auf die Überwachung der Versteuerung der Dividendenerträge, soweit diese nach Massgabe des Gesetzes überhaupt steuerbar sind, beschränkt bleibt;

- die Anwendung der Reziprozität mit äusserster Zurückhaltung gehandhabt wird;
- die Weiterleitung von Formular 108 an den ausländischen Fiskus auf die im jeweiligen DBA oder den dazugehörigen Ausführungsbestimmungen vorgesehenen Fälle beschränkt bleibt.

Schade ist, dass der Bundesrat nicht den Mut gehabt hat, einen Schritt weiter zu gehen und die minimale Beteiligung für das Meldeverfahren im Interesse ausländischer institutioneller Investoren auf z. B. 5% zu reduzieren, um so die Zuwanderung breiter gestreuter, auch börsenkotierter ausländischer Gesellschaften zu fördern.

Literatur

- BAUMGARTNER IVO P., Art. 20, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001 (zit.: Sicherungszweck)
- BAUER-BALMELLI MAJA, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, S. 201 ff (zit.: Altreservenpraxis)
- BAUER-BALMELLI MAJA/REICH MARKUS, Vorbemerkungen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005
- HESS ERIC, Withholding taxation and relief for foreign withholding taxes, ASA 65 (1996/97), S. 147 ff.
- HOLENSTEIN DANIEL, Änderungen der Verordnung zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, StR 2003, S. 482 ff.
- KRAMER MAX, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, ASA 54 (1985/86), S. 329 ff.
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2000
- LUTZ GEORG, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2000

PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 5, Basel 1971

WAIBEL TONY/GINESTA ENRIQUE, Der Steuerstandort Schweiz aus Sicht eines internationalen Industriekonzerns, ST 1996, S. 339 ff.

Rechtsgrundlagen und Materialien

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 23.11.1973, SR. 0.672.931.41 (zit.: DBA-DK)

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

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

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, vom 26.10.2004, SR 0.642.026.81 (zurzeit: BBl 2004, 6541 ff.; zit.: Zinsbesteuerungsabkommen)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 25.11.1975, SR 0.672.968.91 (zit.: DBA-SGP)

Bundesbeschluss vom 22.6.1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, SR 672.2

Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), vom 13.10.1965, SR 642.21

Merkblatt Nr. S-025.116 der Eidg. Steuerverwaltung, vom Januar 2001 (Stand am 30.6.2002), Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden aus Beteiligungen im schweizerischen Konzernverhältnis (Art. 26a VStV) (zit.: MB ESTV Konzernverhältnis)

Merkblatt Nr. S-025.117 der Eidg. Steuerverwaltung, vom Juni 2003, Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden einer schweizerischen Gesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft (Art. 3 VO DBA-D) (zit.: MB ESTV Meldeverfahren Deutschland)

Kreisschreiben Nr. 6 der Eidg. Steuerverwaltung, vom 22.12.2004, betreffend Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (zit.: KS ESTV 6/2004)

Revisionsprotokoll vom 12.3.2002 zu dem Abkommen vom 11.8.1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in der Fassung des Protokolls vom 21.12.1992, SR 0.672.913.623

Verordnung vom 22.12.2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, SR 672.203 (zit.: V internationales Meldeverfahren)

Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 15.6.1998 (Stand am 11.1.2005), SR 672.933.61 (zit.: VO DBA-USA)

Verordnung zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, vom 30.4.2003 (Stand am 11.1.2005), SR 672.913.610

Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV), vom 19.12.1966 (Stand 28.12.2000), SR 642.211

Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.),

Kommentar zum Aargauer Steuergesetz

2. Auflage, Muri-Bern 2004

Rezensent: Dr. oec. HSG Kurt Arnold*

Inhalt

- 1 **Einleitung**
- 2 **Kantonale Kommentare – noch immer ein Bedürfnis?**
- 3 **Ein weitgehend neuer Kommentar**
- 4 **Charakter und Inhalt**
- 5 **Breite Akzeptanz**
- 6 **Würdigung**

1 Einleitung

Kommentare zum schweizerischen Steuerrecht haben Tradition. Der Zürcher oder Basler Kommentar zum jeweiligen kantonalen Recht beispielsweise oder die Kommentare Masshardt oder Känzig zum Wehrsteuerbeschluss und zur direkten Bundessteuer waren über sehr lange Zeit nicht nur für die Auslegung der beschriebenen Gesetze das Mass der Dinge. Sie beeinflussten ganz entscheidend die Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung von Bund und Kantonen. Insofern wirkten sie auch als faktische Wegbereiter des Steuerharmonisierungsgesetzes. Sukzessive entstand auch in anderen Kantonen das Bedürfnis nach strukturierter Publikation von kantonaler Verwaltungspraxis und Rechtsprechung sowie nach deren Kommentierung. Es fanden sich glücklicherweise Autorinnen und Autoren, die immerhin Wegweiser (z. B. St.Gallen) oder Leitsätze (z. B. Luzern, Obwalden) zu den jeweiligen kantonalen Steuerordnungen verfassten. Kommentare mit vertiefter Analyse und Auseinandersetzung mit Praxis und Lehre blieben jedoch die Ausnahme. Dazu zählt die erstmalige Publikation eines umfassenden Kommentars zum Aargauer Steuergesetz im Jahre 1991¹. Seither hat sich hinsichtlich der Möglichkeiten, Steuerpflichtige, Berater und rechtsanwendende Instanzen zu informieren, vieles getan. Mit den modernen elektronischen Mitteln können Gesetzes- und Praxisänderungen sowie Neuerungen in der Rechtsprechung mühelos und rasch veröffentlicht werden. Die eidgenössische Steuerverwaltung wie auch alle kantonalen Steuerämter bieten heute eigene Websites an. Deren Form und Inhalt variieren zwar sehr stark. Sie eröffnen jedoch in allen Fällen einem breiten Personenkreis den leichten Zugang zu einer Fülle von Informationen, die stets den neuesten Stand von Praxis und Rechtsprechung wiedergeben. Macht diese Entwicklung in der Informationstechnologie den traditionellen Kommentar in Buchform nicht überflüssig? Dies scheint jedenfalls nicht die Auffassung der Herausgeber der Anfang 2004 erschienenen zweiten Auflage des Kommentars zum Aargauer Steuergesetz ge-

* Steuerkonsulent, Erlinsbach (Aargau)

1 JÜRIG BAUR/MARIANNE KLÖTI-WEBER/WALTER KOCH/BERNHARD MEIER/URS URSPRUNG, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991.

wesen zu sein. Sie haben es auf sich genommen, die erste Auflage nicht nur à jour zu bringen, sondern einen sehr gründlich überarbeiteten und weit umfangreicheren Kommentar zu publizieren.

2 Kantonale Kommentare – noch immer ein Bedürfnis?

Mit dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, das seit dem 1. Januar 1993 in Kraft ist, wollte der Gesetzgeber die kantonalen Vorschriften vor allem auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögenssteuern sowie der Gewinn- und Kapitalsteuern weitgehend vereinheitlichen. Der Bund machte mit dem StHG von seiner Verfassungskompetenz Gebrauch, Grundsätze über die Steuersubjekte und -objekte, die Bemessung, das Verfahren und das Steuerstrafrecht zu erlassen. Nach Ablauf der achtjährigen Übergangsfrist hätte folglich in diesen Sachbereichen ab dem 1. Januar 2001 in allen Kantonen das gleiche Rechtsverständnis herrschen sollen. Und dieses hätte wiederum mit jenem zum Bundesgesetz zur direkten Bundessteuer harmonisieren müssen.

Das Steuerharmonisierungsgesetz wie auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer sind in neuester Zeit ausführlich und durch kompetente Autoren kommentiert worden^{2,3}. Die Frage drängt sich auf: Weshalb werden dann noch in aufwändiger und akribischer Arbeit Kommentare zum Steuerrecht einzelner Kantone verfasst, wie dies nebst dem hier zu besprechenden Aargauer Kommentar neuestens auch zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft⁴ geschehen ist? Hierzu dürften hauptsächlich zwei Gründe beigetragen haben.

Erstens ist das Steuerrecht der Kantone auch Jahre nach Ablauf der durch das Steuerharmonisierungsgesetz festgelegten Übergangsfrist formell noch nicht in jenem Mass vereinheitlicht, wie sich das der Gesetzgeber seinerzeit vorgestellt hatte. Wenn im traditionell sehr bundestreuen Kanton Aargau die Abweichungen zum Harmonisierungsgesetz eine deutlich zweistellige Zahl erreicht haben dürften, ist das doch recht symptomatisch für den gegenwärtigen Stand der Steuerharmonisierung in der Schweiz. Nicht von ungefähr hatte daher die Fi-

nanzdirektorenkonferenz (FDK) eine Expertenkommission eingesetzt, die Vorschläge zur besseren Durchsetzung des StHG auszuarbeiten hatte. Die Verfasserinnen und Verfasser des neuen Aargauer Kommentars weisen in der Regel auf die Disharmonien zum StHG hin und versuchen auch, sie zu rechtfertigen oder deren Entstehung zumindest zu erklären. Als Beispiele seien etwa der Parteispendenabzug von § 40 lit. 1, die Jahressteuer von § 45 Abs. 1 lit. f bei der Aufgabe eines Unternehmens oder Geschäftsbetriebes oder die Regelung zu den internationalen Konzernkoordinationszentralen in den §§ 68 und 86 erwähnt. Die Abzugsfähigkeit von Parteispenden hat der aargauische Gesetzgeber seinerzeit dem Zürcher Steuergesetz entlehnt, während die privilegierte Besteuerung der Kapitalgewinne bei der Unternehmensaufgabe wie auch jene der Konzernkoordinationszentralen einem innovativen Effort des Grossen Rates zu verdanken sind. Angesichts der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II durch den Bundesrat entwickelten Ideen zu den Steuerfolgen bei der Liquidation eines Unternehmens erscheint die aargauische Lösung bei der Unternehmensaufgabe im Nachhinein durchaus als zukunftsweisend. Da sich erst kürzlich auch die kantonale Steuerjustiz mit dem Parteispendenabzug befasst und ihn als harmonisierungswidrig bezeichnet hat, dürfte diese Gesetzesbestimmung den Steuerbehörden allerdings noch einiges Kopfzerbrechen verursachen.

Die neuen kantonalen Kommentare können ohne Zwang auch als ein Ergebnis der bis heute nur teilweise realisierten formellen Steuerharmonisierung verstanden werden. Man kann dieses Phänomen begrüssen oder bedauern. Es dokumentiert jedoch, dass sich die von Höhn/Athanas⁵ vor mehr als zehn Jahren geäusserte Befürchtung, mit dem Harmonisierungsgesetz gehe ein wesentlicher Impuls zur laufenden Verbesserung der schweizerischen Steuerordnung verloren, offenbar nicht ganz bewahrheitet hat. Umgekehrt ist jedoch auch die Frage angebracht, ob die kantonalen Impulse der letzten Jahre immer in die richtige Richtung gewiesen und ob die zahlreichen kantonalen Eigenheiten und die unterschiedliche Auslegung identischer Gesetzesbestimmungen zu mehr Transparenz, Berechenbarkeit und Qualität des schweizerischen Steuersystems beigetragen haben. Die aktuelle Kontroverse um die Theorie der indirekten Teilliquidation zeigt auch deutlich, dass die Kantone keineswegs gewillt sind, Konzepten der Eidg. Steuerver-

2 Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel und Frankfurt am Main 2002.

3 PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001 (1. Teil) und 2004 (2. Teil).

4 PETER B. NEFZGER/MADELEINE SIMONEK/THOMAS P. WENK (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004.

5 Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, S. 36.

waltung oder sogar der Rechtsprechung des Bundesgerichts blindlings zu folgen. Schliesslich belegt nicht zuletzt die eher peinlich anmutende Diskussion um die fakultative Einführung eines Bausparmodells in den Kantonen, dass es sogar dem Gesetzgeber nicht mehr sonderlich ernst ist, den Harmonisierungsauftrag der Bundesverfassung auch tatsächlich zu erfüllen. Angesichts dieser Sachlage ist es gerechtfertigt, ja notwendig, dass die kantonale Veranlagungspraxis und Rechtsprechung periodisch aktualisiert jedermann zugänglich gemacht werden. Kantonale Kommentare sind hierfür ein möglicher und tauglicher Weg.

Zweitens zählt der Aargau sowohl hinsichtlich seiner Bevölkerungszahl als auch seiner ökonomischen Potenz zu den bedeutenden Kantonen. Es sind alljährlich eine grosse Anzahl von Veranlagungen vorzunehmen, die sehr vielschichtige und verschiedenartige Rechtsprobleme aufwerfen. Zudem zeichnet sich der Aargau durch eine sehr dezentrale Struktur seiner Steuerordnung aus. Die Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuern werden durch die Steuerkommissionen der über 200 Gemeinden festgelegt, wenn auch letztlich das Kantonale Steueramt für den gleichmässigen und richtigen Gesetzesvollzug die Verantwortung trägt. Auch aus dieser Sicht bestand seit jeher ein akutes Bedürfnis nach möglichst aktueller, detaillierter und verlässlicher Beschreibung der geltenden Praxis, was schon für die Publikation der ersten Auflage von 1991 ausschlaggebend war. Eine Neufassung, die der seitherigen Entwicklung von Gesetzgebung, Rechtsprechung und Praxis Rechnung trägt, erschien daher fällig. Der neue Kommentar schliesst tatsächlich eine in den letzten Jahren zunehmend grösser gewordene Lücke, was auch die bisherigen, erfreulichen Verkäufe deutlich belegen.

3 Ein weitgehend neuer Kommentar

Die erste Auflage aus dem Jahr 1991 war äusserst praxisnah und vor allem im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuer mit einer überaus reichen Kasuistik versehen. Dies war namentlich dem Umstand zuzuschreiben, dass der Teil über die Einkommens- und Vermögenssteuern durch einen ausgesprochenen Praktiker mit vieljähriger Veranlagungs- und Fronterfahrung verfasst worden war. Diese zentralen Teile des Kommentars erhielten nun einen etwas systematischeren und wissenschaftlicheren Aufbau und eine klarere Struktur. Zu einem gewissen Teil ging dieser Umbau zu Lasten der Erörterung von konkreten Fallbeispielen, die vor allem bei den Veranlagungsinstanzen der Gemeinden sehr geschätzt waren. Im alten Kommentar entfiel von rund 1200 Kommentarseiten nahezu ein Drittel auf die Ein-

kommenssteuern. In der neuen, auf über 2000 Seiten ausgebauten Auflage ist diesem Abschnitt nur unwesentlich mehr Raum gewidmet. Trotzdem hat der Kommentar dank der neuen Gliederung der Ausführungen dieses am häufigsten konsultierten Teils schliesslich gewonnen. Auch andere Teile sind von Grund auf neu redigiert worden und erinnern kaum mehr an die Ausgabe von 1991. Hinzu kommt, dass die hier zu besprechende neue Auflage ein auf den 1. Januar 2001 total revidiertes Steuergesetz erläutert, das sich in vielen Bereichen nicht mehr mit den Bestimmungen des alten Gesetzes deckt und das vor allem auch die früher in einem separaten Gesetz geregelte Besteuerung der juristischen Personen umfasst. Im Weiteren haben am neuen Kommentar 23 Autorinnen und Autoren mitgewirkt, während die erste Ausgabe noch mit deren 5 auskam. Auch daraus ergeben sich vielfältige Unterschiede. Schliesslich ist nicht zu übersehen, dass sich der neue Kommentar in einem zeitgemässeren Lay-out präsentiert, bei dem der Stoff auf zwei Bände verteilt ist und der graue Einband durch freundlichere, blaue Deckel ersetzt wurde. All dies hätte es daher sehr gut rechtfertigen lassen, den Lesern das neue Werk – statt als zweite Auflage des Kommentars von 1991 – als eigenständiges und neues Opus zu präsentieren.

Für die Herausgeber haben die Gründe für eine Anknüpfung an den ersten Kommentar offenbar überwogen. So hat es eine Neuauflage wesentlich erleichtert, Ausführungen zu jenen Gesetzesbestimmungen, die die Totalrevision von 2001 unverändert überstanden hatten, einfach zu übernehmen. Gewisse Autoren sind so vorgegangen, andere haben es vorgezogen, auch unveränderte Paragraphen in einer neuen Systematik zu kommentieren, in aller Regel durchaus zum Vorteil des Kommentars. Für eine zweite Auflage sprach wohl auch die Tatsache, dass der Kommentar 2004 durch den gleichen Verlag (Cosmos Verlag AG, Muri bei Bern) herausgegeben wurde. Offenbar bestand seitens des Verlags ein nahe liegendes Interesse, der ersten Auflage eine zweite folgen zu lassen. Trotzdem: Die beiden Auflagen lassen sich kaum mehr miteinander vergleichen.

4 Charakter und Inhalt

Hinsichtlich Aufbau und Struktur folgt auch die zweite Auflage dem bewährten Rezept eines typischen juristischen Kommentars. Jeder Gesetzesparagraph samt der dazu erlassenen Bestimmungen auf Verordnungsstufe ist einzeln abgedruckt und wird dann einlässlich erläutert. Im Unterschied zur ersten Auflage ist der Kommentierung eines jeden Paragraphen eine Inhaltsübersicht vorangestellt, was die Orientierung des Benutzers er-

leichtert und wohl auch zum in aller Regel sehr zweckmässigen Aufbau der Ausführungen beigetragen hat. Fast alle Einzelkommentare sind mit Blick auf eine vertiefte Auseinandersetzung mit der jeweiligen Rechtsmaterie neu auch mit Hinweisen auf die Spezialliteratur versehen. Überaus hilfreich ist schliesslich das sehr umfangreiche und sorgfältig aufgebaute Sachregister.

Es liegt auf der Hand, dass an die Homogenität eines Kommentars, an dem 23 Autorinnen und Autoren mitgewirkt haben, keine übertriebenen Ansprüche gestellt werden dürfen. Unterschiede in der Tiefe der Bearbeitung, der Praxisnähe und der Lesbarkeit sind unvermeidlich und hinzunehmen. Die Handschrift der einzelnen Mitwirkenden ist denn auch im neuen Aargauer Kommentar gut erkennbar. Wenn daher zwar nicht von einem Werk «aus einem Guss» gesprochen werden kann, so hinterlässt der Kommentar aber dennoch einen bemerkenswert konsistenten und einheitlichen Eindruck. Es ist den Herausgebern gelungen, durch entsprechende Direktiven an die Verfasserinnen und Verfasser und durch eine umsichtige Betreuung des Autorenkollektivs während der Ausarbeitung des Kommentars die Gefälle innerhalb des umfangreichen Werks weitgehend auszugleichen.

Es wäre vermessen, im Rahmen dieser Besprechung auf eine Vielzahl von Kommentarstellen vertieft eingehen zu wollen. Es sei daher gestattet, etwas willkürlich einige wenige Aspekte anzusprechen. Insgesamt findet der Kommentar ein *sehr gutes Gleichgewicht zwischen Wissenschaftlichkeit und Praxistauglichkeit*. Manche Themen werden analytisch und dogmatisch vertieft bearbeitet, wie beispielsweise die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten bei neu erworbenen Liegenschaften (Dumont-Praxis). Hier wollte der aargauische Gesetzgeber ganz bewusst den Anwendungsbereich der einschlägigen Bundesgerichtspraxis einschränken. Der Kommentator setzt sich sehr einlässlich mit der Rechtsprechung und der Absicht des Gesetzgebers auseinander und hinterfragt zu Recht die in der Verordnung getroffene Konkretisierung der Gesetzesbestimmung von § 39 Abs. 3 (§ 39 N 70 ff.). In die gleiche Richtung geht die kritische Auseinandersetzung mit Gesetzeswortlaut, Normsinn und harmonisierungsrechtlichen Vorgaben im Zusammenhang mit den für steuerneutrale Umstrukturierungen zu beachtenden Sperrfristen (§ 28 N 10 ff., 29 ff.). Beachtenswerte grundsätzliche Überlegungen finden sich auch in sog. Vorbemerkungen zu gewissen Teilen des Gesetzes (z. B. zu den §§ 172 - 200, Allgemeine Verfahrensgrundsätze). Auf der anderen Seite erschöpft sich der Kommentar keineswegs «in wissenschaftlicher Schönheit». Er konkretisiert Analyse und Auslegung immer wieder durch sehr nützliche und anschauliche Fallbeispiele. Genannt werden könnten etwa an Stelle vieler

die Beispiele zu den Umstrukturierungen (§ 28), zur Bemessung des Einkommens bei ganz- oder unterjähriger Steuerpflicht (§ 59), zur Besteuerung bei der Begründung und Auflösung der Ehe (§ 61), zur interkantonalen Gewinn- und Kapitalausscheidung (§ 66), zur Berechnung des verdeckten Eigenkapitals (§ 83), zur Ersatzbeschaffung beim Wohneigentum (§ 98), zur wirtschaftlichen Handänderung von Immobilien (§ 103) usw. In Anbetracht der sehr zahlreichen und leicht verständlichen Beispiele und der vielen Verweise auf konkrete, in der Praxis und in der Rechtsprechung entschiedene Fälle dürfte das da und dort gehörte Bedauern über die Ablösung der reichen Kasuistik der ersten Auflage doch nicht allzu lange anhalten!

Die naturgemäss nicht vermeidbaren Unterschiede hinsichtlich Vollständigkeit und Anschaulichkeit der einzelnen Kommentarbeiträge halten sich in Grenzen. Auffällig werden sie vor allem bei leicht vergleichbaren Bestimmungen, wie dies beispielsweise bei der Besteuerung des Ertrages aus beweglichem Vermögen einerseits (§ 29) und unbeweglichem Vermögen andererseits (§ 30) der Fall ist. Bei der Beschreibung des Ertrages aus beweglichem Vermögen hätte schon eine graphische Übersicht zu den verschiedenen Arten von Anlageinstrumenten dem Leser die Orientierung erheblich erleichtert. Eine solche enthält nicht ohne Grund das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 12. April 1999. Auch wäre es hilfreich gewesen, wenn einige der moderneren derivativen Finanzprodukte beim Namen genannt und deren Steuerfolgen erklärt worden wären. So steht der Kommentar zu § 29 in seiner knappen Abstraktheit in einem augenfälligen Gegensatz zur Ausführlichkeit und zur Praxisnähe der unmittelbar anschliessenden Erläuterungen zu § 30.

Der Kommentar beschränkt sich nicht nur streng auf die Beschreibung der geltenden Praxis. Immer wieder finden sich Hinweise und Lösungsmöglichkeiten an die Adresse von Verwaltung und Steuerjustiz (z. B. in § 27 N 43 betreffend den gewerbmässigen Wertpapierhandel). Interessant sind auch die da und dort vorgenommenen Gegenüberstellungen von DBG und kantonalem Recht. Der Kommentator von § 37 etwa vergleicht sehr anschaulich die voneinander abweichenden Konzepte von Bund und Aargau hinsichtlich der Ersatzbeschaffung bei Teilrealisationen, was ihn dann aber nicht daran hindert, lakonisch festzustellen, dass die kantonale Praxis selbstverständlich auch für die direkte Bundessteuer gelte. Schliesslich wird im Kommentar auch immer wieder auf Gesetzgebungsprojekte des Bundes hingewiesen, die im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch hängig waren, wie z. B. die Neuordnung der Familienbesteuerung (§ 21 N 3), das Fusionsgesetz (§ 28 N 15 ff.) oder die Unternehmenssteuerreform II (§ 29 N 27).

5 Breite Akzeptanz

Unter den drei Herausgebern des Kommentars figuriert auch der amtierende Vorsteher des Kantonalen Steueramtes. Zudem sind rund ein Drittel der Autorinnen und Autoren Angestellte des Kantonalen Steueramtes. Trotzdem unterstreichen die Herausgeber im Vorwort, dass die Mitglieder des Autorenkollegiums nur ihre persönliche Meinung vertreten und selbstverständlich die Steuerbehörden nicht binden. Wie ist dieser Hinweis angesichts des – notabene sehr verdankenswerten – Engagements der kantonalen Verwaltung zu werten? Gibt der Kommentar nun die gelebte Praxis wieder oder legt er den Akzent auch auf das aus der Sicht von Beratung und Steuerpflichtigen Wünschbare? Es scheint dem Rezensenten, dass eher Ersteres im Vordergrund steht. Einerseits ist bekannt, dass keine Kommentarstelle ohne steueramtliche Kontroll-Lektüre in Druck gegangen ist und die Herausgeber in Einzelfällen sogar Überzeugungsarbeit geleistet haben, um offensichtlich praxiswidrige Kommentierungen zu verhindern. Die kritische Auseinandersetzung mancher Autorinnen und Autoren mit der bisherigen Verwaltungspraxis hat das Kantonale Steueramt andererseits auch veranlasst, diese da und dort zu überdenken und zu revidieren. Konnten ausnahmsweise Meinungsdivergenzen nicht überbrückt werden, so sind immerhin konsequent beide Ansichten dargestellt. Die gemeinsame Kommentierung durch Verwaltung und Beratung und der damit verbundene Ideen- und Meinungsaustausch haben daher zu einem wesentlich einheitlicheren Verständnis des aargauischen Steuerrechts beigetragen. Seit dem Erscheinen des Kommentars vor gut einem Jahr konnte denn auch ein erfreulicher Identifikationsprozess von Verwaltung, Beratung und Justiz mit dem neuen Werk festgestellt werden, wodurch der Kommentar ungeachtet der Vielzahl von Autorinnen und Autoren innerhalb sehr kurzer Zeit eine beachtliche und breit abgestützte Akzeptanz erlangt hat. Eine vergleichbare Übereinstimmung in der Auslegung des aargauischen Steuerrechts hätten die zurzeit verfügbaren Kommentare zum DBG, zum StHG und zu den Steuergesetzen anderer Kantone jedenfalls nie erzielen können. Es lässt sich somit festhalten, dass der Kommentar deutlich zu mehr Transparenz und Rechtssicherheit geführt hat und deshalb auch zu einem guten Steuerklima beizutragen geeignet ist. Er kommt einer autorisierten Beschreibung der geltenden aargauischen Verwaltungspraxis sogar verdächtig nahe!

6 Würdigung

Die zweite Auflage des Aargauer Kommentars besticht durch Professionalität, Vollständigkeit und eine gegen-

über der Vorgängerin insgesamt besseren Systematik. Trotzdem hat sie kaum an Praxisnähe und Anschaulichkeit, die auffallendsten Attribute des Kommentars von 1991, eingebüsst. Sie genügt wissenschaftlichen Ansprüchen ebenso, wie sie sich für den Praktiker als Arbeitshilfe eignet. Das Werk kann daher uneingeschränkt empfohlen werden und dürfte nicht nur bei der Lösung spezifisch aargauischer Steuerfragen mit Gewinn zu Rate gezogen werden. Vielmehr wird der Kommentar weit über die aargauischen Kantons Grenzen hinaus seine Benutzer finden und verdient einen festen Platz unter den massgeblichen Kommentierungen des Steuerrechts des Bundes und der Kantone. Zur zweckmässig konzipierten, inhaltlich ausgewogenen und sorgfältig redigierten Neuauflage kann man Verlag, Herausgeber sowie Autoren und Autorinnen nur beglückwünschen. Kurzum: Allen, die sich beruflich mit dem aargauischen und schweizerischen Recht der direkten Steuern beschäftigen, ist zu wünschen, dass sie die beiden gut lesbaren und informativen Bände zur Hand haben.

Indirekte Teilliquidation – Ist wirklich Hopfen und Malz verloren?

Eine Standortbestimmung nach dem Urteil des Bundesgerichts vom 11.6.2004 (2A. 331/2003) und dem Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7

Dr. iur. Georg Lutz/Dr. oec. HSG Kersten Alexander Honold



Georg Lutz, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität St. Gallen, Leitender Partner Transaction Tax, Ernst & Young, Zürich



Kersten Alexander Honold, Dr. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, Certified Public Accountant (U. S.), Manager Transaction Tax, Ernst & Young, Zürich

Inhalt

| | | | |
|------------|--|------------|--|
| 1 | Einleitung | 5.1 | Regelungsinhalt |
| 2 | Entwicklung der theoretischen Grundlagen | 5.2 | Abgrenzungsfragen |
| 2.1 | Sicherung der wirtschaftlichen Doppelbelastung | 5.2.1 | Entreicherung aus bestehender Substanz |
| 2.2 | Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation | 5.2.2 | Entreicherung aus künftigen Gewinnen |
| 2.2.1 | Entreicherung | 5.2.3 | Mitwirkung |
| 2.2.2 | Mitwirkung | 5.2.4 | Bemessung und Realisation des steuerbaren Vermögensertrags |
| 2.2.3 | Systemwechsel | 6 | Würdigung |
| 2.3 | Grundlagenkritik | 6.1 | Kreisschreiben-Entwurf als verpasste Chance |
| 2.3.1 | Zerlegungsmethode führt zur Mittelherkunftssteuer | 6.2 | Inhaltliche Konkretisierung der Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation |
| 2.3.2 | Methodisch fragwürdige Abkehr von der Steuerumgebungsdoktrin | 6.2.1 | Entreicherung |
| 2.3.3 | Zufallsabhängige Ableitung von Steuerfolgen | 6.2.2 | Mitwirkung |
| 3 | Entwicklung der Rechtsprechung | 7 | Schluss |
| 3.1 | Aufgreifen der Konzeption Lochers durch das Bundesgericht | | Literatur |
| 3.2 | Ausufernde Auslegung der steuergesetzlichen Vermögensertragsklausel | | Praxisanweisungen |
| 3.2.1 | Schrittweise Aufweichung des objektiven Merkmals der Entreicherung | | |
| 3.2.2 | Schrittweise Aufweichung des subjektiven Merkmals der Mitwirkung | | |
| 4 | Der 11. Juni – Verirrung oder folgenschwere Attacke? | | |
| 4.1 | «Virtuelle Entreicherung» | | |
| 4.2 | Sachwidrige Ausdehnung der indirekten Teilliquidation auf den Beteiligungsabzug | | |
| 4.3 | Fiktion einer indirekten Totalliquidation | | |
| 4.4 | Modifizierte steuersystematische Realisation | | |
| 5 | Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV (Entwurf vom 14.2.2005) | | |

1 Einleitung

Wohl über kein anderes Steuerthema wurde in der Schweiz in den letzten zwanzig Jahren so intensiv und unablässig referiert und publiziert wie über die Verwaltungspraxis und Judikatur bezüglich der indirekten Teilliquidation. Neue und hohe Wellen hat der Bundesgerichtsentscheid vom 11.6.2004 geworfen und damit bislang vermeintlich sicher geglaubten Grund unterspült, wenn nicht gar verwüstet. Denn mit dem neuesten höchstrichterlichen Entscheid wurde die für die Veranlagungsbehörden bis anhin verbindliche Auslegung von Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG (vormals Art. 21 Abs. 1 Bst. c BdBSt) noch verschärft, indem nicht nur eine Entreichung zur Kaufpreisfinanzierung aus bestehender Substanz, sondern auch aus künftigen Gewinnen der Kapitalgesellschaft, deren Beteiligungsrechte vom Privat- ins Geschäftsvermögen veräussert werden, zu steuerbarem Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation führen kann.

Um nach dem Richterspruch von Lausanne und den dadurch ausgelösten parlamentarischen Vorstössen zur Beseitigung der steuerlichen Rechtsunsicherheiten im Zusammenhang mit der Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen¹ die Verwaltungspraxis transparent zu machen, hat die ESTV am 14.2.2005 den ohnehin schon seit längerem erwarteten Entwurf eines Kreisschreibens betreffend die Transponierung und indirekte Teilliquidation veröffentlicht². Überdies hat der Bundesrat am 11.3.2005 entschieden, dass im Rahmen der geplanten Unternehmenssteuerreform II für Fälle der indirekten Teilliquidation eine verobjektivierte, moderate, für Bund und Kantone harmonisierte gesetzliche Regelung getroffen werden soll. Die Verabschiedung der Botschaft und deren Weiterleitung an die Eidgenössischen Räte ist für Juni 2005 geplant.

Im vorliegenden Aufsatz versuchen wir, die Historie der Theorie der indirekten Teilliquidation aufzuzeigen und setzen uns mit dem aktuellen Bundesgerichtsentscheid sowie dem provisorischen ESTV-Kreisschreiben Nr. 7 auseinander.

2 Entwicklung der theoretischen Grundlagen

2.1 Sicherung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Auf der Suche nach dem Ursprung der Theorie der indirekten Teilliquidation heisst es in der Literatur, diese sei «offenbar schon an der Wehrsteuerkonferenz 1971 am mythischen <Fall H> entwickelt worden»³. Tatsächlich war es aber wohl Peter Locher, der im Rahmen seiner 1983 erschienenen Habilitationsschrift die Theorie der indirekten Teilliquidation aus dem Reich der Mythen und Legenden ins Bewusstsein der steuerrechtlich interessierten Schweiz geholt hat.⁴

Dass die Theorie der indirekten Teilliquidation in der Schweiz überhaupt einen Nährboden finden konnte, hängt entscheidend mit dem im Jahr 1889 anlässlich der Besteuerung der «anonymen Erwerbsgesellschaften» erstmals in Basel eingeführten System der wirtschaftlichen Doppelbelastung zusammen, welches sich in der Folge rasch in der ganzen Schweiz ausgebreitet hat.⁵ Bei der wirtschaftlichen Doppelbelastung geht es um die Erscheinung, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ihre erwirtschafteten Gewinne zunächst einmal selbst versteuern und diese Gewinne – soweit ausgeschüttet – sodann beim Gesellschafter resp. Genossenschafter nochmals steuerlich erfasst werden. Obwohl kritisiert wird, dass dieses System eine effiziente Ressourcenallokation verhindere und Versuche, die wirtschaftliche Doppelbelastung zu umgehen, geradezu provoziere, hat sich das System der wirtschaftlichen Doppelbelastung in der Schweiz bis zum heutigen Tag erhalten. In anderen Ländern ist es hingegen schon seit längerer Zeit abgelöst oder gemildert worden, so z. B. in Deutschland durch das 1977 eingeführte Anrechnungsverfahren, das im Jahr 2002 dem sog. Halbeinkünfteverfahren gewichen ist.

Die Sicherung der wirtschaftlichen Doppelbelastung wird erschwert durch das im Steuerrecht der Schweiz bestehende Nebeneinander zweier völlig unterschiedlicher Systeme der Besteuerung für Gewinne aus Kapitalanteilen im Geschäftsvermögen einerseits (sog. subjektives System) und solchen aus Kapitalanteilen im Privatvermögen andererseits (sog. objektives System)⁶. Während

1 Vgl. Motion der Freisinnig-demokratischen Fraktion vom 23.9.2004 (G.-Nr. 04.3457), parlamentarische Initiative von Ständerat Hans Lauri vom 6.10.2004 (G.-Nr. 04.461), Motion von Nationalrat J. Alexander Baumann vom 8.10.2004 (G.-Nr. 04.3600).

2 Kreisschreiben Nr. 7 – Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen (Entwurf vom 14.2.2005).

3 BÖCKLI, Kritik, 109.

4 Vgl. LOCHER, Grenzen, 223ff., insbes. 224, mit Bezugnahme auf den «Fall H».

5 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 219; zur Entstehungsgeschichte der wirtschaftlichen Doppelbelastung s. auch HÖHN, Auslegungsmethode, 254ff.

6 Vgl. LOCHER, Grenzen, 216ff.

im subjektiven System Gewinnausschüttungen insoweit als Beteiligungsertrag zu erfassen sind, als der wirkliche Wert der Kapitalanteilsrechte infolge der Ausschüttungen nicht unter den steuerlich massgebenden Buchwert sinkt (Buchwertprinzip), sind Gewinnausschüttungen im objektiven System solange steuerbar, als sie keine Rückzahlung bestehender Kapitalanteile darstellen (Nennwertprinzip); Gewinne bei der Veräusserung derartiger Kapitalanteile sind dafür steuerfrei. Zwar erscheint die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne als systemwidrige Ausnahme vom Prinzip der Reineinkommensbesteuerung; sie ist aber vom Gesetzgeber so gewollt: Dies ergab sich schon nach altem Recht aus Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt e contrario⁷; im DBG ist die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne in Art. 16 Abs. 3 DBG nun explizit gesetzlich verankert. Streiten lässt sich freilich darüber, wie weit oder eben eng diese Bestimmung auszulegen ist, was aus Sicht der Steuerpflichtigen zu «Ärgernissen» führen kann (Stichworte: gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, Mantelhandel usw.).⁸

Beim Wechsel vom objektiven zum subjektiven System kann jedenfalls die wirtschaftliche Doppelbelastung durch eine geschickte Sachverhaltsgestaltung elegant ausmanövriert werden, beispielsweise durch die Übertragung von Beteiligungen aus dem Bereich des Privatvermögens in jenen des Geschäftsvermögens. Denn dadurch kann die nach dem Nennwertprinzip berechnete latente Ausschüttungssteuerlast auf Stufe Aktionär eliminiert werden, indem die Reserven der ursprünglich direkt gehaltenen Gesellschaft in Aktienkapital oder Darlehensschulden der erwerbenden Gesellschaft verschoben («transponiert») werden.⁹ Ausser der hier nicht weiter behandelten Transponierung eröffnet insbesondere auch die indirekte Teilliquidation Wege, die wirtschaftliche Doppelbelastung zu vermeiden. Sie und die zu deren Eindämmung entwickelten Abwehrdispositive zur Sicherung der wirtschaftlichen Doppelbelastung werden im Folgenden näher betrachtet.

2.2 Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation

Im Gegensatz zur direkten Teilliquidation, die immer dann vorliegt, wenn die teilweise liquidierte Gesell-

schaft Ausschüttungen direkt an die Anteilseigner erbringt (wie z. B. beim Rückkauf eigener Aktien oder simulierten Darlehen), erfolgen bei der indirekten Teilliquidation die Ausschüttungen nur indirekt, nämlich durch das Medium einer anderen Gesellschaft, z. B. wenn eine Gesellschaft ohne eigene Mittel eine andere, reserveträchtige Gesellschaft erwirbt und den Kaufpreis durch Entnahme der Mittel aus der übertragenen Gesellschaft tilgt.¹⁰ Eine solche Transaktion kann wie ein Rückkauf eigener Aktien durch den Konzern betrachtet werden.¹¹ Aber nicht der «Verkauf an sich selbst» oder das «konzernrechtliche Verfügungsgeschäft» stellen den Grund für die Annahme einer indirekten Teilliquidation dar. Von einer solchen ist nur in denjenigen Fällen auszugehen, in denen sämtliche drei von Locher identifizierten Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation kumulativ erfüllt sind, nämlich (1) die Entreicherung der übertragenen Gesellschaft, (2) die Mitwirkung des Verkäufers bei der Entreicherung und (3) ein Systemwechsel aus dem Nennwert- ins Buchwertprinzip.¹²

2.2.1 Entreicherung

Als das wichtigste Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation nennt Locher die Entreicherung der übertragenen Gesellschaft.¹³ Hierzu kommt es, wenn für den Erwerb einer Gesellschaft keine eigenen Mittel zur Verfügung stehen und die erwerbende Gesellschaft den Kaufpreis durch Entnahme von Mitteln aus der übertragenen Gesellschaft tilgt. Die mit dem Aktienerwerb ohne eigene Mittel vorprogrammierte Aushöhlung der übertragenen Gesellschaft führt dazu, dass der Wert ihrer Beteiligungsrechte bei der erwerbenden Gesellschaft absackt, sobald die übertragene Gesellschaft entleert wird. Wenn die erwerbende Gesellschaft für die übertragene Gesellschaft gleichwohl den Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs vergütet, liegt insofern ein «Überpreis» und damit in dem durch eine ausserordentliche Abschreibung zu neutralisierenden Ausmass eine verdeckte Gewinnausschüttung der erwerbenden Gesellschaft vor, die wirtschaftlich freilich Ausschüttungen der übertragenen Gesellschaft betrifft. Der Verkäufer verkauft gewissermassen eine wirtschaftlich bereits beschlossene Dividende.

7 Dies wurde vom Bundesgericht auch explizit bestätigt; vgl. ASA 58 (1989/90), 600 = StE 1990 B 24.4 Nr. 21, E 4.

8 Vgl. auch MEISTER, Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, 106.

9 Vgl. GURTNER, Systemwechselfälle, 27, mit weiteren Beispielen, wie die latente Ausschüttungssteuerlast eliminiert werden kann.

10 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 223.

11 Vgl. LOCHER, Grenzen, 223.

12 Vgl. LOCHER, Grenzen, 223 ff.; DERS., Indirekte Teilliquidation, 223 ff.

13 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 231.

Der Kaufpreis lässt sich insofern in eine Komponente «echtes Veräußerungsentgelt» und eine Komponente «Entgelt für die Abtretung des Dividendenanspruchs» zerlegen.¹⁴ Dies gilt unabhängig davon, ob der Ausschüttungsbeschluss vor oder nach Verkauf der Gesellschaft gefasst wird, also auch dann, wenn zwischen den Anteilseignern, welche den Dividendenbeschluss vorprogrammiert haben, und jenen, die für den effektiven Ausschüttungsbeschluss verantwortlich sind, keine Identität mehr besteht. Diesfalls bleibt jedoch regelmässig nur der Rückgriff auf gewisse Indizien, dass die spätere Aushöhlung der übertragenen Gesellschaft in der Tat vorprogrammiert war. Primär entscheidendes Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation ist daher die tatsächliche Entreicherung der übertragenen Gesellschaft, denn nur ein effektiver und zugleich ins Gewicht fallender Mittelabfluss bei der übertragenen Gesellschaft lässt unzweideutig Rückschlüsse auf die Angemessenheit des vereinbarten Kaufpreises zu.

2.2.2 Mitwirkung

Als ein weiteres Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation nennt Locher die Mitwirkung des Verkäufers bei der Entreicherung der übertragenen Gesellschaft.¹⁵ Eine solche Mitwirkung ist in denjenigen Fällen offensichtlich, in denen der Ausschüttungsbeschluss noch vor Verkauf der Gesellschaft gefasst, aber nicht mehr als förmliche Ausschüttung umgesetzt, sondern in Form eines entsprechend höheren Kaufpreises abgegolten wird. Sofern zwischen Käufer und Verkäufer vor der Transaktion keine irgendwie gearteten Beziehungen bestanden, sind an den Nachweis einer durch den Verkäufer mitbewirkten, durch ihn vorprogrammierten späteren Aushöhlung des Kaufobjektes freilich höhere Anforderungen zu stellen. Ein entsprechender Nachweis gilt jedoch bereits dann als erbracht, wenn gewisse Indizien vorliegen, wie z. B.:

- namhafte nicht betriebsnotwendige, jederzeit ausschüttbare Mittel bei der übertragenen Gesellschaft (regelmässig durch Ausschüttungsverzicht zustande gekommen);
- nicht genügend Eigenmittel bei der erwerbenden Gesellschaft;
- kurz nach der Handänderung erfolgende Substanzdividende, welche der Kaufpreistilgung dient.¹⁶

Von einer Mitwirkung ist jedenfalls immer dann auszugehen, wenn nach der Lebenserfahrung vom Kaufobjekt ohne weiteres abtrennbare Elemente «pour les besoins de la cause» erst nach dem Verkauf abgetrennt und dem Verkäufer zurückgegeben werden.¹⁷ Die mangelnden Eigenmittel beim Erwerber sind zwar per se kein schlüssiges Indiz für eine Mitwirkung des Verkäufers; allerdings ist in solchen Fällen der jeweilige Sachverhalt auf einleitende Massnahmen seitens des Verkäufers besonders eingehend zu untersuchen.¹⁸

2.2.3 Systemwechsel

Als drittes Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation ruft Locher schliesslich in Erinnerung, dass naturgemäss nur solche Fälle unter den Anwendungsbereich der indirekten Teilliquidation fallen können, in denen die Beteiligungsrechte an einen Erwerber veräussert werden, für den das Buchwert- und nicht das Nennwertprinzip gilt.¹⁹ Denn nur in diesem Fall kann sich das einkommenssteuerlich relevante Substrat verflüchtigen, indem der Dividendenzufluss durch eine Substanzabschreibung der erworbenen Beteiligung seitens der erwerbenden Gesellschaft (evtl. gekoppelt mit Beteiligungsabzug) neutralisiert wird. Bei Handänderungen unter Privaten bleibt hingegen auch die latente Ausschüttungssteuerlast erhalten, weshalb hier zwar keine indirekte, allenfalls aber eine direkte Teilliquidation gegeben sein kann.

2.3 Grundlagenkritik

2.3.1 Zerlegungsmethode führt zur Mittelherkunftssteuer

Peter Böckli erachtet in seiner Kritik an Lochers Theorie der indirekten Teilliquidation die Anwendung der Zerlegungsmethode, d. h. die Zerlegung des Kaufpreises in ein Entgelt für angeblich notwendige Betriebsaktiven und angeblich überschüssige Liquidität, als eines der Hauptübel, an denen diese Theorie kranke.²⁰ Denn es werde hier ein Mittelfluss von der übertragenen Gesellschaft via erwerbende Gesellschaft zum Verkäufer auf steuerliche Röntgenbild gebannt und dann jener Teil des Kaufpreises, der als Überpreis verstanden wird und diesem Mittelfluss entspricht, aus dem Verkaufserlös herausgebrochen und als Vermögensertrag besteuert.

14 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 230 f.

15 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 231 f.

16 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 231.

17 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 232.

18 Vgl. LOCHER, Kommentar, Art. 20 Rz 108.

19 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 224; DERS., Kommentar, Art. 20 Rz 108.

20 Vgl. BÖCKLI, Kritik, 118 ff.

Auf den für die dogmatische Herleitung dieses interpretatorischen Ergebnisses springenden Punkt, nämlich den angeblichen Willen des verkaufenden Aktionärs, sich selbst eine Substanzdividende auszuschütten, komme es hierbei schon gar nicht mehr an, wenn bereits Indizien für die Annahme genügen sollten, dass eine solche supponierte Ausschüttungsabsicht tatsächlich gegeben war.²¹ Entfällt ein Teil des Verkaufserlöses auf frei verwendbare liquide Mittel oder nicht betriebstätige Aktiven, werde einfach und ohne Rücksicht auf die Unternehmenswirklichkeit behauptet, dieser Teil der Aktiven sei ein ohne weiteres abtrennbarer Teil des Gesellschaftsvermögens und der Kaufpreis hierfür insofern innerlich nicht gerechtfertigt, ein entsprechender Verkaufserlös also bloss vorgetäuscht.²² «Niemand hat aber das Recht, auf eine Vortäuschung von Verkaufserlös – und darin liegt der innerste Kern der Theorie von der indirekten Teilliquidation – zu schliessen, wenn die angeblich missbräuchliche Verhaltensweise (so eben: «übersetzter Preis»; «Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung») sich auf marktfremde Preisermittlungsthesen stützt und es das angebliche, supponierte Normalverhalten vor dem Verkauf (Ausschüttung einer grossen Substanzdividende an den Hauptaktionär unter Verminderung von Eigenkapital und Zusatzliquidität der Gesellschaft) in der gelebten Praxis als Regelfall gar nicht gibt.»²³

Von hier aus sei es dann auch nur noch ein kleiner Schritt, über jede Methode der wirtschaftlichen Zerlegung und jede Suche nach dogmatisch nötigen Indizien hinaus eine Art Beteiligungsgewinnsteuer – Böckli nennt sie «Mittelherkunftssteuer» – einzuführen, wenn nur schon ein Teil des Verkaufspreises für die veräusserte Gesellschaft aus Mitteln derselben finanziert wird.²⁴ Die Theorie der indirekten Teilliquidation müsse zwangsläufig zu unhaltbaren Ergebnissen führen, weil sie je nach Art der Finanzierung des Beteiligungserwerbs sonst genau identische Fälle als steuerbar oder nicht steuerbar handle; sie öffne die Schleusen für einen je länger je mehr normativ ungebundenen Konstruktivismus im Schweizer Steuerrecht.²⁵ Für Böckli ist deshalb das, was von Locher als indirekte Teilliquidation bezeichnet worden ist, entweder klar als geldwerte Leistung im Sachverhalt verankert und dann eins mit der «di-

rekten» Teilliquidation; die indirekte Teilliquidation ist dann als Konzept unnötig. Oder sie ist ein Anwendungsfall der (echten) Steuerumgehung, des Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsformen durch eine (als wirksam gewollte und daher nicht bloss simulierte) Verschleierung.²⁶

Locher weist die keineswegs nur von Böckli, sondern auch von anderen namhaften Exponenten des Schweizer Steuerrechts geäusserte Kritik an der Theorie der indirekten Teilliquidation zurück und kategorisiert jene in methodische und anwendungsorientierte Einwände.²⁷

2.3.2 Methodisch fragwürdige Abkehr von der Steuerumgehungsdoktrin

In methodischer Hinsicht wird kritisiert, dass sich die Theorie der indirekten Teilliquidation unnötigerweise von der «bewährten» Steuerumgehungsdoktrin absetze²⁸. Locher hält dieser Kritik entgegen, dass es bei der Auslegung der steuergesetzlichen Vermögensertragsklausel um eine Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten gehe, die nicht primär von zivilrechtlichen Strukturen, sondern von der wirtschaftlichen Erscheinung einer geldwerten Leistung der Gesellschaft an die Anteilseigner ausgehe.²⁹ Letztere sei bei einer effektiven Entreicherung der Gesellschaft zweifelsohne gegeben. Allein entscheidend sei daher die Frage, ob mit einer Kaufpreisfinanzierung durch Aushöhlung des Kaufobjektes eine derartige Entreicherung verbunden ist. Lässt sich ein entsprechender Nachweis erbringen, bedarf es für Locher, auch wenn es letztlich um missbräuchliche Rechtsgestaltungen geht, nicht eines Rückgriffs auf das «konturlose Instrument» der Steuerumgehung. Denn die Lückenfüllung komme anerkanntermassen erst dann zum Zuge, wenn die Auslegung versagt; bei der steuergesetzlichen Vermögensertragsklausel mit ihrem Zwang zur wirtschaftlichen Würdigung eines Sachverhalts sei sie aber grundsätzlich überflüssig, ja geradezu verfehlt.³⁰

Markus Reich widerspricht indes der Vorstellung, dass sich die Frage einer Steuerumgehung nur stellen kann, wenn eine Norm an die zivilrechtliche Gestaltung anknüpft; auch eine wirtschaftlich konzipierte Norm weise Sinnschranken auf, die an wirtschaftliche Vorgänge an-

21 Vgl. BÖCKLI, Kritik, 116f.

22 Vgl. BÖCKLI, Kritik, 118f.

23 BÖCKLI, Kritik, 119f.

24 Vgl. BÖCKLI, Kritik, 117.

25 Vgl. BÖCKLI, Kritik, 122f.

26 Vgl. BÖCKLI, Kritik, 119.

27 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 233ff.

28 Vgl. VALLENDER, Auslegung, 253ff. und 277ff.; GRÜNINGER, Entwicklungen, 169ff.; DUSS, Spekulationen, 153.

29 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 233.

30 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 233f.; DERS., Kommentar, Art. 20 Rz 110.

knüpfen, und sei demzufolge durchaus der Steuerumgehung zugänglich.³¹ Methodisch korrekt lasse sich eine exzessive Entreichung unter Mitwirkung des Verkäufers einzig durch das Instrument der Steuerumgehung aufarbeiten, denn das Mitwirkungselement beinhalte klarerweise den Umgehungsvorwurf und habe mit einem wirtschaftlichen Verständnis des Vermögensertragsbegriffs nur wenig zu tun.

2.3.3 Zufallsabhängige Ableitung von Steuerfolgen

In anwendungsorientierter Hinsicht wird der Theorie der indirekten Teilliquidation vorgeworfen, dass sie unzulässigerweise steuerliche Folgen für einen Steuerpflichtigen (Verkäufer von Beteiligungsrechten) aus der finanziellen Situation bzw. aus dem Verhalten eines anderen (Käufer dieser Beteiligungsrechte) ableite.³² Locher vertritt dagegen die Auffassung, dass es nie auf den Käufer allein ankommen kann, wie die Preisfestsetzung für die handändernden Kapitalanteilsrechte aus der Rückblende zu beurteilen sind: «Das Verhalten von Käufer und Verkäufer sowie das gesamte Umfeld müssen im nachhinein den Schluss erlauben, dass die *Ursache für die Entwertung der Beteiligungsrechte*, die als Folge der Substanzentnahme zwangsläufig eintritt, schon *vor dem Handwechsel* gelegt worden war. Nicht das vom Zufall abhängige Verhalten der Käuferschaft, sondern die *objektive Tatsache* der Entreichung vermag erst zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zu führen. ... Aus diesem Grund spielt es auch keine so grosse Rolle, ob der Erwerber «arm» oder «reich» ist, sondern bloss, was mit den liquiden Mitteln in der handändernden Gesellschaft vorgefasserweise tatsächlich geschieht.»³³ Die Theorie der indirekten Teilliquidation sei insofern verobjektiviert, als sie allein auf der Sachverhaltsebene ansetze und keinen irgendwie gearteten «normativen Anspruch» erhob.³⁴ Ihre These laute schlicht und einfach: Sind bestimmte tatbestandliche Voraussetzungen erfüllt, dann fällt dieser Sachverhalt unter die steuergesetzliche Vermögensertragsklausel.³⁵

3 Entwicklung der Rechtsprechung

3.1 Aufgreifen der Konzeption Lochers durch das Bundesgericht

In der Rechtsprechung wurde Lochers Theorie der indirekten Teilliquidation freilich dankbar aufgegriffen. Im Zusammenhang mit dem sog. «Kaffeeholding-Fall» hatte das Bundesgericht in seiner Entscheid vom 19.12.1984 die Frage nach der Anwendung dieser Theorie erstmals aufgeworfen, aber letztlich nicht beantwortet, nachdem im zu behandelnden Fall die Gesellschaft Ausschüttungen direkt an den Anteilseigner erbracht hatte (in Form von simulierten Darlehensgewährungen an denselben) und somit die Voraussetzungen einer direkten Teilliquidation erfüllt waren.³⁶ Im Urteil vom 9.9.1988 hat das Bundesgericht dann aber die Theorie der indirekten Teilliquidation erstmals tatsächlich zur Entscheidungsnorm erhoben und die drei von Locher identifizierten Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation höchstrichterlich bestätigt (s. Übersicht 1).³⁷

3.2 Ausufernde Auslegung der steuergesetzlichen Vermögensertragsklausel

Während die Beantwortung der Frage, ob ein Systemwechsel vom Nennwert- zum Buchwertprinzip stattgefunden hat, in den meisten Fällen³⁸ unbestritten ist³⁹, lässt sich trefflich darüber streiten, ob die beiden anderen tatbestandlichen Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation – Entreichung und Mitwirkung – in einem konkreten Fall erfüllt sind. Im Kern geht es bei diesen Streitfällen darum, wie weit die vom Gesetzgeber gewollte Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne tatsächlich gehen soll, oder umgekehrt, wie umfassend die steuergesetzliche Vermögensertragsklausel auszulegen ist. Unübersehbar ist dabei die Tendenz des Bundesgerichts, den Anwendungsbereich der indirekten Teilliquidation immer weiter auszudehnen, d. h. die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne zurückzudrängen oder – wie der jüngste Bundesgerichtsentscheid vermuten lässt – fast gänzlich zu eliminieren. Als Mittel zum Zweck behilft sich das Bundesgericht dabei, wie ein Blick in die Rechtsprechung der letzten 15 Jahre zeigt, einer immer exten-

31 Vgl. REICH in: Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen, 93f. und insbes. Fn 266.

32 So z. B. DUSS, Spekulationen, 147; BÖCKLI, Indirekte Teilliquidation, 120f.; VALLENDER, Auslegung, 296; BÜHLER, Übertragung, 255.

33 LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 236f.

34 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 237.

35 Vgl. LOCHER, Indirekte Teilliquidation, 237.

36 ASA 54 (1985/86), 211 ff., insbes. E 4c am Ende. Zum «Kaffee-

holding-Fall» vgl. auch VALLENDER, Auslegung, 291 ff.; AGNER, Rechtsprechung, 299 ff.; SPORI, Beteiligungsertrag, 346 f.; DUSS, Spekulationen, 143 ff.; BÖCKLI, Kritik, 108 ff. mwH.

37 ASA 58 (1989/90), 587 ff. = StE 1990 B 24.4 Nr. 19, insbes. E 2d ff.

38 Problematisch ist allenfalls der Verkauf an einen ausländischen Käufer.

39 Aber auch hierüber lässt sich streiten; vgl. BGE 115 Ib 249 ff. = ASA 58 (1989/90), 594 ff. = StE 1990 B 24.4 Nr. 20).

siveren Auslegung sowohl des objektiven Merkmals der Entreicherung als auch des subjektiven Merkmals der Mitwirkung.

Übersicht 1: Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation gemäss Bundesgericht

Entreicherung der übertragenen Gesellschaft

Wenn ein Käufer den Kaufpreis nicht aus eigenen Mitteln, sondern aus Mitteln der übertragenen Gesellschaft (Reserven, liquide und betriebswirtschaftlich nicht notwendige Aktiven) aufbringt, ohne dieser die Mittel wieder zuzuführen, wird Substanz der übertragenen Gesellschaft vermindert. Eine solche Entreicherung kann u. a. dadurch geschehen, dass die übertragene Gesellschaft der erwerbenden Gesellschaft ein Darlehen zur Finanzierung des Kaufpreises gewährt, wobei mit der Rückzahlung aufgrund besonderer Umstände nicht zu rechnen ist, beispielsweise wegen geringer Liquidität der erwerbenden Gesellschaft oder weil das Darlehen mit einer von der übertragenen Gesellschaft ausgeschütteten Superdividende verrechnet wird.

Mitwirkung des Verkäufers an der Entreicherung

Die Annahme einer indirekten Teilliquidation rechtfertigt sich nur dann, wenn der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Beteiligter die Entnahme der Gesellschaftsmittel selbst einleitet und dabei weiss oder wissen muss, dass die zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden. Die Art der Finanzierung ist daher für den Verkäufer nicht einfach unbeachtlich, wenn er mit der Käufergesellschaft im Hinblick auf die Entreicherung der Gesellschaft zusammenwirkt und so die Teilliquidation selbst einleitet. Ob die Gesellschaft bei der Veräusserung durch ein Zusammenwirken von Verkäufer und Käufer teilweise liquidiert wird, ist nach objektiven Kriterien und aufgrund der gesamten für die Finanzierung massgebenden Umstände zu entscheiden.

Systemwechsel vom Nennwert- zum Buchwertprinzip

Voraussetzung für die Besteuerung nach der steuergesetzlichen Vermögensertragsklausel ist immer, dass die Beteiligungsrechte an einen Käufer veräussert werden, für den das Buchwertprinzip gilt, der also buchführungspflichtig ist. Denn in einem solchen Fall findet eine Transponierung von Gesellschaftsmitteln, deren Ausschüttung nach dem Nennwertprinzip als Vermögensertrag steuerbar ist, in einen steuerfreien Bereich statt. Die latente Steuerlast wird in dem Sinne aufgehoben, dass der buchführungspflichtige Käufer die erworbene Beteiligung im Umfange der Ausschüttung zu Lasten seines steuerbaren Reinertrages abschreiben kann.

3.2.1 Schrittweise Aufweichung des objektiven Merkmals der Entreicherung

Ursprünglich hatte das Bundesgericht das objektive Merkmal der Entreicherung auf diejenigen Fälle einer effektiven Substanzverminderung der übertragenen Gesellschaft beschränkt, in denen diese dem Käufer zur Finanzierung des Kaufpreises ein Darlehen gewährt, das nicht rückzahlbar ist oder mit einer von der übertragenen Gesellschaft ausgeschütteten Superdividende verrechnet wird.⁴⁰ Eine effektive Substanzverminderung der übertragenen Gesellschaft erkannte das Bundesgericht in seinem Urteil vom 16.11.1990 aber auch dann, wenn die erwerbende Gesellschaft eine Darlehensschuld des veräussernden Aktionärs gegenüber der übertragenen Gesellschaft übernimmt und mit dem Kaufpreis verrechnet, auf deren Rückzahlung die übertragene Gesellschaft in der Folge verzichtet.⁴¹

In späteren Urteilen wurde das Merkmal der Entreicherung auch in denjenigen Fällen als erfüllt betrachtet, in denen zufolge Fusion zwischen erwerbender Gesellschaft und übertragener Gesellschaft eine Darlehensforderung der letzteren gegenüber der ersteren erloschen war, wobei zwischen Darlehensaufnahme und Kaufpreiszahlung nur eine kurze Zeitspanne gelegen hatte.⁴² Ob die Darlehensforderung qua Fusion oder aus anderen Gründen untergeht, ist unerheblich; entscheidend ist einzig, ob der Kaufpreis aus Mitteln der übertragenen Gesellschaft finanziert worden ist, ohne dass dieser die Mittel wieder zugeführt wurden.⁴³

Noch weiter ausgegriffen hat das Bundesgericht in seinem am 23.4.1999 ergangenen Urteil, denn danach ist eine effektive Substanzverminderung auch dann denkbar, wenn «die Käufergesellschaft für die Bezahlung des Kaufpreises Sicherheiten der übernommenen Gesellschaft beansprucht, beispielsweise durch Verpfändung von Aktiven der übernommenen Gesellschaft zur Sicherung eines Bankkredits.»⁴⁴ Sofern die Käufergesellschaft nicht imstande ist, den so besicherten Bankkredit ohne Rückgriff auf die Mittel der übertragenen Gesellschaft zurückzuzahlen, sei ebenfalls von einer Finanzierung des Kaufpreises durch Mittel der übertragenen Gesellschaft auszugehen.⁴⁵ Nach diesem Urteil ist allerdings offen geblieben, ob auch dann eine Entreicherung vorliegt, wenn es zu einer Inanspruchnahme der Sicherheiten durch den Pfandnehmer letztlich gar nicht kommt,

40 Vgl. ASA 58 (1989/90), 587 ff. = StE 1990 B 24.4 Nr. 19; ASA 58 (1989/90) 600 ff. = StE 1990 B 24.4 Nr. 21.

41 ASA 59 (1990/91), 717 = StE 1991 B 24.4 Nr. 28, E 5.

42 StE 1994 B 24.4 Nr. 34 (BSRK ZH); ASA 66 (1997/98), 146 ff. = StE 1997 B 24.4 Nr. 46.

43 Vgl. StE 1994 B 24.4 Nr. 34, E 5c.aa.

44 ASA 69 (2000/2001), 642 ff. = StE 1999 B 24.4 Nr. 53 E 2b, mit Hinweis auf ein nicht veröffentlichtes Urteil vom 2.9.1997.

45 Vgl. ASA 69 (2000/2001), 642 = StE 1999 B 24.4 Nr. 53, E 3b.

weil in der Folge ausreichend Gewinne erwirtschaftet werden, um die Amortisationszahlungen leisten zu können.

In seinem ersten Urteil zur indirekten Teilliquidation unter dem DBG hat das Bundesgericht am 22.10.2001 dann aber auch diese Frage zugunsten des Fiskus entschieden: Wenn die erwerbende Gesellschaft nur über eine sehr schmale Eigenkapitalbasis verfügt und, um den für die Begleichung des Kaufpreises notwendigen Betrag erhältlich zu machen, Aktiven der übertragenen Gesellschaft zur Sicherung eines Bankkredits verpfändet, sei dies – in Übereinstimmung mit der bisher zum BdBSt ergangenen Rechtsprechung⁴⁶ – gleich zu beurteilen, wie wenn sie den Kaufpreis direkt mit Werten aus der übertragenen Gesellschaft beglichen hätte; entscheidend sei, dass die erwerbende Gesellschaft ausschliesslich auf Werte der übertragenen Gesellschaft zählen konnte.⁴⁷ Das Bundesgericht ging jedoch noch einen Schritt weiter:⁴⁸ Eine Entreicherung könne selbst dann vorliegen, wenn die erwerbende Gesellschaft in der Folge das ihr von der Bank für den Aktienkauf gewährte Darlehen amortisieren kann und es daher gar nicht zu einer Verwertung der von der übertragenen Gesellschaft gewährten Sicherheiten kommt. Entscheidend sei, ob die erwerbende Gesellschaft die Amortisationszahlungen auch ohne die mit der übertragenen Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne hätte zurückzahlen können, denn nur dann werde nicht auf die Substanz der übertragenen Gesellschaft zurückgegriffen. Es spreche im Übrigen nichts dagegen, hier – anlog der Rechtsprechung zu den geldwerten Leistungen – auf den Zeitpunkt des Aktienkaufs bzw. der Aufnahme des dafür notwendigen Darlehens abzustellen, spätere Entwicklungen somit nur insoweit zu berücksichtigen, als sie zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt oder zumindest absehbar waren.

Das Tatbestandsmerkmal der Entreicherung ist für das Bundesgericht somit bereits dann erfüllt, wenn im Zeitpunkt des Kaufs bzw. der Kreditaufnahme die Darlehensamortisation bzw. die dadurch auszuschliessende Verwertung der Sicherheiten nicht absehbar ist. Mit anderen Worten liegt eine effektive Substanzverminderung (Entreicherung) der übertragenen Gesellschaft nicht nur dann vor, wenn ihre zum Zeitpunkt des Kaufs vorhandenen Aktiven zur Kaufpreisfinanzierung beansprucht (d.h. ausgeschüttet oder verpfändet) werden, sondern

auch dann, wenn von der übertragenen Gesellschaft in der Zukunft erwirtschaftete Gewinne zur Darlehensamortisation herangezogen werden.⁴⁹

3.2.2 Schrittweise Aufweichung des subjektiven Merkmals der Mitwirkung

Auch beim subjektiven Merkmal der Mitwirkung hat das Bundesgericht die ursprüngliche Konzeption, wonach eine Mitwirkung immer dann vorliegt, wenn der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Beteiligter, d.h. noch vor dem Beteiligungsverkauf, die Mittelentnahme selbst einleitet und dabei weiss oder wissen muss, dass die zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden, immer weiter ausgedehnt. Bereits im Urteil vom 14.7.1989 erklärte das Bundesgericht die Motive, weshalb Käufer und Verkäufer zusammenwirken und die übertragene Gesellschaft entreichern, für die Annahme einer indirekten Teilliquidation für unbeachtlich. Danach kommt es also nicht darauf an, ob sie dies tun, weil die erwerbende Gesellschaft zu wenig eigene Mittel hat, weil sie an einem Betriebszweig der erworbenen Gesellschaft nicht interessiert ist oder aus anderen Gründen.⁵⁰

Eine Mitwirkung in dem Sinne, dass der Verkäufer «hätte wissen müssen», wie es um die finanzielle Potenz des Käufers bestellt ist, sah das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 16.11.1990 schon dann als erwiesen an, wenn es der Verkäufer entgegen den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens unterlässt, sich bei Geschäften grösserer Tragweite über die Zahlungsfähigkeit des Geschäftspartners zu erkundigen.⁵¹

Verpflichtet sich der Verkäufer, die zu übertragende Gesellschaft weithin in flüssige Form zu bringen, liegt für das Bundesgericht gemäss Urteil vom 9.7.1996 ebenfalls eine Mitwirkung des Verkäufers vor, weil er damit rechnen muss, dass diese Mittel vom Käufer zur Kaufpreisfinanzierung genutzt werden, und zwar unabhängig davon, wie er die Finanzkraft des Käufers einschätzt.⁵² Dies gilt nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 23.4.1999 sogar selbst dann, wenn sich der Käufer seinerseits vertraglich dazu verpflichtet, Teilliquidationshandlungen zu unterlassen, solche aber trotzdem vornimmt.⁵³

46 Vgl. ASA 69 (2000/2001), 642 = StE 1999 B 24.4 Nr. 53.

47 Vgl. ASA 72 (2003/2004), 218 ff. = StE 2002 B 24.4 Nr. 63 E 4b.

48 Vgl. ASA 72 (2003/2004), 218 ff. = StE 2002 B 24.4 Nr. 63 E 4b.

49 Zu diesem Urteil vgl. auch ALTORFER, Theorie, 132 ff.; SCHÄR, Indirekte Teilliquidation, 225 ff.; BETSCHART, Objektivierete indirekte Teilliquidation, 229 ff.

50 ASA 58 (1989/90), 600 ff. = StE 1990 B 24.4 Nr. 21, E 5b.

51 ASA 59 (1990/91), 717 = StE 1991 B 24.4 Nr. 28, E 7c.

52 ASA 66 (1997/98), 146 = StE 1997 B 24.4 Nr. 46, E 5c.bb.

53 ASA 69 (2000/2001), 642 = StE 1999 B 24.4 Nr. 53, E 3c.

4 Der 11. Juni – Verirrung oder folgenschwere Attacke?

4.1 «Virtuelle Entreichung»

Der Aufschrei, den der Bundesgerichtsentscheid vom 11.6.2004⁵⁴ wegen seines Einbezugs künftiger Gewinne bei der Beurteilung, ob eine Entreichung im Sinne einer indirekten Teilliquidation vorliegt, allenthalben provoziert hat, ist verständlich. Angesichts des in den letzten 15 Jahren vom Bundesgericht sukzessive ausgedehnten Anwendungsbereichs der indirekten Teilliquidation ist der Entscheid aber wohl mehr evolutionär denn revolutionär. Wie insbesondere das Studium des am 22.10.2001 ergangenen Bundesgerichtsentscheids zeigt, hatte das Bundesgericht bereits damals das Vorliegen einer Entreichung bejaht, und zwar unabhängig davon, ob die dem Veräußerer nur in Form von steuerbaren Vermögenserträgen auszahlbaren Mittel aus der bereits erwirtschafteten Substanz oder aus erst noch zu erwirtschaftenden Erträgen zufließen.⁵⁵ Mit ein Grund dafür, weshalb das Urteil vom 11.6.2004 nun so hohe Wellen schlägt, dürfte darin liegen, dass das Bundesgericht im Unterschied zum früheren Entscheid von einer Substanzverminderung auch dann ausgeht, wenn nicht einmal Aktiven der übernommenen Gesellschaft, sondern lediglich die Beteiligungsrechte an dieser verpfändet werden, also keinerlei im Zeitpunkt des Verkaufs verfügbare Substanz der übertragenen Gesellschaft von der Verpfändung betroffen ist. Für das Bundesgericht ist hier allein entscheidend, «ob wirtschaftlich auf deren Substanz zurückgegriffen wird, und nicht, ob diese Substanz bereits verfügbar ist oder wann der Zugriff geschieht.»⁵⁶ Es braucht also nicht mehr die von Locher mit Nachdruck geforderte effektive Substanzverminderung, sondern die Verminderung einer virtuell vorhandenen Substanz genügt bereits für die Annahme einer indirekten Teilliquidation, wenn neben der «virtuellen Entreichung» auch die beiden übrigen Wesensmerkmale (Mitwirkung des Verkäufers und Systemwechsel) erfüllt sind.

Das Bundesgericht widersetzt sich damit ausdrücklich der in Lehre und Praxis bisher vertretenen Auffassung, wonach unter dem Titel der indirekten Teilliquidation allenfalls die Besteuerung der bis zur Veräußerung erwirtschafteten und innerhalb einer Sperrfrist von fünf Jahren entzogenen Substanz in Betracht fallen könne.⁵⁷

Erzeugt wird dadurch ein hohes Mass an Rechtsunsicherheit, denn nach bisherigem Verständnis konnte sich der Verkäufer einer Beteiligung vor den wirtschaftlichen Folgen einer indirekten Teilliquidation dadurch schützen, dass der Käufer sich im Kaufvertrag dazu verpflichtete, während fünf Jahren keine Substanz aus der Beteiligung zu entnehmen.⁵⁸

4.2 Sachwidrige Ausdehnung der indirekten Teilliquidation auf den Beteiligungsabzug

Wie das Bundesgericht in seinen einleitenden Urteils-erwägungen ausführt, geht es ihm einmal mehr um die konsequente Sicherung der wirtschaftlichen Doppelbelastung einerseits des Gewinnes bei der Gesellschaft, andererseits der Gewinnausschüttung beim Aktionär, die der Gesetzgeber durch die Besteuerung sämtlicher geldwerter Vorteile an die Beteiligten bezwecke.⁵⁹ Nach der Praxis führten daher aus Gründen der rechtsgleichen Besteuerung und mit Rücksicht auf die Steuersystematik auch alle Vorgänge zur Besteuerung, durch welche die latente Ausschüttungssteuerlast auf Gewinnen und Reserven im Zusammenhang mit privaten Beteiligungsverkäufen aufgehoben oder reduziert wird. Die latente Ausschüttungssteuerlast werde aber nicht nur in denjenigen Fällen aufgehoben, in denen eine Entreichung der übertragenen Gesellschaft (z. B. infolge einer Substanzdividende zur Kaufpreisfinanzierung) durch eine entsprechende Substanzabschreibung auf der Beteiligung zu Lasten des Reinertrags der erwerbenden Gesellschaft steuerlich neutralisiert wird. Die latente Ausschüttungssteuerlast werde vielmehr selbst dann beseitigt, wenn zwar die im Zeitpunkt des Verkaufs verfügbare Substanz der übertragenen Gesellschaft zur Kaufpreisfinanzierung gar nicht angetastet, der Kaufpreis aber aus Dividendenausschüttungen finanziert wird, die aus laufenden Gewinnausschüttungen der übertragenen Gesellschaft herrühren und bei der erwerbenden Gesellschaft insofern keine Substanzabschreibung auf der Beteiligung zur Folge haben. Denn solche Dividendenausschüttungen könne die erwerbende Gesellschaft dank des Beteiligungsabzuges (Art. 69 DBG) gewinnsteuerfrei beziehen und zur Kaufpreisfinanzierung verwenden. Im einen wie im anderen Fall werde der Kaufpreis dann aus Mitteln der übertragenen Gesellschaft bezahlt, die dem Veräußerer als dem früheren Beteiligungsinhaber

54 StE 2004 B 24.4 Nr. 70. Für eine Darstellung von Sachverhalt, bundesgerichtlichen Erwägungen und Kritik s. auch BETSCHART, Grenzenlose indirekte Teilliquidation, 873 ff.; GURTNER/GIGER, Erbenholdingbesteuerung, 658 ff.; UEBELHART/ARNOLD, Teilliquidationstheorie, 274 ff.

55 ASA 72 (2003/2004), 218 = StE 2002 B 24.4 Nr. 63, E 4b.

56 StE 2004 B 24.4 Nr. 70, E 4.5.

57 StE 2004 B 24.4 Nr. 70, E 4.5 mwH.

58 Vgl. BETSCHART, Grenzenlose indirekte Teilliquidation, 876.

59 StE 2004 B 24.4 Nr. 70, E 2.2.

nur in Form von steuerbarem Ertrag hätten zufließen können, ohne dass sie je als Ertrag versteuert werden müssen.⁶⁰

Dem Bundesgericht dürfte allerdings entgangen sein, dass der Beteiligungsabzug die latente Ausschüttungssteuerlast in Wirklichkeit gar nicht aufzuheben vermag. «Der Beteiligungsabzug ist ein steuerrechtliches Instrument zur Verhinderung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung. Weil es (richtig: er) jedoch keinen Einfluss auf den handelsrechtlichen Gewinnausweis hat, verbleibt im Ergebnis auch nach Beanspruchung des Beteiligungsabzuges die wirtschaftliche Doppelbelastung.»⁶¹ Anders als im Fall einer Substanzdividende, wo gleichzeitig im gleichen Umfang eine Abschreibung verbucht werden muss, so dass sich bei der erwerbenden Gesellschaft kein steuerbarer Gewinn ergibt, ist bei der Ausschüttung von laufenden Gewinnen keine Abschreibung notwendig, so dass sich die Reserven der erwerbenden Gesellschaft entsprechend erhöhen. Folglich wird auf Ebene der erwerbenden Gesellschaft keine latente Ausschüttungssteuerlast aufgehoben, sondern – im Gegenteil – wieder latent der Einkommensteuer unterliegendes Substrat geschaffen.⁶²

4.3 Fiktion einer indirekten Totalliquidation

Was den Umfang des steuerbaren Vermögensertrags anbelangt, betrachtet das Bundesgericht als Liquidationserlös die Differenz zwischen Kaufpreis und bei der erwerbenden Gesellschaft vorhandenem Aktienkapital. Aus steuersystematischen Gründen sollte jedoch höchstens die Differenz zwischen Kaufpreis und Nennwert des bei der übertragenen Gesellschaft vorhandenen Aktienkapitals als Vermögensertrag erfasst werden. Wird hingegen nur auf das bei der erwerbenden Gesellschaft vorhandene Aktienkapital abgestellt, kommt es in denjenigen Fällen zur Besteuerung von regelmässig steuerfrei rückzahlbarem Aktienkapital, in denen das Aktienkapital der übertragenen Gesellschaft über dem Aktienkapital der erwerbenden Gesellschaft liegt.⁶³

Weiterhin bleibt bei dem so ermittelten Umfang des steuerbaren Vermögensertrags unberücksichtigt, dass der Kaufpreis auch – und meistens wohl in erster Linie – für Werte bezahlt wird, welche die veräusserte Gesellschaft vorgängig des Verkaufs nicht oder bloss teilweise hätte ausschütten können, weil es sich um betriebsnotwendige

Substanz (inkl. stille Reserven) sowie um Goodwill handelt.⁶⁴ Nach der bisherigen Rechtsprechung und Praxis zur indirekten Teilliquidation wurden bei einem Beteiligungsverkauf grundsätzlich nur die nicht betriebsnotwendigen Mittel als Vermögensertrag erfasst, weil der Verkäufer diese vorgängig des Verkaufs ohne negativen Einfluss auf die künftige betriebliche Ertragskraft als Substanzdividende hätte entnehmen können, womit der Wert der übertragenen Gesellschaft und damit der Kaufpreis entsprechend gesunken wären. Von einer indirekten Teilliquidation kann dann aber wohl kaum mehr die Rede sein, wenn sogar die mit dem Kaufpreis vorgenommene Abgeltung der betriebsnotwendigen Substanz (inkl. stille Reserven) sowie der Goodwill-Komponente – je nach Umfang der eigenen Mittel der erwerbenden Gesellschaft – steuerbaren Vermögensertrag darstellen sollen. Vielmehr läuft ein solcher Besteuerungsansatz auf die Fiktion einer indirekten Totalliquidation hinaus, indem der Aktienverkauf steuerlich einem reinen Asset Deal mit voller Goodwillrealisation gleichgestellt wird. Wenn mit Hilfe des Vehikels der indirekten Teilliquidation entsprechend fiktive Liquidationsausschüttungen erfasst werden, wird fälschlicherweise nicht berücksichtigt, dass:

- die übertragene Gesellschaft in Zukunft möglicherweise nicht nur Gewinne, sondern auch Verluste erwirtschaftet;
- die stillen Reserven beim Übergang zur Liquidationsbewertung erfahrungsgemäss markant abnehmen oder ganz verschwinden;
- sich der Goodwill spätestens im Zeitpunkt der Liquidation verflüchtigen wird.⁶⁵

Tatsächlich ist erst im Liquidationszeitpunkt bekannt, ob und in welchem Umfang die übertragene Gesellschaft einen Totalgewinn erzielt hat. Wenn dennoch im Zeitpunkt des Verkaufs fiktive Vermögenserträge besteuert werden, nimmt das Bundesgericht die Besteuerung eines Gewinnes in Kauf, der womöglich den von der übertragenen Gesellschaft bis zu ihrer Liquidation realisierten Totalgewinn übersteigt.

4.4 Modifizierte steuersystematische Realisation

Neben dem Umfang des steuerbaren Vermögensertrags ist schliesslich auch der Zeitpunkt der Besteuerung von Bedeutung. Nach den Erwägungen des Bundesgerichts

60 StE 2004 B 24.4 Nr. 70, E 4.5.

61 HOLENSTEIN, Indirekte Teilliquidation, 718, mit einer Illustration anhand von Bilanzbildern.

62 Vgl. auch BETSCHART, Grenzenlose indirekte Teilliquidation, 875; HOLENSTEIN, Indirekte Teilliquidation, 718 ff.

63 Vgl. GURTNER/GIGER, Erbenholdingbesteuerung, 665.

64 Vgl. GURTNER/GIGER, Erbenholdingbesteuerung, 663 f.

65 Vgl. GURTNER/GIGER, Erbenholdingbesteuerung, 664.

wird der Vermögensertrag grundsätzlich im Zeitpunkt des Verkaufs realisiert.⁶⁶ Obwohl das Bundesgericht im Allgemeinen ein nachdrücklicher Verfechter des Realisationsprinzips ist, hat es gleichwohl erkannt, dass bei der Fiktion einer indirekten Totalliquidation die sofortige Besteuerung eines möglicherweise sehr bedeutenden Vermögensertrages, der – wie insbesondere bei Nachfolgeregelungen häufig – nicht oder nur in Raten und über eine längere Zeitspanne bezogen wird, den Verkäufer in finanzielle Bedrängnis bringen und dadurch sinnvolle Unternehmensnachfolgelösungen erschweren kann. Um hier zu einer einigermaßen erträglichen Lösung zu gelangen, erscheint es dem Bundesgericht notwendig, die angenommene steuersystematische Realisation zu modifizieren bzw. von ihr Abstand zu nehmen, ähnlich wie dies im Rahmen der geplanten Unternehmenssteuerreform II auch bei der Überführung von Grundstücken vom Geschäfts- ins Privatvermögen vorgesehen ist.

Das Bundesgericht hat daher eine der offenen Agiolösung nachgebildete Vorgehensweise angeregt, die eine Besteuerung des Vermögensertrags nach Massgabe des tatsächlichen Mittelzuflusses erlaubt. Die offene Agiolösung findet bislang in Transponierungsfällen Anwendung, wobei die Differenz zwischen dem Einbringungswert und dem Nennwert der übernommenen Aktien bei der erwerbenden Gesellschaft auf Reserven eingebucht wird, so dass die latente Ausschüttungssteuerlast der übertragenen Gesellschaft auf die erwerbende Gesellschaft übergeht.⁶⁷ Die praktische Ausgestaltung der Besteuerung des tatsächlichen Mittelzuflusses überlässt das Bundesgericht der Verwaltung, welche sich inzwischen u. a. auch hierzu geäußert hat.⁶⁸

5 Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV (Entwurf vom 14.2.2005)

5.1 Regelungsinhalt

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) hat in dem am 14.2.2005 veröffentlichten Entwurf eines Kreisschreibens Nr. 7 – Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen (nachfolgend «Kreisschreiben-Entwurf») die Praxis der direkten Bundessteuer zur indirekten Teilliquidation festgehalten und darin auch die Anregung des Bundesgerichts aufgegriffen, unter bestimmten Voraussetzungen den Ertrag aus indirekter Teilliquidation erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Mittelzuflusses zu besteuern.

Nach einer allgemeinen Darstellung der rechtlichen Grundlagen zur Vermögensertragsklausel gemäss Art. 20 Abs 1 lit. c DBG sowie zur Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG behandelt der Kreisschreiben-Entwurf vorab die Praxis der direkten Bundessteuer mit Blick auf die Übertragung von Beteiligungsrechten auf eine von der übertragenden Person beherrschte Gesellschaft (Transponierungsfälle), bevor er dann auf die steuerliche Behandlung der Veräusserung von Beteiligungsrechten an Dritte (indirekte Teilliquidation) eingeht. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts beinhaltet der Kreisschreiben-Entwurf zum einen eine Darstellung der tatbestandlichen Voraussetzungen sowie der rechtlichen Grundlagen der indirekten Teilliquidation. Zum anderen widmet sich der Kreisschreiben-Entwurf spezifischen Abgrenzungsfragen, darunter insbesondere jenen mit Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Entreicherung. Dabei wird differenziert zwischen der Entreicherung zur Kaufpreisfinanzierung aus bestehender Substanz und der Entreicherung zur Amortisation eines Kaufpreisdarlehens aus künftigen Gewinnen. Zu diesem Themenbereich enthält der Anhang zum Kreisschreiben-Entwurf ausserdem elf illustrative Beispiele.

Der Kreisschreiben-Entwurf konsolidiert im Wesentlichen die bisherige Praxis der direkten Bundessteuer zur indirekten Teilliquidation. Interessant sind aber insbesondere jene Passagen, in denen die Verwaltung ihre Praxis zu dem mit dem Bundesgerichtsentscheid vom 11.6.2004 erweiterten Tatbestand der indirekten Teilliquidation darlegt. Sie stehen nachfolgend im Vordergrund.

5.2 Abgrenzungsfragen

5.2.1 Entreicherung aus bestehender Substanz

Mit Blick auf die Entreicherung zur Kaufpreisfinanzierung aus bestehender Substanz unterscheidet der Kreisschreiben-Entwurf zwischen Fällen der direkten und der indirekten Entreicherung.⁶⁹

- Eine *direkte Entreicherung* aus bestehender Substanz kann durch offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen erfolgen, wobei als verdeckte Gewinnausschüttungen auch Darlehen der übertragenen Gesellschaft an die erwerbende Gesellschaft gelten, soweit deren Rückzahlung gefährdet ist. Dies ist nach Ansicht der Verwaltung regelmässig dann der Fall, wenn der jährliche Schuldendienst (Annuität) die zu

66 Vgl. StE 2004 B 24.4 Nr. 70, E 4.6.

67 Vgl. GURTNER, Erbenholding-Konzeption, 347.

68 S. Abschn. 5.

69 Vgl. KS-E Nr. 7, Ziff. 3.2.4.

erwartenden Jahresgewinne übersteigt und die erwerbende Gesellschaft über keine anderen Mittel verfügt, um das Darlehen aus eigener Kraft zurück-zuzahlen. Bei der Berechnung der Annuität geht die Verwaltung von einer marktüblichen Verzinsung und einer Amortisationsdauer von regelmässig nicht mehr als 10 Jahren aus.

- Eine *indirekte Entreicherung* aus bestehender Substanz kann dann vorliegen, wenn die übertragene Gesellschaft Sicherheiten stellt (z.B. durch Verpfändung von Schuldbriefen auf Liegenschaften der Gesellschaft) und dadurch in deren Vermögensstatus ein nachhaltiger Rückstellungsbedarf entsteht. Der Kreisschreiben-Entwurf stellt indes klar, dass die Verpfändung der erworbenen Beteiligungsrechte für sich allein noch zu keiner Entreicherung der übertragenen Gesellschaft führt, dass aber ein solcher Vorgang eine Mitwirkung des Verkäufers darstellt, sofern dieser von der Sicherheitsleistung wusste.

Weiterhin unterscheidet der Kreisschreiben-Entwurf, ob die Entreicherung aus bestehender Substanz zur Refinanzierung eigener, für den Kaufpreis verwendeter Mittel erfolgt oder zur Amortisation fremder, zur Kaufpreisfinanzierung eingesetzter Mittel.

- Bei einem *eigenfinanzierten Erwerb* liegt eine Entreicherung aus bestehender Substanz nur dann vor, wenn sie zeitnah zum Veräusserungszeitpunkt, d.h. innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages erfolgt.
- Bei einem *fremdfinanzierten Erwerb* soll eine Entreicherung aus bestehender Substanz hingegen zeitlich unbeschränkt möglich sein.

Diese Differenzierung ist insofern fragwürdig, als sie das Kriterium der Kaufpreisfinanzierung neu in die Tatbestandsmerkmale der Entreicherung aus bestehender Substanz aufnimmt und damit das Wesensmerkmal der Mitwirkung, das seinerseits auf die Art der Kaufpreisfinanzierung abstellt, seiner bislang eigenständigen Bedeutung entleert. Für die Beurteilung, ob eine Entreicherung aus bestehender Substanz vorliegt, sollte objektiv allein die effektive Substanzentnahme bei der übertragenen Gesellschaft massgebend sein und nicht, wofür die entnommene Substanz verwendet wird.

5.2.2 Entreicherung aus künftigen Gewinnen

Die vom Bundesgericht ersonnene Entreicherung aus künftigen Gewinnen kommt offenbar ohne die zweifelhafte Verknüpfung der Tatbestandsmerkmale der Ent-

reicherung mit der Art der Kaufpreisfinanzierung schon gar nicht mehr aus. Denn gemäss Kreisschreiben-Entwurf kann eine Entreicherung zur Finanzierung des Kaufpreises aus künftigen Gewinnen⁷⁰ allenfalls mit Blick auf den fremdfinanzierten, nicht aber mit Blick auf den eigenfinanzierten Teil des Kaufpreises vorliegen. Unabhängig davon, ob die Fremdfinanzierung durch den Verkäufer, die Gesellschafter der erwerbenden Gesellschaft, die übertragene Gesellschaft oder durch einen Dritten erfolgt, liegt eine Entreicherung aus künftigen Gewinnen immer dann vor, wenn die Verzinsung und Amortisation des zur Kaufpreisfinanzierung eingesetzten Fremdkapitals durch Ausschüttungen künftiger Gewinne der übertragenen Gesellschaft entrichtet wird. Allerdings soll gemäss Verwaltungspraxis eine entsprechende Entreicherung nur in dem Umfang vorliegen, in dem die erwerbende Gesellschaft nicht über andere, im Zeitpunkt des Erwerbs bereits bekannte oder jedenfalls absehbare Erträge verfügt, um den fremdfinanzierten Teil des Kaufpreises innert 10 Jahren zu verzinsen und zu amortisieren. Wird der Kaufpreis von einem unabhängigen Dritten (z.B. einer Bank) fremdfinanziert, sollen diesbezüglich die vertraglich vereinbarten Modalitäten massgebend sein. Im Umfang wird die Entreicherung aus künftigen Gewinnen auf maximal den Betrag begrenzt, in dem der Kaufpreis das einbezahlte Kapital der übertragenen Gesellschaft übersteigt. Anders als das Bundesgericht in seiner Entscheidung vom 11.6.2004 stellt die Verwaltungspraxis bei der Ermittlung des Umfangs der Entreicherung sachgerechterweise nicht auf das bei der erwerbenden Gesellschaft, sondern auf das bei der übertragenen Gesellschaft vorhandene Kapital ab. Wie für die Entreicherung aus bestehender Substanz bei einem fremdfinanzierten Erwerb, soll auch für die Entreicherung aus künftigen Gewinnen keine zeitliche Beschränkung gelten.

Hierzu ist anzumerken, dass der Kreisschreiben-Entwurf zwar vordergründig von Ausschüttungen künftiger Gewinne spricht, welche die übertragene Gesellschaft irgendwann einmal an die erwerbende Gesellschaft entrichten muss, damit das Tatbestandsmerkmal der Entreicherung aus künftigen Gewinnen erfüllt ist. Letztlich entscheidend ist aber nicht so sehr, dass tatsächlich Ausschüttungen entrichtet werden, sondern dass die erwerbende Gesellschaft auf diese Ausschüttungen zur Verzinsung und Amortisation des fremdfinanzierten Teils des Kaufpreises angewiesen ist. Insofern kann auch der Kreisschreiben-Entwurf nicht darüber hinweg täuschen, dass das, was in ihm mit «Entreicherung aus künftigen Gewinnen» überschrieben ist, keine effektive, sondern allenfalls eine «virtuelle Entreicherung» der übertragenen Gesellschaft darstellt. Die Bestimmung des Um-

70 Vgl. KS-E Nr. 7, Ziff. 3.2.5.

fangs der Entreicherung dürfte ausserdem regelmässig Anlass zu Kontroversen zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen geben, wenn es darum geht, die «anderen Erträge» zur Beurteilung der Fähigkeit zur Verzinsung und Amortisation des fremdfinanzierten Kaufpreises zu bestimmen. Denn diese Erträge beziehen sich ja auf eine (unsichere) Zukunft, so dass, wenn hierzu im Zeitpunkt des Erwerbs Aussagen getroffen werden sollen, regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum verbleibt.

5.2.3 Mitwirkung

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Frage, ob die Gesellschaft bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte durch ein Zusammenwirken von Verkäufer und Käufer teilweise liquidiert und dem Verkäufer dadurch eine geldwerte Leistung ausgerichtet wird, nach objektiven Kriterien und aufgrund der gesamten für die Finanzierung massgebenden Umstände zu entscheiden.⁷¹ In Übereinstimmung mit bisherigen Bundesgerichtsentscheiden werden im Kreisschreiben-Entwurf beispielhaft Sachverhalte aufgeführt, bei denen regelmässig von einem aktiven oder passiven Zusammenwirken zwischen Verkäufer und erwerbender Gesellschaft auszugehen ist (s. Übersicht 2).⁷²

Gemäss Kreisschreiben-Entwurf hat das Tatbestandsmerkmal der Mitwirkung insbesondere im Zusammen-

hang mit jenem der Entreicherung aus künftigen Gewinnen praktisch keine (eigenständige) Bedeutung mehr. Denn so, wie die Entreicherung aus künftigen Gewinnen im Kreisschreiben-Entwurf definiert ist, nämlich dass diese «nur» im Hinblick auf den fremdfinanzierten Teil des Kaufpreises und auch «nur» in dem Umfang vorliegen kann, in dem die erwerbende Gesellschaft nicht über andere, im Zeitpunkt des Erwerbs bereits bekannte oder jedenfalls absehbare Erträge zur Verzinsung und Amortisation verfügt, liegt automatisch auch immer eine passive Mitwirkung in dem Sinne vor, dass die Veräusserung an eine Gesellschaft erfolgt, die nicht über genügend finanzielle Mittel verfügt, um den Kaufpreis aus eigener Kraft zu begleichen.

5.2.4 Bemessung und Realisation des steuerbaren Vermögensertrags

Unbeirrt von der breit geäusserten Kritik an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche regelmässig den Betrag der Entreicherung als steuerbaren Vermögensertrag erklärt, hält sich auch der Kreisschreiben-Entwurf an diese Auslegeordnung. Der Nennwert der veräusserten Beteiligungsrechte ist damit nur insoweit zum Abzug zugelassen, als der Betrag der Entreicherung das gesamte latente Ausschüttungssubstrat übersteigt.⁷³ Hierbei wird jedoch auch der mit Fremdkapital finanzierte Teil

Übersicht 2: Beispiele aktiver/passiver Mitwirkung

Aktive Mitwirkung des Verkäufers

- Gewährung eines Darlehens an die erwerbende Gesellschaft
- Verrechnung einer Schuld des Verkäufers gegenüber der übertragenen Gesellschaft mit dem Kaufpreis beabsichtigt
- Sicherheitsleistungen der übertragenen Gesellschaft zur Kreditgewährung durch Dritte an die erwerbende Gesellschaft
- Hinterlegung der veräusserten Beteiligungsrechte durch den Verkäufer als Sicherheit für eine Fremdfinanzierung des Kaufpreises
- Verpflichtung des Verkäufers, Aktiven der übertragenen Gesellschaft in flüssige Form zu bringen
- Einräumung der Verfügungsgewalt über Aktiven der übertragenen Gesellschaft an den Käufer vor Bezahlung des Kaufpreises

Passive Mitwirkung des Verkäufers

- Veräusserung an eine Gesellschaft, die über ungenügende finanzielle Mittel verfügt, um den Kaufpreis aus eigener Kraft zu begleichen
- Kenntnis des Verkäufers, dass die erwerbende Gesellschaft eine Fusion mit der übertragenen Gesellschaft beabsichtigt
- Vorhandensein erheblicher nicht betriebsnotwendiger und ausschüttbarer flüssiger Mittel bei der übertragenen Gesellschaft

71 Vgl. ASA 72 (2003/2004), 218 = StE 2002 B 24.4 Nr. 63, E 3c.

73 Vgl. KS-E Nr. 7, Ziff. 3.2.7.

72 Vgl. KS-E Nr. 7, Ziff. 3.2.6.

des Nominalkapitals der übertragenen Gesellschaft als Entreicherung betrachtet, obwohl in diesem Umfang gar kein latentes Ausschüttungssubstrat untergeht. Konsequenterweise sollte nur jener Darlehensbetrag als Entreicherung betrachtet werden, der nicht der Finanzierung des einbezahlten Kapitals dient, da die Rückzahlung des Nominalkapitals beim Veräusserer ebenfalls keine Steuerfolgen auslösen würde.⁷⁴

Was den Realisationszeitpunkt betrifft, ist die ESTV ausnahmsweise, nämlich in Fällen der Fremdfinanzierung durch ein Verkäuferdarlehen, das nur durch Entreicherung aus künftigen Gewinnen amortisiert werden kann, bereit, auf Antrag und gegen Revers von einer steuersystematischen Realisation abzusehen und den Ertrag aus indirekter Teilliquidation erst dann als realisiert anzunehmen, wenn der Verkäufer tatsächlich über den Kaufpreis verfügt und nicht bloss einen Anspruch auf den Verkaufserlös im Sinne einer Anwartschaft auf künftige Gewinnausschüttungen hat.⁷⁵ Konsequenterweise müsste diese Besteuerungsmodalität aber auch dann zur Anwendung gelangen, wenn die Käufergesellschaft den Kaufpreis mit einem Bankdarlehen finanziert.⁷⁶

6 Würdigung

6.1 Kreisschreiben-Entwurf als verpasste Chance

Das von der ESTV verfolgte Ziel, mit dem Kreisschreiben-Entwurf Transparenz in die Praxis der direkten Bundessteuer in Bezug auf die indirekte Teilliquidation zu bringen, ist grundsätzlich positiv zu beurteilen. Zu bedauern ist jedoch, mit welcher Ergebnislosigkeit die Verwaltung den bundesgerichtlichen Vorgaben folgt, obwohl selbst in den Reihen der kantonalen Verwaltungen – sprich: den primär rechtsanwendenden Behörden – Bedenken gegen eine derart extensive Auslegung der steuergesetzlichen Vermögensertragsklausel durch das Bundesgericht geäussert wurden.⁷⁷

Der Verwaltung hätte jedenfalls anlässlich der Redaktion des Kreisschreiben-Entwurfs die Möglichkeit offen gestanden, den Bundesgerichtsentscheid vom 11.6.2004

in den grösseren Rahmen wirtschaftlicher Realitäten und gesetzlicher Gegebenheiten zu stellen und von einem einzelnen Extremfall eine tragfähige Brücke zu allgemein gültigen Regelungen für vielfältige konkrete Anwendungsfälle zu schlagen. Das schweizerische Rechtsverständnis betreffend die Judikatur im Verwaltungsrecht ermöglicht zweifelsohne eine breiter gefasste Handhabung durch die Verwaltungspraxis. Dies ergibt sich einerseits aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung, andererseits aus den Grundprinzipien des Verwaltungsrechts. Das Bundesgericht beurteilt im Rahmen der Verwaltungsrechtspflege als Beschwerdeinstanz Rechtsanwendungsakte, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen.⁷⁸ Die gerichtliche Überprüfung der von den Verwaltungsbehörden erlassenen Verfügungen dient in diesem Sinne der Verwirklichung der Einzelfallgerechtigkeit. Zweifelsohne sind die Verwaltungsbehörden in Bezug auf den konkreten Fall an die höchstrichterliche Entscheidung gebunden.⁷⁹ Mit Blick auf die künftige Rechtsanwendung durch die Verwaltungsbehörden ist jedoch wieder auf die Unabhängigkeit von Verwaltungs- und Justizbehörden abzustellen. Die Verwaltungsbehörden haben insbesondere das Legalitätsprinzip sowie die anderen Grundprinzipien des Verwaltungsrechts zu beachten.⁸⁰ Das Legalitätsprinzip, wonach das Gesetz Massstab und Schranke der Verwaltungstätigkeit ist, gilt für die Eingriffs- wie für die Leistungsverwaltung und ist von Verwaltungsbehörden aller Ebenen zu beachten. Insbesondere bei Eingriffstatbeständen zu Lasten des Steuerpflichtigen scheint eine freiere Würdigung zukünftiger Sachverhalte angezeigt. Strenger anzusehen ist demgegenüber die präjudizierende Wirkung bei Entscheiden zu Gunsten des Steuerpflichtigen, d. h. in Fällen, in denen die Steuerverwaltung vom Gericht bezüglich einer spezifischen Erhebungskompetenz in gewisse Schranken gewiesen wird.

Auch nach Ergehen des Bundesgerichtsentscheides vom 11.6.2004 sind für die Steuerbehörden in erster Linie die relevanten gesetzlichen Bestimmungen massgeblich. Das Präjudiz des Bundesgerichts darf nicht dazu führen, dass die Steuerbehörden von nun an unter Missachtung des Unabhängigkeitsgebotes die eigenständige Anwendung und Auslegung der relevanten Steuernormen verweigern und den Bundesgerichtsentscheid gleichsam

74 Vgl. UEBELHART/ARNOLD, Teilliquidationstheorie, 291.

75 Vgl. KS-E Nr. 7, Ziff. 3.2.8.

76 Vgl. GURTNER/GIGER, Erbenholdingbesteuerung, 666.

77 Vgl. z. B. ALTORFER, Theorie, 31 ff.; RÜTSCH, Finanzierungs- und Erbenholding.

78 Vgl. Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16.12.1943 (SR 173.110) und Art. 5

des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20.12.1968 (SR 172.021).

79 Vgl. HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, N 50 ff.

80 Vgl. HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, N 368 ff.

vom Präjudiz zum Richterrecht erheben.⁸¹ Der ESTV ist sehr zugute zu halten, dass sie aufgrund der parlamentarischen Vorstösse und der vom Bundesrat in der Unternehmenssteuerreform II angestrebten gesetzlichen Regelung der indirekten Teilliquidation vorläufig darauf verzichtet, den Kreisschreiben-Entwurf definitiv zu erlassen. Es verbleibt somit Raum für eine weitere Ausreifung der Verwaltungspraxis zur indirekten Teilliquidation.

6.2 Inhaltliche Konkretisierung der Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation

Die Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privats Geschäftsvermögen und der damit einhergehende Systemwechsel vom Nennwert- zum Buchwertprinzip ist als Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation zweifellos unproblematisch. Demgegenüber erscheint es sachgerecht, die im Kreisschreiben-Entwurf vertretene Auffassung der ESTV betreffend die Wesensmerkmale der Entreichung einerseits und der Mitwirkung andererseits mit Bezug auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und die in diesem Aufsatz dargelegten theoretischen Grundlagen der indirekten Teilliquidation sowie vor dem Hintergrund rechtsstaatlicher Grundsätze und wirtschaftlicher Realitäten einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

Bezüglich der nachfolgenden Ausführungen sei nochmals mit Nachdruck festgehalten, dass für die Erfüllung des Tatbestands der indirekten Teilliquidation neben dem Systemwechsel vom Nennwert- zum Buchwertprinzip die Wesensmerkmale Entreichung und Mitwirkung stets kumulativ erfüllt sein müssen. Dieses Erfordernis ist auch vom Bundesgericht in seiner jahrelangen Rechtsprechung nie bestritten, sondern ganz im Gegenteil wiederholt bestätigt worden.

6.2.1 Entreichung

Unbestrittenermassen qualifizieren sich, was bei all der Aufregung um den Bundesgerichtsentscheid vom 11.6.2004 oftmals vergessen zu gehen scheint, zeitnah nach der Veräusserung tatsächlich erfolgte Mittelentnahmen als Entreichung, was denn auch sachgerechterweise zur Besteuerung führt. Demgegenüber ist es in der Tat schwer zu verstehen, weshalb jedwelche Fremdfinanzierung der Käufergesellschaft, wenn diese nicht über andere Einnahmequellen zur Amortisation und Verzinsung verfügt, zwingend eine Entreichung der übertragenen Gesellschaft darstellen soll. Dies ist insbesondere dann schwer verständlich, wenn die übertragene

Gesellschaft selbst über keinerlei eigene nicht betriebsnotwendige Mittel verfügt und es gar nicht beabsichtigt ist, die gesamte Schuld der erwerbenden Gesellschaft rasch zu tilgen. Es ist durchaus denkbar – und bei Private Equity Transaktionen notabene die absolute Regel, ja geradezu die *raison d'être* – dass die vernünftig fremdfinanzierte Käuferin die übertragene Gesellschaft innert nützlicher Frist (d.h. innert zwei bis vier Jahren) wieder veräussert, ohne dabei der übertragenen Gesellschaft substanzielle Mittel entnommen zu haben.

Sicherlich besteht ein grosser Spannungsbogen zwischen einer vollständig fremdfinanziert erworbenen Gesellschaft mit hohen nicht betriebsnotwendigen Mitteln einerseits und einer vollständig eigenfinanziert erworbenen Gesellschaft ohne jedwelche flüssigen Mittel andererseits. In extrem fremdfinanzierten Akquisitionsstrukturen – fernab beispielsweise der Finanzierungsregeln gemäss ESTV Kreisschreiben Nr. 6/1997 betreffend verdecktes Eigenkapital – mag die Fiktion einer vorweggenommenen Entreichung angezeigt sein. Es handelt sich dabei letztlich um eine Vermutung zukünftiger Ausschüttungen, welche der Gesetzgeber zu Lasten des Steuerpflichtigen vornimmt. Eine konsequente Goodwillbesteuerung bei der Veräusserung einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person liegt jedoch fernab des gesetzgeberischen Willens mit Bezug auf die heute geltende Kapitalgewinnbesteuerung.

Um dem Realisationsprinzip einigermaßen gerecht zu werden, müsste jedenfalls ein aufgeschobener Besteuerungstatbestand geschaffen werden, d.h., dass eine Besteuerung erst dann Platz greifen würde, wenn es tatsächlich zu einer Entreichung kommt. Mit der Sperrfristlösung war dies bislang für nicht betriebsnotwendige Mittel klar geregelt. Fragt sich, ob eine solche Regelung in begrenztem Umfang auch für eine Entreichung aus künftigen Gewinnen angewandt werden könnte. Sicherlich stossend ist die fiktive Goodwillbesteuerung aber in denjenigen Fällen, in denen nach Veräusserung der Gesellschaft gar nie substanzielle (erwartete) Gewinne erwirtschaftet werden. Bei näherer Betrachtung erscheint am Ende aber jegliche steuerliche Erfassung von Gewinnen, welche die Höhe der in der übertragenen Gesellschaft vorhandenen nicht betriebsnotwendigen Mittel übersteigt, fehl am Platz. Folgt man diesem Gedanken, findet man sich schliesslich dort wieder, wo die Odyssee der indirekten Teilliquidation vor gut zwanzig Jahren ihren Ausgang nahm, nämlich bei Lochers Wertzerlegungsmethode. Würde diese noch in eine Gesetzesnorm gegossen, beispielsweise durch eine Ergänzung von Art. 16 Abs. 3 DBG, wonach bei Beteiligungsverkäufen vom Privat- ins Geschäftsvermögen im Umfang der mitveräusserten und zeitnah nach der Veräusserung ausgeschütteten nicht betriebsnotwendigen Mittel beim

81 Ähnlich VALLENDER, Auslegung, 157 f.

Verkäufer ein steuerbarer Vermögensertrag gegeben wäre, sofern jener mit dem Käufer hinsichtlich der Entreicherung zusammenwirkt, so fänden wahrscheinlich sowohl das Legalitätsprinzip wie auch die Steuergerechtigkeit wieder zu einem einvernehmlichen Zusammensein zurück.

6.2.2 Mitwirkung

In der Rechtsprechung sind zahlreiche Kriterien aufgeführt worden, bei deren Erfüllung auf eine Mitwirkung des Verkäufers bei der Entreicherung der übertragenen Gesellschaft geschlossen wird. Diese Kriterien sind grundsätzlich diskutabel; sie schiessen aber teilweise, insbesondere bei der passiven Mitwirkung, über das Ziel hinaus. So soll eine passive Mitwirkung immer schon dann gegeben sein, wenn die übertragene Gesellschaft über nicht betriebsnotwendige Mittel verfügt, oder auch wenn die erwerbende Gesellschaft über ungenügende finanzielle Mittel verfügt, um den Kaufpreis aus eigener Kraft zu begleichen. In beiden Fällen werden die Wesensmerkmale der Entreicherung und Mitwirkung miteinander vermengt und letztere ihrer eigenständigen Bedeutung entleert. Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, dass in solchen Fällen latent die Gefahr einer Entreicherung der übertragenen Gesellschaft durch den Käufer vorhanden ist. Deswegen aber *tel quel* eine Mitwirkung des Verkäufers zu unterstellen, ist sicherlich nicht gerechtfertigt. Vielmehr muss, wie das Bundesgericht immer wieder betont hat, die Mitwirkung des Verkäufers als eigenständiges Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation erfüllt sein. Dies ist beispielsweise bei einem Verkäuferdarlehen zur Kaufpreisfinanzierung unstrittig der Fall. Weniger klar ist hingegen die Frage, wann in Konstellationen, in denen wegen des Vorhandenseins beträchtlicher nicht betriebsnotwendiger Mittel bei der übertragenen Gesellschaft oder wegen ungenügender finanzieller Mittel bei der Käufergesellschaft zur Kaufpreisfinanzierung latent die Gefahr einer Entreicherung besteht, der Verkäufer an einer Entreicherung, sollte es zu einer solchen tatsächlich kommen, effektiv mitgewirkt hat.

Soll die Mitwirkung weiterhin ein eigenständiges Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation bleiben oder, besser gesagt, wieder werden, sind Kriterien gefragt, nach denen zuverlässig beurteilt werden kann, ob insbesondere in Fällen der Kaufpreis-Fremdfinanzierung oder bei Vorliegen beträchtlicher nicht betriebsnotwendiger Mittel eine Mitwirkung des Verkäufers effektiv vorliegt. Die ESTV müsste gerade hier sinnvolle Abgrenzungskriterien definieren, zumal selbst Locher die

latente Gefahr einer Entreicherung beispielsweise wegen mangelnder Eigenmittel bei der Käufergesellschaft *per se* für kein schlüssiges Indiz für eine Mitwirkung des Verkäufers hält.⁸² Unter Berücksichtigung der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltung der Unternehmensfinanzierung kann es vernünftigerweise nicht sein, dass allein schon die Fremdfinanzierung des Kaufpreises eine Mitwirkung des Verkäufers impliziert. Diese kann man allenfalls in krassen Fällen unterstellen, z. B. wenn der Verkäufer von einer ungewöhnlich hohen Leverage bei der erwerbenden Gesellschaft weiss oder wissen musste, nicht aber, wenn allgemein anerkannte Finanzierungsregeln eingehalten werden. Die ESTV selbst hat mit dem Kreisschreiben Nr. 6/1997 betreffend verdecktes Eigenkapital praxistaugliche Kriterien aufgestellt, anhand derer sich beurteilen lässt, ob ein bestimmtes Finanzierungsverhältnis diesen Regeln gerecht wird oder nicht. Unter Bezugnahme auf diese Kriterien könnte z. B. definiert werden, bei Überschreiten welcher Schwellenwerte ein bestimmtes Finanzierungsverhältnis im Hinblick auf die Mitwirkung des Verkäufers schädlich ist. Gerade auch vor dem Hintergrund, dass die Beweislast für ein allfälliges Zusammenwirken von Verkäufer und Käufergesellschaft bei den Steuerbehörden liegt⁸³, muss eine allfällige Mitwirkung objektiv nachweisbar sein. Insofern gilt es mit Nachdruck zu betonen, dass die Mitwirkung (wieder) als eigenständiges Wesensmerkmal der indirekten Teilliquidation ernst zu nehmen ist.

7 Schluss

Die Bestrebungen des Bundesrates, die indirekte Teilliquidation wegen des engen sachlichen Zusammenhangs im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II einer Lösung zuzuführen und dabei grundsätzlich an der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne festzuhalten, berechtigen zur Hoffnung, dass Hopfen und Malz wohl noch nicht ganz verloren ist. Bis zur Verabschiedung und dem Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II bleibt zu hoffen, dass die Verwaltung den ihr auch nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 11.6.2004 verbliebenen Spielraum nutzt und sich in der Verwaltungspraxis die Einsicht durchsetzt, dass die Wesensmerkmale der indirekten Teilliquidation, allen voran die Entreicherung, auf ihren Kerngehalt zu begrenzen sind, und die Mitwirkung als eigenständiges Wesensmerkmal ernst genommen wird. Da die Unternehmenssteuerreform II in sich relativ komplex ist und auf sie politische Kräfte einwirken, deren Ergebnis nur schwer abschätzbar ist, wäre es

82 Vgl. Fn 18.

83 Vgl. UEBELHART/ARNOLD, Teilliquidationstheorie, 286.

jedenfalls zu begrüßen, wenn der Kreisschreiben-Entwurf in Teilen, namentlich betreffend die Entreichung aus künftigen Gewinnen und die passive Mitwirkung, nochmals überdacht würde.

Literatur

- AGNER PETER, Spiegel der Rechtsprechung, ASA 56 (1987/88), 299 ff.
- ALTORFER JÜRIG B., Zur Theorie der indirekten Teilliquidation unter dem DBG, FStR 2002, 128 ff.
- BETSCHART PHILIPP, Objektivierete indirekte Teilliquidation, StR 2002, 226 ff.
- Grenzenlose indirekte Teilliquidation, ST 2004, 873 ff.
- BÖCKLI PETER, Kritik der «indirekten Teilliquidation»: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftssteuer, in: Reich/Zweifel (Hrsg.), Das Schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung, FS für F. Zuppinger, Bern 1989, 103 ff.
- BÜHLER JOSEF, Entgeltliche Übertragung von Beteiligungen und Wahl der Rechtsform, StR 1986, 549 ff.
- DUSS MARCO, Spekulationen zu und mit dem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichtes vom 27. Oktober 1987, StR 1988, 143 ff.
- GRÜNINGER HAROLD, Neuere steuerrechtliche Entwicklungen, in: SAG (seit 1990: SZW) 1986, 165 ff.
- GURTNER PETER, Systemwechselfälle bei Beteiligungsübertragungen, ASA 57 (1988/89), 23 ff.
- Erbenholding-Konzeption als Transponierungstatbestand – ein sachwidriger, fiskalischer Ansatz, ASA 67 (1998/99), 337 ff.
- GURTNER PETER/GIGER ERNST, Unzulässige Erbenholdingbesteuerung – massive Ausweitung der indirekten Teilliquidationstheorie, StR 2004, 658 ff.
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich 2002
- HÖHN ERNST, Die sog. «indirekte Teilliquidation» als Testfall der Auslegungsmethode im Steuerrecht, in: Höhn/Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990
- HOLENSTEIN DANIEL, Indirekte Teilliquidation – Besteuerung der tatsächlichen Substanzentnahme, StR 2004, 718 ff.
- LOCHER PETER, Die indirekte Teilliquidation im Recht der direkten Bundessteuer, in: Reich/Zweifel (Hrsg.), Das Schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung, FS für F. Zuppinger, Bern 1989, 219 ff.
- Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, ASR NF Bd.484, Bern 1983
 - Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001
- MEISTER THOMAS, Gewerbmässiger Wertschriftenhandel – wie weiter?, FStR 2001, 91 ff.
- REICH MARKUS, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Reich/Duss (Hrsg.), Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996
- RÜTSCHKE JAKOB, Finanzierungs- und Erbenholding, Sicht der Veranlagungsbehörde, Kursunterlagen zum FIRST-Seminar vom 25.11./2.12.2004
- SCHÄR DANIEL, Indirekte Teilliquidation (erstmalig) unter dem DBG, ST 2002, 225 ff.
- SPORI PETER, Verkaufserlös für Aktien als Beteiligungsertrag, ST 1985, 346 ff.
- UEBELHART PETER/ARNOLD RETO, Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie erschwert Unternehmensnachfolge – Eine Bestandesaufnahme unter besonderer Berücksichtigung des Entwurfs des Kreisschreibens Nr.7 der Eidg. Steuerverwaltung, StR 2005, 274 ff.
- VALLENDER KLAUS A., Die Auslegung des Steuerrechts – unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften, 2. A., Bern/Stuttgart 1988

Praxisanweisungen

- Kreisschreiben Nr.6 der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art.65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.Juni 1997)
- Kreisschreiben Nr.7 der ESTV – Übertragung von Beteiligungen vom Privat- ins Geschäftsvermögen (Entwurf vom 14.2.2005)

Gesetzgebungs-Agenda 2005/2

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Eric Hess, Fürsprecher***

Inhalt

| | |
|------|---|
| 1 | Bund |
| 1.1 | Eidg. Stempelabgaben |
| 1.2 | Ehe- und Familienbesteuerung |
| 1.3 | Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft |
| 1.4 | Mitarbeiterbeteiligungen |
| 1.5 | Unternehmenssteuerreform II |
| 1.6 | Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe |
| 1.7 | Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung |
| 1.8 | Vereinfachung des Steuersystems |
| 2 | Kantone |
| 2.1 | Appenzell Ausserrhoden |
| 2.2 | Basel-Stadt |
| 2.3 | Bern |
| 2.4 | Glarus |
| 2.5 | Graubünden |
| 2.6 | Nidwalden |
| 2.7 | Obwalden |
| 2.8 | Schaffhausen |
| 2.9 | Schwyz |
| 2.10 | Tessin |
| 2.11 | Thurgau |
| 2.12 | Uri |
| 2.13 | Waadt |
| 2.14 | Zug |
| 2.15 | Zürich |
| 3 | Doppelbesteuerungsabkommen |

1 Bund

1.1 Eidg. Stempelabgaben

Das Steuerpaket 2001, das in der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 abgelehnt wurde, umfasste auch eine Änderung des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben, welche im Wesentlichen bezweckt hätte, die mit den dringlichen Erlassen vom 19. März 1999 und 20. Dezember 2000 beschlossenen Massnahmen im Bereich der Umsatzgabe, teils angepasst, ins ordentliche Recht zu überführen.¹ Gleichzeitig war vorgesehen, die für die Ausgabe von Aktien und GmbH-Anteilen geltende Freigrenze bei der Emissionsabgabe von Fr. 250 000 auf Fr. 1 Mio. hinaufzusetzen.

Mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 kann diese Gesetzesänderung nicht in Kraft treten. Da die Notwendigkeit einer entsprechenden Reform weitgehend unbestritten ist – zumal diese über dringliches Recht schon heute in Kraft ist –, übermittelte der Bundesrat am 18. August 2004 dem Parlament eine Botschaft, die eine gegenüber dem abgelehnten Steuerpaket inhaltlich unveränderte Revisionsvorlage zu den eidg. Stempelabgaben beinhaltet.² Die Bundesversammlung hat dieser Revision mit Beschluss vom 18. März 2005 zugestimmt. Sofern das Referendum nicht ergriffen wird (Frist bis 7. Juli 2005), treten die Änderungen am 1. Januar 2006 in Kraft.³

1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16. Mai 2004 muss auch die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung neu angegangen werden. Dabei zeichnet sich ab, dass sich, nicht zuletzt aufgrund der im Nachgang zur Volksabstimmung eingereichten parlamentarischen Vorstösse, die Grundsatzfrage «Ehegatten- und

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen

*** Stellvertreter des Chefs der Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen, Eidg. Steuerverwaltung, Bern

1 S. Gesetzgebungs-Agenda 2002/4, Abschn. 1.3, FStR 2002, 338.

2 S. BBl 2004, 4899.

3 S. BBl 2005, 2281.

Familienbesteuerung oder Individualbesteuerung» in der künftigen steuerpolitischen Diskussion erneut stellen wird. In der Zwischenzeit liegt hierzu ein umfassender Bericht der Eidg. Steuerverwaltung vor, der in Nachachtung des von Ständerat H. Lauri in der Herbstsession 2002 eingereichten Postulates erarbeitet und vom Bundesrat Anfang Dezember 2004 verabschiedet wurde.⁴ Was die Möglichkeit einer Einführung der Individualbesteuerung betrifft, enthält dieser Bericht als wesentliche Erkenntnisse, dass der Wechsel zu einem solchen Besteuerungssystem unabhängig von der konkreten Ausgestaltung kurzfristig nicht realisierbar ist. Aus administrativen und steuersystematischen Gründen könnte ein solcher Wechsel nur vollzogen werden, wenn er gesamtschweizerisch für sämtliche Steuerhoheiten auf den gleichen Zeitpunkt hin umgesetzt würde. Sodann wäre mit einem administrativen Mehraufwand von 30 % bis 50 % zu rechnen. Dargestellt werden im Bericht konkret drei Modelle:

- *Modell 1:* konsequente Individualbesteuerung mit Zuordnung nach den zivilrechtlichen Verhältnissen;
- *Modell 2:* Individualbesteuerung mit teilweise pauschaler Zuordnung, mit Unterteilung nach zwei Untervarianten bei der Deklaration;
- *Modell 3:* Veranlagungswahlrecht für Ehepaare (Wahl zwischen Zusammenveranlagung mit Teilsplitting oder Individualbesteuerung, die den Regeln der Besteuerung von Alleinstehenden folgt).

Aufgezeigt werden im Weiteren die Auswirkungen auf die Verwaltung und die Volkswirtschaft. Über das weitere Vorgehen hat der Bundesrat noch nicht entschieden.

1.3 Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft

Im Rahmen der Beratung der Bilateralen Abkommen II zwischen der Schweiz und der Europäischen Union haben die eidg. Räte am 17. Dezember 2004 das Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (Zinsbesteuerungsgesetz, ZBstG) verabschiedet.⁵ Dieses Gesetz regelt die Umsetzung des Zinsbesteuerungsabkommens; es normiert im Einzelnen den Steurrückbehalt auf Zinszahlungen und die freiwilligen Zinsmeldungen und umschreibt die Pflichten der Zahlstellen, die Organisation und das Verfahren sowie die Strafnormen. Auch legt es das Verfahren der Amtshilfe bei Steuerbetrug und ähnlichen Delikten fest.

Der Beginn der Anwendung des Zinsbesteuerungsabkommens ist auf den 1. Juli 2005 vorgesehen.

1.4 Mitarbeiterbeteiligungen

Am 17. November 2004 hat der Bundesrat die Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet.⁶ Mit diesem Gesetz soll die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen auf eine klare rechtliche Grundlage gestellt werden; sie soll deshalb sowohl im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) ausdrücklich und abschliessend umschrieben werden. Neu schlägt der Bundesrat vor, die Besteuerung geldwerter Leistungen aus nicht börsenkotierten oder gesperrten Mitarbeiteroptionen erst im Ausübungszeitpunkt vorzusehen. Für die übrigen Mitarbeiterbeteiligungen (frei verfügbare und gesperrte Mitarbeiteraktien sowie frei verfügbare Mitarbeiteroptionen) soll dagegen die Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbs beibehalten werden. Die Besteuerung soll sodann attraktiv ausgestaltet werden. Bei der Bewertung gesperrter Mitarbeiteraktien soll – gemäss der geltenden Praxis – der massgebende Verkehrswert um einen Einschlag von jährlich 6 % während maximal zehn Jahren reduziert werden. Bei Mitarbeiteroptionen soll für die Steuerbemessung der erzielte geldwerte Vorteil pro Sperrjahr um 10 %, höchstens aber um 50 %, vermindert werden. Ausserdem wird neu eine anteilige Besteuerung vorgeschlagen, wenn Besitzer von nicht börsenkotierten oder gesperrten Mitarbeiteroptionen zwischen Zuteilung und Ausübung in verschiedenen Ländern wohnhaft und tätig sind. Lebt der Begünstigte im Ausübungszeitpunkt im Ausland, hat das schweizerische Unternehmen die anteilmässig in der Schweiz geschuldeten Steuern im Quellenverfahren abzuliefern. Im Einklang mit den OECD-Empfehlungen entspricht dieser Anteil der Dauer der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit des Mitarbeitenden, gemessen an der gesamten Zeitspanne zwischen Optionszuteilung und Entstehen des Ausübungsrechts. Mit dieser Neuordnung soll die bisherige, unbefriedigende Praxis der vollständigen Besteuerung oder Nichtbesteuerung entfallen.

1.5 Unternehmenssteuerreform II

Mit der Unternehmenssteuerreform II beabsichtigt der Bundesrat eine Stärkung des Standortes Schweiz durch eine gezielte steuerliche Entlastung des Risikokapitals. Die Reform soll deshalb primär jenen Investoren zugute kommen, die unternehmerisch tätig sind. Hierzu gab

4 S. www.estv.admin.ch (Dokumentation\Berichte, Gutachten).

5 S. BBl 2004, 7185.

6 S. Vorabdruck in www.efd.admin.ch (Dok\Gesetzgebung).

der Bundesrat am 15. Dezember 2003 eine Vorlage in die Vernehmlassung. Dabei standen drei Modelle zur Diskussion, die sich hinsichtlich der steuerlichen Massnahmen auf der Stufe des Beteiligungsinhabers unterschieden. Während die Modelle 1 und 2 neben der Entlastung auf den ausgeschütteten Dividenden auch ein Teilbesteungsverfahren bei Veräusserung qualifizierter Beteiligungen ins Auge fassten, beschränkte sich das Modell 3 einzig auf eine Minderung der Belastung von Gewinnausschüttungen.⁷

In Kenntnisnahme des Vernehmlassungsergebnisses, das eher widersprüchlich ausfiel, hat der Bundesrat in der Zwischenzeit die Eckwerte für die Umsetzung der Unternehmenssteuerreform II festgelegt. Da seiner Ansicht nach der dringlichste politische Handlungsbedarf bei der wirtschaftlichen Doppelbelastung sowie bei Entlastungsmassnahmen zu Gunsten der Klein- und Mittelunternehmen liegt, hat er sich dabei für eine Stossrichtung entschieden, die diese beiden Bereiche ins Zentrum der Reform rückt. Entlastungen sollen dabei teils den Unternehmen dienen, teils sollen sie den Unternehmern zu Gute kommen. Im Einzelnen sollen folgende Änderungen vorgesehen werden:

- Für Dividenden aus Beteiligungen soll neu eine Teilbesteuerung eingeführt werden. Dividenden aus Beteiligungen im Privatvermögen sollen beim Bund zu 80 Prozent, bei den Kantonen nach deren eigenem Recht erfasst werden. Die Steuerfreiheit der Veräusserungsgewinne soll bestehen bleiben. Im Geschäftsvermögen sollen sowohl Dividenden als auch Veräusserungsgewinne der Teilbesteuerung unterliegen, und zwar beim Bund zu 60 Prozent und bei den Kantonen nach deren eigenem Recht.
- Die in der Vernehmlassung unbestritten gebliebenen Entlastungen für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen sollen unverändert übernommen werden.
- Aus Gründen der Rechtssicherheit sollen sodann im Bundesrecht auch zwei zentrale steuerliche Sonder tatbestände, nämlich die indirekte Teilliquidation und der gewerbmässige Wertschriftenhandel, durch klare gesetzliche Regelungen geordnet werden.

Nach dem Zeitplan des Bundesrates sollte die Botschaft im Juni dieses Jahres zu Händen des Parlaments verabschiedet werden können.

1.6 Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe

Das Eidg. Finanzdepartement hat Ende Januar 2005 den Bericht einer von ihm eingesetzten Expertenkommission zur Thematik Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe veröffentlicht. Die Expertenkommission kommt zum Schluss, dass sich eine grundlegende Harmonisierung des schweizerischen Steuerstrafrechts nicht aufdränge. Von einer solchen würde ein vereinfachtes System erwartet. Aufgrund der föderalistischen Steuerordnung in der Schweiz könne aber eine wirkliche Vereinfachung über alle unterschiedlichen Steuerarten hinweg nicht sichergestellt werden.

Hingegen legt die Kommission Vorschläge für Gesetzesrevisionen vor, mit denen das Hinterziehungsverfahren im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern besser geregelt werden könnte. Dabei müsse insbesondere der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte Rechnung getragen werden. Dementsprechend schlägt die Kommission schwergewichtig Änderungen der einschlägigen Bestimmungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und der entsprechenden Bestimmungen im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vor. Die Kommission orientiert sich weitgehend an den geltenden Regelungen. Beibehalten werden namentlich die schweizerischen Eigenheiten wie das Sanktionensystem mit der Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, aber auch die Unterschiede zwischen der Strafverfolgung durch Bundesbehörden (im Bereich der Mehrwertsteuer, der Verrechnungssteuer, der Stempelabgaben) und den Kantonsbehörden (im Bereich der direkten Steuern). Sodann werden weitere punktuelle Änderungen vorgeschlagen; namentlich soll für die Strafverfolgung das Opportunitätsprinzip eingeführt werden.

Zur internationalen Zusammenarbeit im Steuerbereich unterbreitet die Kommission einen Entwurf für ein Bundesgesetz. Dieses Gesetz soll das Amtshilfverfahren, wie es die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorsehen, regeln.

Der Bericht ist vom Website der Eidg. Steuerverwaltung abrufbar.⁸

7 S. Gesetzgebungs-Agenda 2004/2, Abschn. 1.4, FStR 2004, 159.

8 S. www.estv.admin.ch/data/d/steuerstrafrecht/bericht.pdf.

1.7 Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung

Am 13. April 2005 hat der Bundesrat ein Vernehmlassungsverfahren zu einem Expertenbericht zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung eröffnet, das bis am 15. August 2005 dauert. Die Expertenkommission empfiehlt in ihrem Bericht namentlich die Schaffung einer Kontrollkommission. Diese soll die kantonalen Steuergesetze und die darauf gestützte Praxis auf ihre Übereinstimmung mit der formellen Steuerharmonisierung überprüfen und nötigenfalls ein Verfahren einleiten können. Damit sollen Kontrolllücken geschlossen werden, welche die Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes schwächen.

Von diesem Bericht hatte die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) vorgängig zustimmend Kenntnis genommen. Nach Vorliegen der Vernehmlassungsergebnisse wird der Bundesrat das weitere Vorgehen in enger Zusammenarbeit mit den Kantonen festlegen.

Auch dieser Bericht ist vom Website der Eidg. Steuerverwaltung abrufbar.⁹

1.8 Vereinfachung des Steuersystems

Mit Blick auf eine Vereinfachung des geltenden Steuersystems sind von der Eidg. Steuerverwaltung in jüngerer Zeit zwei Berichte erarbeitet worden:

- Am 20. Oktober 2004 hat der Bundesrat den Bericht «Weniger Bürokratie im Steuersystem», in Erfüllung eines parlamentarischen Postulats erarbeitet, zur Kenntnis genommen. Gleichzeitig hat er das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, zusammen mit den Kantonen zu prüfen, welche Empfehlungen des Berichts rasch umgesetzt werden können.
- Am 27. Januar 2005 hat der Bundesrat den Bericht «10 Jahre Mehrwertsteuer», ebenfalls in Erfüllung eines parlamentarischen Postulats erarbeitet, vorgestellt. Erste in diesem Bericht vorgeschlagene Praxismassnahmen sollen bereits auf Mitte 2005 umgesetzt werden. Weitere Massnahmen, die eine Gesetzesänderung notwendig machen, sollen in einer ersten Tranche auf Anfang 2006 folgen.

Beide Berichte sind ebenfalls vom Website der Eidg. Steuerverwaltung abrufbar.¹⁰

2 Kantone

2.1 Appenzell Ausserrhodon

Der Kantonsrat erklärte an der Sitzung vom 25. Oktober 2004 eine Motion betreffend Teilrevision des Steuergesetzes (Einführung des Splittings oder der Individualbesteuerung, Entlastung von Familien mit Kindern und Gleichstellung von Ein- und Zweielternfamilien) in Form eines Postulates als erheblich. An der gleichen Sitzung wurde ein Postulat zur Förderung von Wohneigentum mittels Neuregelung der Eigenmietwertbesteuerung und Prüfung eines Bausparmodells ebenfalls als erheblich erklärt. Damit wird der Regierungsrat beauftragt, diese Fragen zu prüfen sowie innert Jahresfrist darüber Bericht zu erstatten und Antrag zu stellen.

Der vom Regierungsrat vorgelegte Gesetzesentwurf für die Anpassung des Steuergesetzes an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes gemäss Fusionsgesetz und Behindertengleichstellungsgesetz sowie betreffend die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern hat im Februar 2005 die erste Lesung im Kantonsrat diskussionslos durchlaufen.

2.2 Basel-Stadt

Der Grosse Rat hat am 20. Januar 2005 die Einführung einer Lohnmeldepflicht für Arbeitgebende (Versand des Lohnausweises direkt an die Steuerverwaltung) beschlossen. Diese Massnahme soll der besseren Erfassung des steuerpflichtigen Einkommens und der Bekämpfung der Steuerhinterziehung dienen. Der Einführungszeitpunkt für dieses Verfahren soll mit dem Kanton Basel-Landschaft koordiniert werden, wo eine ähnliche Regelung geplant ist.

Mit Bericht vom 11. Januar 2005 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat verschiedene Änderungen des kantonalen Steuergesetzes beantragt, nämlich:

- eine einheitliche Besteuerung der Begünstigten von Kapitaleistungen aus Vorsorge;
- die Anwendung der absoluten Methode für die Berechnung des Grundstückgewinns bei Ersatzbeschaffungen von selbstgenutzten Liegenschaften bei bloss teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses;
- die Neugestaltung des Erbschafts- und Schenkungssteuertarifs, da das heutige Tarifsystem in gewissen Bereichen zu übermässigen Besteuerungen führt;

9 S. www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/harmonisierung_d.pdf.

10 S. www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/buerokratie.pdf und www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst_bericht_d.pdf.

- die Möglichkeit von vollstreckbaren provisorischen Veranlagungen zur besseren Sicherung des Bezugs;
- die Mithaftung von Käufer- und Verkäuferschaft für die Steuern auf den Vermittlungsprovisionen von ausländischen Immobilienmaklern.

Mit Briefwechsel vom 22. September/28. Oktober 2004 haben der Regierungsrat und die im Kanton Basel-Stadt domizilierte Bank für Internationalen Zahlungsausgleich die Übereinkunft vom 14. Oktober 1932 betreffend die Steuerpflicht des Personals der Bank auf den 31. Dezember 2006 aufgehoben. Dieser Entscheid hat zur Folge, dass die Angestellten der Bank ab Steuerperiode 2007 grundsätzlich für ihre sämtlichen Einkünfte und Vermögenswerte steuerpflichtig sein werden. Von der Besteuerung ausgenommen bleiben aufgrund des Abkommens der Bank mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft einzig noch das Einkommen aus Erwerbstätigkeit bei der Bank und die Kapitalleistungen der Bank für die Personalvorsorge.

Zur Zeit sind folgende parlamentarischen Vorstösse beim Regierungsrat oder bei der grossrätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben hängig:

- ein Anzug¹¹ betreffend Reform der Familienbesteuerung;
- ein Anzug zur Einführung des Vollsplittings;
- eine Motion zur Einführung des Teilsplittings;
- ein Anzug betreffend gezielte Steuererleichterungen für Haushalte mit Kindern;
- ein Anzug betreffend degressiven Kinderbetreuungskostenabzug;
- ein Anzug betreffend ausgeglichener Einkommenssteuerbelastung;
- eine Motion für ein steuerfreies Existenzminimum;
- ein Anzug zur Überprüfung der Vermögenssteuer;
- ein Anzug betreffend steuerlicher Behandlung des Feuerwehrsoldats;
- ein Anzug betreffend Bewirtschaftung von Verlustscheiden für öffentlich-rechtliche Forderungen.

2.3 Bern

Der Grosse Rat des Kantons Bern hat am 23. November 2004 verschiedene Änderungen des Steuergesetzes und des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer beschlossen. Im Steuergesetz betreffen diese Änderungen die Anpassungen an das Fusionsgesetz und das Behindertengleichstellungsgesetz sowie eine Reduktion

der Besteuerung der Kapitalleistungen aus Vorsorge. Ausserdem sollen neu unentgeltliche Zuwendungen an Nachkommen, Stief- oder Pflegekinder von Erbschafts- und Schenkungssteuern befreit sein. Die Referendumsfrist für die Gesetzesänderungen lief am 16. März 2005 unbenutzt ab. Die Änderungen des Steuergesetzes treten damit rückwirkend auf den 1. Januar 2005 in Kraft, diejenigen des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer gelten ab dem 1. Januar 2006.

Am 27. Februar 2005 wurde in der kantonalen Volksabstimmung die Steuersenkungsinitiative¹² mit einem Neinstimmenanteil von 59,1 % verworfen.

2.4 Glarus

Der Landrat hat an der Sitzung vom 29. September 2004 einen Memorialsantrag (Antrag eines Bürgers an die Landsgemeinde) betreffend Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung als erheblich erklärt. Der Landrat legt ihn spätestens der übernächsten Landsgemeinde (vom Mai 2006) vor.

Ausserdem sind folgende Vorstösse hängig:

- eine Motion betreffend Standesinitiative «Wiedereinführung von Ausbildungsabzügen»;
- eine Interpellation zur Ehe- und Familienbesteuerung;
- eine Petition zur Abschaffung der obligatorischen Kirchensteuer für juristische Personen.

2.5 Graubünden

Im geltenden Recht bestehen 208 Steuergesetze der politischen Gemeinden und eine nicht genau zu ermittelnde Anzahl von Erlassen der Kirchgemeinden. Diese Gesetze sind teilweise sehr unterschiedlich ausgestaltet. Die neue Kantonsverfassung macht ein Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern notwendig. Das Finanz- und Militärdepartement hat deshalb einen Entwurf für ein Gemeinde- und Kirchensteuergesetz (GKStG) ausgearbeitet und bis Ende April 2005 in die Vernehmlassung geschickt. Mit dem neuen Gesetz sollen in erster Linie die erforderlichen gesetzlichen Grundlagen für die Erhebung der verschiedenen Steuern von Gemeinden und Kirchen geschaffen werden. Bezweckt wird aber auch, das Steuerrecht einfacher, übersichtlicher und einheitlicher zu regeln.

11 In der Form eines Anzugs kann jedes Mitglied des Grossen Rates die Änderung der Verfassung sowie Gesetzes- oder Beschlussesentwürfe oder Massnahmen der Verwaltung anregen.

12 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/1, Abschn. 2.3, FStR 2005, 74.

2.6 Nidwalden

Am 15. Februar 2005 hat der Regierungsrat die Botschaft zur Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Vorgeschlagen werden insbesondere eine Senkung der Kapitalsteuer von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, von Holdinggesellschaften und von Verwaltungsgesellschaften, eine Senkung des Minimal- und Maximalsteuersatzes der Grundstückgewinnsteuer, die Steuerbefreiung von Zuwendungen an Eltern bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer, eine Erhöhung des Kinderbetreuungsabzuges sowie die Einführung der Abzugsmöglichkeit von Zuwendungen an politische Parteien. Verzichtet werden soll nach wie vor auf eine steuertarifliche Entlastung des Mittelstandes.

2.7 Obwalden

Der Regierungsrat eröffnete am 18. März 2005 das dreimonatige Vernehmlassungsverfahren für die Teilrevision des Steuergesetzes. Es ist beabsichtigt, das kantonale Steuergesetz wie folgt zu revidieren:

- Der Einkommenssteuertarif soll auf der ganzen Linie gesenkt werden.
- Es soll ein gestaffelter Vermögenssteuertarif eingeführt und die Vermögenssteuer für alle Kategorien wesentlich gesenkt werden.
- Kantonsweit soll ein proportionaler Gewinnsteuersatz von 6,6% (Kantons- und Gemeindesteuern) eingeführt werden. Der Gewinnsteuersatz würde demnach von den Steuerfüssen (Kanton und Gemeinden) abgekoppelt. Dasselbe gilt für die Kapitalsteuer. Der neue Kapitalsteuersatz soll für alle Gemeinden 2‰ betragen.
- Die Kapitalsteuer für Holding- und Domizilgesellschaften soll auf 0,01‰ gesenkt werden.
- Es sollen Anpassungen an das Fusionsgesetz, das Behindertengleichstellungsgesetz, das revidierte Stiftungsrecht sowie an das Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen vorgenommen werden.

2.8 Schaffhausen

Im Kanton Schaffhausen ist eine Teilrevision des Steuergesetzes per 1. Januar 2006 in Vorbereitung. Die Vorlage des Regierungsrates wurde im März 2005 zuhanden des Kantonsrates verabschiedet. Kernpunkte der Revision:

- Im Bereich der natürlichen Personen soll das Teilsplittingverfahren mit dem Divisor 1,8 eingeführt werden.
- Die Personalsteuer soll abgeschafft werden.
- Vorgenommen werden die Anpassungen an das Fusionsgesetz und das Behindertengleichstellungsgesetz.

- Auf Antrag der Steuerpflichtigen soll das Steuerregister gesperrt werden können.

2.9 Schwyz

Vier Jahre nach dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes hat der Regierungsrat Ende Januar einen Entwurf für eine erste bedeutende Teilrevision bis Ende April in die Vernehmlassung gegeben. Primäre Zielsetzung der Vorlage ist es, das kantonale Steuerrecht an mehrere neue und geänderte Erlasse des Bundes anzupassen, so insbesondere an das Fusionsgesetz, das Behindertengleichstellungsgesetz und an das neue Stiftungsrecht. Weiter soll durch eine gezielte steuerpolitische Massnahme (Reduktion des Einkommenssteuersatzes auf Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen) die Position des Kantons im Standortwettbewerb gestärkt werden. Schliesslich soll auch die gesamtschweizerisch einzigartige Regelung, wonach die Steuererklärung fakultativ jährlich und obligatorisch alle zwei Jahre einzureichen ist, zu Gunsten des in allen anderen Kantonen geltenden echten Einjahresrhythmus aufgehoben werden. Ersatzlos abgeschafft werden soll im Übrigen der so genannte Steuerausweis (voraussetzungslose Steuerauskunft über rechtskräftige Veranlagungen an Drittpersonen). Die Gesetzesänderung soll zu Beginn des Jahres 2007 in Kraft treten.

Am 17. April 2005 lehnte das Volk die Initiative «Gerechte Kinderabzüge (Weniger Steuern für Familien)» ab. Die Initiative wollte den Kinderabzug vom Reineinkommen durch einen Abzug vom Steuerbetrag ersetzen.

2.10 Tessin

Gegen die in der letzten Ausgabe¹³ dargestellte Gesetzesänderung betreffend Steuererhöhungen wurde das Referendum ergriffen. Die Abstimmung findet am 8. Mai 2005 statt.

Am 21. Februar 2005 wurde hingegen die Gesetzesänderung angenommen, welche die Möglichkeit der Abschreibungen auf neuen Investitionen zu einem doppelten Satz bis zum 31. Dezember 2008 erstreckt.

2.11 Thurgau

Der Regierungsrat schickte einen Entwurf für eine Steuergesetzrevision 2006 in die Vernehmlassung (bis 21. März 2005). Im April 2005 ging die Botschaft an den Grossen Rat. Materiell geht es im Wesentlichen um Folgendes:

¹³ S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/1, Abschn. 2.11, FStR 2005, 76.

- Es soll ein proportionaler Gewinnsteuersatz von 4,5 % eingeführt werden. Mit dem Vorschlag wird der renditeabhängige, progressive Tarif abgelöst, welcher insbesondere ertragsstarke Unternehmen von einer Sitznahme im Kanton Thurgau abhält.
- Die Kapitalsteuer bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften soll auf 0,3 ‰ (mindestens Fr.100) reduziert werden, was insbesondere kapitalintensive Unternehmen entlastet.
- Mit einer Reduktion der Kapitalsteuer bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften auf 0,01 ‰ (mindestens Fr. 300) soll der Wegzug mobiler Gesellschaften verhindert und gleichzeitig der Standort Thurgau für die Neuansiedlung solcher Unternehmen weiter begünstigt werden.
- Vorgesehen ist zudem eine Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung des Einkommens aus Beteiligungen an Unternehmen. Vorausgesetzt wird, dass die steuerpflichtige Person mit mindestens 5 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Damit soll der Kanton Thurgau für Unternehmer attraktiver werden, was indirekt zu Neuansiedlungen von juristischen Personen und damit zur Schaffung neuer Arbeitsplätze führen soll.

Je nach Beurteilung der finanziellen Verkraftbarkeit behält sich der Regierungsrat vor, die Änderungen grundsätzlich auf den 1. Januar 2006 oder auf den 1. Januar 2007 in Kraft zu setzen.

2.12 Uri

Der Regierungsrat und der Landrat beantragen dem Volk eine Änderung des Steuergesetzes. Der bisherige Abzug für sozial Schwache soll umgestaltet und neu Abzug für bescheidene Einkommen genannt werden. Er entlastet alle Steuerpflichtigen mit einem bescheidenen Einkommen und Vermögen. Der Abzug berücksichtigt einen Grundbedarf für Lebensunterhaltskosten und Wohnung für Verheiratete von Fr. 33000 und für Alleinstehende von Fr. 20000. Davon wird das Reineinkommen gemäss Ziffer 23 der Steuererklärung abgezogen. Die Differenz ergibt den Abzug. Für Verheiratete und Alleinstehende gilt: Je kleiner das Reineinkommen, desto grösser der Abzug. Der Abzug entfällt für Verheiratete mit einem Reinvermögen über Fr. 200000 und für Alleinstehende mit einem Reinvermögen über Fr. 100000.

Die Volksabstimmung findet am 25. September 2005 statt.

2.13 Waadt

Am 17. April 2005 wurden in einer Referendumsabstimmung vier Steuervorlagen für die Sanierung der Kantonsfinanzen abgelehnt. Vorgesehen war ein Massnahmenpaket, das einmalig für die Steuerperiode 2005 hätte angewandt werden sollen. In der Sache ging es um eine Erhöhung des Steuersatzes beim Verkauf von Immobilien, eine Erhöhung der Vermögenssteuer um 5 %, eine stärkere Belastung der im Kanton Waadt wohnhaften vermögenden Ausländer, die nach dem Aufwand besteuert werden, sowie um eine Senkung des Abzuges für Sparzinsen.

2.14 Zug

Am 4. Januar 2005 hat der Regierungsrat in erster Lesung Bericht und Antrag zur Änderung des Steuergesetzes verabschiedet und mit Frist bis 31. März 2005 in die Vernehmlassung geschickt. Die erste Revision des seit 2001 in Kraft stehenden Steuergesetzes soll u. a. diverse zum Teil nur formelle, zum Teil aber auch materielle Anpassungen an die geänderte Bundesgesetzgebung enthalten (Bundesgesetz über die Änderung des Obligationenrechts [Die kaufmännische Buchführung]; Bundesgesetz über die Schaffung und die Anpassung gesetzlicher Grundlagen für die Bearbeitung von Personendaten; Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis; Behindertengleichstellungsgesetz; Fusionsgesetz; Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen).

Die anstehende Steuergesetzrevision bezweckt auch, die durch parlamentarische Vorstösse anvisierten Revisionsziele einer Lösung zuzuführen oder zumindest hierüber einen Zwischenbericht abzuliefern; so namentlich in den Bereichen Eigenbetreuungs-/Fremdbetreuungsabzug, Kinderabzug, Vermögenssteuer und Finanzierung der NFA.

Neu soll den Eltern, welche ihre Kinder selber betreuen, ein gleich hoher Abzug zugestanden werden wie denjenigen, welche die Kinder durch eine Drittperson betreuen lassen müssen. Der neue § 33 Abs. 2^{bis} StG schlägt vor, dass Eltern für jedes weniger als 16 Jahre alte Kind Fr. 3000 für die eigene Betreuung abziehen können, sofern das Reineinkommen den Betrag von Fr. 50000 nicht übersteigt. Eine Erhöhung des Kinderabzuges und des Fremdbetreuungsabzuges erachtet der Regierungsrat als nicht angebracht. Die weiteren Motionen, die Steuersenkungen oder -erhöhungen verlangen, möchte der Regierungsrat erst im 2. Revisionspaket im Zusammenhang mit der Finanzierung der NFA behandeln.

Der Regierungsrat plant, die Vorlage nach erfolgter Auswertung der Vernehmlassung noch vor den Sommerferien an den Kantonsrat zu überweisen.

2.15 Zürich

Am 7. März 2005 hat der Kantonsrat in erster Lesung über die Volksinitiative «Verdoppelung der Kinderabzüge zur Entlastung der Familien» sowie über den Gegenvorschlag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Kantonsrates beraten. Es scheint, dass sich dieser Gegenvorschlag in der zweiten Lesung durchsetzen wird. Danach können als Kinderabzug für minderjährige Kinder sowie für volljährige Kinder, die das 25. Altersjahr noch nicht erreicht haben, in der beruflichen Ausbildung stehen und deren Unterhalt der Steuerpflichtige zur Hauptsache bestreitet, je Fr. 6800 geltend gemacht werden.

Im Kantonsrat sind nach wie vor verschiedene Vorstösse zur Ehegattenbesteuerung hängig. Dabei zeichnen sich zwei Positionen ab: Die eine Seite möchte über ein Teil- oder Vollsplitting eine weitere Entlastung der Ehepaare erreichen, was auf jeden Fall zu einer vergleichweisen Mehrbelastung der Alleinstehenden führen würde. Zudem stellte sich die Frage, was mit den dabei entstehenden Steuerausfällen zu geschehen hätte. Auf der anderen Seite ist eine Parlamentarische Initiative hängig, die mit einer Standesinitiative den Übergang zur Individualbesteuerung anstrebt. Dazwischen steht der geltende zürcherische Doppeltarif, bei dem, im Gegensatz zum geltenden Doppeltarif der direkten Bundessteuer, angenommen werden kann, dass er den Vorgaben der Rechtsprechung des Bundesgerichts entspricht.

Sodann beantragt der Regierungsrat mit der am 16. Februar 2005 verabschiedeten Vorlage dem Kantonsrat die Anpassung des zürcherischen Steuergesetzes an die steuerrechtlichen Regeln des Fusionsgesetzes des Bundes. Für die konzerninterne Vermögensübertragung ist dabei zu erwähnen, dass gemäss dem Gesetzesentwurf, in Anlehnung an Art. 24 Abs. 3^{quater} Bst. b StHG, eine Übertragung auf eine konzerninterne Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft vorbehalten bleibt. Da solche Gesellschaften keine oder nur eine auf einen Teil des Gewinns beschränkte kantonale und kommunale Gewinnsteuer entrichten, gelangen die übertragenen Vermögenswerte in einen gewinnsteuerfreien Bereich; daher soll eine steuerneutrale Übertragung ausgeschlossen bleiben.

Auch im Kanton Zürich schlägt der neue Lohnausweis der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidg.

Steuerverwaltung Wellen. Mit einem dringlichen Postulat verlangten dem kantonalen Gewerbeverband nahestehende Kreise, im Kanton Zürich sei der bisherige Lohnausweis beizubehalten. Der Regierungsrat lehnte das Postulat ab. Er wies darauf hin, dass der Kanton Zürich verpflichtet sei, den Lohnausweis für die direkte Bundessteuer zu übernehmen; denn die Eidg. Steuerverwaltung habe gemäss Art. 102 Abs. 2 Satz 3 DBG die Kompetenz, die Verwendung bestimmter Formulare vorzuschreiben. Abgesehen davon könne den zürcherischen Arbeitgebern nicht zugemutet werden, unterschiedliche Formulare – in Abhängigkeit vom Wohnsitzkanton der Arbeitnehmer – zu verwenden; ebenso wenig sei es hinnehmbar, dass im gleichen Kanton unterschiedliche Lohnausweise eingereicht würden, je nachdem, in welchem Kanton sich der Arbeitgeber des Steuerpflichtigen befinde. Das Postulat wurde jedoch mit 86 zu 76 Stimmen überwiesen; der Regierungsrat hat innert zwei Jahren einen weiteren Bericht zu liefern.

Hinzuweisen ist noch auf zwei Berichte des Regierungsrates, die sich mit Postulaten zur wirtschaftlichen Doppelbelastung und zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel befassen. Der Bericht zur wirtschaftlichen Doppelbelastung kann in folgenden Aussagen zusammengefasst werden:

- Soweit eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilsinhaber als notwendig erachtet wird, ist sie auf der Ebene der Anteilsinhaber anzustreben.
- Im Vordergrund steht ein Teilbesteuerungsverfahren, wie es in der anstehenden Unternehmenssteuerreform II verwirklicht werden soll. Ein solches, in DBG und StHG vorgesehene Verfahren ist aus Gründen der Steuerharmonisierung und der Praktikabilität einer Steuerermässigung im Sinne des so genannten Nidwaldner Modells vorzuziehen.
- Ein Teilbesteuerungsverfahren würde eine gleichzeitige Steuerermässigung im Sinne des Nidwaldner Modells ausschliessen.
- Sollte sich die Unternehmenssteuerreform II jedoch nicht innert angemessener Zeit verwirklichen lassen, wäre auch für den Kanton Zürich eine Steuerermässigung im Sinne des Nidwaldner Modells zu prüfen.

Im Bericht zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel weist der Regierungsrat auf die Bemühungen in der Schweizerischen Steuerkonferenz hin, sich gesamtschweizerisch auf einen so genannten Negativkatalog von Kriterien zu einigen, bei deren Vorhandensein von vornherein ein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel ausgeschlossen werden kann.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Im März 2005 fanden Verhandlungen mit *Südafrika* über die Revision des geltenden, aus dem Jahre 1967 stammenden Einkommenssteuerabkommens statt. Diese Verhandlungen konnten mit der Paraphierung eines Entwurfs für ein neues Abkommen abgeschlossen werden.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Dr. Kurt Arnold
Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, tit. brevet 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. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
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 390.– pro Jahr, beginnend mit:

- Ausgabe 2001/1 Ausgabe 2003/1 Ausgabe 2005/1
 Ausgabe 2002/1 Ausgabe 2004/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnements:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
