
IFF Institut für Finanzwirtschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Pierre-Marie Glauser

**Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs
(2^{ème} partie)**

Dr. Peter Baumgartner/
Günter Schäuble, dipl.
Steuerexperte

Mehrwertsteuerrechtliche Probleme bei Holdinggesellschaften

Peter Riedweg, dipl. Steuer-
experte/Dr. Reto Heuberger

**Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren
nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (1. Teil)**

Prof. Dr. Klaus A. Vallender

**Heidi Friedrich-Vache, Verbrauchskonforme Umsatzbesteuerung von
Finanzdienstleistungen**

Prof. Dr. Pascal Hinny

Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer

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

Gesetzgebungs-Agenda 2006/1

2006/1

Impressum

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

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität
St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
Telefax: +41 (0)71 224 26 70
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch
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 Mehrwert-
steuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.
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 Vervielfäl-
tigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeiche-
rung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elek-
tronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als
Einzelkopien 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

www.iff.unisg.ch – Publikationen – IFF Forum für Steuerrecht

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwirtschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2006/1

Inhalt

	Artikel	
Dr. Pierre-Marie Glauser	Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (2^{ème} partie)	3
Dr. Peter Baumgartner/Günter Schäuble, dipl. Steuerexp.	Mehrwertsteuerrechtliche Probleme bei Holdinggesellschaften	15
	Praxis-Forum	
Peter Riedweg, dipl. Steuerexp./Dr. Reto Heuberger	Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (1. Teil)	29
	Literatur-Forum	
Prof. Dr. Klaus A. Vallender	Heidi Friedrich-Vache, Verbrauchskonforme Umsatzbesteuerung von Finanzdienstleistungen	53
	Gesetzgebungs-Forum	
Prof. Dr. Pascal Hinny	Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer	61
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda 2006/1	83

Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (2^{ème} partie)

Une analyse de la portée de l'article 60 let. c LIFD

Dr. iur. Pierre-Marie Glauser

Table des matières

Dans la dernière édition:

1	Introduction
2	Notion de donation
2.1	Définition de la donation en droit civil
2.2	Définition de la donation en droit fiscal
2.2.1	Définition basée sur le droit civil ou autonome?
2.2.2	La donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD
2.2.2.1	Les critères incontestés
2.2.2.2	Les critères contestés
2.2.2.2.1	L'animus donandi
2.2.2.2.2	Les donations des/aux entreprises
2.2.2.2.3	L'appauvrissement du donateur
2.2.2.3	Récapitulation: la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD
2.3	Quelques délimitations
2.3.1	Distinction donation et revenu
2.3.2	Subventions
2.3.3	Sponsoring et mécénat
2.4	Traitement comptable des dons
2.4.1	Traitement comptable chez la société bénéficiaire
2.4.2	Traitement comptable chez la société donatrice

Dans cette édition:

3	Traitement fiscal des contributions de tiers
3.1	Point de vue de la société bénéficiaire
3.1.1	Généralités: imposition selon le principe de détermination
3.1.2	Donations
3.1.2.1	Application de l'art. 60 let. c LIFD
3.1.2.2	Interdiction de comptabilisation d'une charge chez la donatrice?
3.2	Point de vue du contributeur
3.2.1	Redressement fiscal en cas de donation?
3.2.1.1	Donations entre proches
3.2.1.2	Contributions entre vrais tiers
3.2.1.2.1	La jurisprudence du Tribunal fédéral
3.2.1.2.2	Les avis de doctrine
3.2.1.2.3	Prise de position
3.2.2	Rôle de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD
3.2.2.1	Limite légale à la déductibilité?
3.2.2.2	Application de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD en cas de distributions de bénéfice?

Bibliographie

Travaux préparatoires et documents administratifs cités

3 Traitement fiscal des contributions de tiers

3.1 Point de vue de la société bénéficiaire

3.1.1 Généralités: imposition selon le principe de détermination

Le droit fiscal suisse détermine le résultat imposable des entreprises sur la base des comptes commerciaux (principe de détermination ou *Massgeblichkeitsprinzip*)¹¹⁶. Le bénéfice imposable ne s'écarte des comptes commerciaux que si une base légale expresse le prévoit, que cela soit en défaveur ou en faveur du contribuable¹¹⁷. Une correction en faveur du fisc intervient ainsi lorsqu'une charge n'est pas considérée comme justifiée commercialement¹¹⁸ ou en cas de prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire. Le résultat imposable peut toutefois aussi s'écarter des comptes commerciaux en faveur du contribuable lorsqu'une disposition légale le prévoit¹¹⁹. Le cas le plus fréquemment rencontré en pratique est celui de l'art. 60 let. a LIFD qui exonère les apports de l'actionnaire¹²⁰.

Dès lors, tout accroissement de fortune réalisé comptablement¹²¹ par une société et ne provenant pas d'un apport de l'actionnaire est en principe imposable, sous réserve de l'application d'une base légale prévoyant une exonération. Toutes les contributions de tiers – qui, par définition, ne proviennent pas de l'actionnaire – sont ainsi a priori soumises à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'apports à fonds perdu, d'abandons de créance, de prescription d'une dette en faveur de la société débitrice, de subventions, etc.

¹¹⁶ Art. 57 et 58 al. 1 let. a LIFD.

¹¹⁷ Sur l'exigence de base légale, v. GLAUSER, p. 125 ss.

¹¹⁸ Art. 58 al. 1 let. b LIFD.

¹¹⁹ Pour un aperçu sur les différents cas de corrections en faveur du contribuable, v. GLAUSER, p. 160 ss.

¹²⁰ Sur cette disposition et son interprétation, v. GLAUSER, p. 221 ss.

¹²¹ GLAUSER, p. 92 ss.

Il faut toutefois réserver la situation où la société tierce qui effectue l'avantage est une proche de l'actionnaire de la société en faveur de laquelle elle consent sa contribution. Dans la mesure où l'opération s'explique par le lien d'actionariat (*causa societatis*) et n'apparaît pas conforme au principe de libre concurrence (*arm's length*), la transaction peut être traitée fiscalement comme une prestation appréciable en argent¹²². Dans ce cas, en application de la théorie du triangle, l'avantage reçu par la bénéficiaire est considéré comme un apport indirect exonéré¹²³. Les autorités fiscales redressent toutefois la société qui consent la contribution.

3.1.2 Donations

3.1.2.1 Application de l'art. 60 let. c LIFD

La société qui bénéficie d'une donation connaît un accroissement de fortune qui, en principe, devrait être soumis à l'impôt sur le bénéfice. Cela étant, l'art. 60 let. c LIFD prévoit une exception légale en faveur du contribuable permettant d'exonérer cet enrichissement. Le bénéfice imposable de la société diverge alors de celui ressortant de la comptabilité commerciale. L'exonération des donations intervient de ce fait indépendamment du traitement comptable au niveau de la société bénéficiaire¹²⁴. En particulier, si celle-ci enregistre le montant au compte de résultats, une correction intervient dans le bilan fiscal pour réduire ce bénéfice. Admettons qu'une société reçoive un don de 100, les écritures suivantes sont enregistrées:

Dans les comptes commerciaux:	Caisse/PP: 100
Dans le bilan fiscal:	PP/réserves: 100

Cette exonération des dons s'applique bien sûr aux dons en espèces, mais aussi à ceux effectués en nature. Dans ce cas, l'actif est en principe comptabilisé à sa valeur réelle déterminée avec prudence¹²⁵. Cependant, si l'objet transféré est comptabilisé à une valeur comptable inférieure à sa valeur vénale, se pose la question de savoir si les réserves latentes, au moment de leur réalisation ultérieure, pourront bénéficier de la neutralité fiscale sur la base de l'art. 60 let. c LIFD. Cette question est vivement discutée en doctrine s'agissant des apports dissimulés¹²⁶,

pour lesquels le problème se pose dans les mêmes termes. Le Tribunal fédéral¹²⁷ s'est quant à lui prononcé contre une exonération des réserves latentes dans ce contexte. Toutefois, selon la doctrine majoritaire¹²⁸ – dans le contexte des apports dissimulés – une réévaluation des réserves latentes devrait pouvoir bénéficier de l'exonération de l'art. 60 let. c LIFD. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est à craindre cependant que la pratique ne suive pas ce point de vue.

Relevons en outre que l'art. 60 let. c LIFD et la notion fiscale de donation¹²⁹ devraient permettre aussi d'exonérer les prestations appréciables en argent chez leur bénéficiaire en cas d'application de la théorie du bénéficiaire direct^{130,131}. Dans ce cas en effet, la société bénéficiaire est enrichie, la société distributrice appauvrie et toutes deux sont conscientes du caractère gratuit de l'attribution (*animus donandi*); l'élément subjectif découle d'ailleurs du fait qu'un dividende dissimulé requiert que la disproportion entre prestation et contre-prestation soit reconnaissable par les organes de la société. Compte tenu du fait qu'en matière d'impôts directs la théorie du triangle est généralement appliquée dans la pratique, cette question demeure toutefois théorique.

3.1.2.2 Interdiction de comptabilisation d'une charge chez la donatrice?

Dans sa jurisprudence en matière de TVA, le Tribunal fédéral motive aussi l'imposition du sponsoring par le fait que le montant est comptabilisé comme une charge chez le sponsor¹³². Se pose dès lors la question de savoir s'il existe-t-il une corrélation nécessaire entre le traitement de la prestation chez le donateur et chez la société bénéficiaire? Une *symétrie du traitement fiscal* s'impose-t-elle?

À notre sens, l'exonération sur la base de l'art. 60 let. c LIFD ne saurait dépendre du traitement comptable et fiscal au niveau de l'entité contributrice. S'agissant de

122 La disproportion entre la prestation et la contre-prestation doit encore être reconnaissable par les parties concernées (v. ATF du 15.10.1993, ATF 119 Ib 435; GLAUSER, p. 114).

123 KUHN/BRÜLISAUER, art. 60 n. 51 s; LOCHER, Kommentar, art. 60 n. 5, 20 et 27; GLAUSER, p. 317 ss (avec d'autres références).

124 NEUHAUS, RRG, p. 25.

125 MSA I, p. 55; ATF du 11.3.2002, Revue fiscale 2002, p. 395.

126 Sur la controverse en doctrine, v. GLAUSER, p. 278 ss et les renvois aux différents auteurs.

127 ATF du 11.3.2002, Revue fiscale 2002, p. 392 ss.

128 Voir parmi d'autres: GURTNER, p. 550 ss; SIMONEK, p. 8 ss; LOCHER, Kommentar, Rev. Art. 61 n. 42; GLAUSER, p. 284 ss.

129 Voir ci-dessus section 2.2.

130 GLAUSER, p. 381. D'un autre avis: REICH, Vorteilszuwendungen, p. 636; KUHN/BRÜLISAUER, art. 60 n. 52; HEUBERGER, p. 323 et 330; GEHRIG, p. 334.

131 En cas d'application de la théorie du triangle, l'enrichissement est assimilé chez la société bénéficiaire à un apport indirect qui bénéficie de l'art. 60 let. a LIFD.

132 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 237; ATF du 8.1.2003, RDAF 2003 II, p. 406.

dons provenant de personnes physiques, la question ne se pose de toute manière pas¹³³. Par ailleurs, s'il est consenti par une personne morale sans but lucratif, le caractère de donation est parfaitement envisageable. Si la société (par exemple une fondation) agit dans le cadre de ses statuts, se pose toutefois la question de l'*animus donandi*. Dans ce cas, l'intention libérale s'évalue en fonction des objectifs poursuivis par le fondateur initial¹³⁴ qui se reflètent en principe dans les statuts. Dès lors que les dons consentis par la fondation s'inscrivent dans le but statutaire, le montant est déductible comme charge chez la donatrice.

Exemple 9: Un riche étranger sans descendance constitue une fondation suisse dans le but d'apporter un soutien à la recherche scientifique. La fondation verse une somme à une start-up active dans le domaine de la recherche contre le cancer.

Comme l'intention du fondateur initial consistait dans l'exemple 9 à effectuer des dons, le versement représente selon nous une donation chez le bénéficiaire. En revanche, si le fondateur de l'entité qui consent la libéralité poursuit un but intéressé, l'opération n'est pas appréhendée comme une donation chez le bénéficiaire.

Exemple 10: Une banque (Money SA) constitue une fondation dans le but de parrainer des manifestations culturelles et sportives. La fondation porte la raison sociale «fondation Money». Celle-ci verse une somme importante au théâtre de la ville sans qu'il soit exigé de celui-ci une quelconque contre-prestation. En revanche, une conférence de presse est organisée par la fondation et la banque pour annoncer leur soutien à la culture.

Dans les deux exemples 9 et 10, la fondation donatrice peut déduire de son bénéfice imposable la charge représentée par le versement. Toutefois, ce n'est que dans l'exemple 9 que le bénéficiaire pourra traiter le montant reçu comme une donation, puisque l'*animus donandi* du fondateur peut lui être imputé.

Dans l'hypothèse où le versement est le fait d'une société poursuivant un but lucratif, nous avons vu qu'il existe une forte présomption que la contribution s'inscrive dans le cadre du but statutaire de la société et poursuive un objectif commercial excluant la donation. Cela étant,

même si les cas restent rares en pratique, il n'est pas exclu qu'une société commerciale consente une contribution de manière désintéressée. Tel pourrait par exemple être le cas si le geste n'était pas communiqué par l'entreprise et ne poursuivait aucun objectif commercial. La société pourrait en particulier agir par sentiment de responsabilité sociale, dans l'intérêt de l'un de ses actionnaires ou d'un organe¹³⁵.

Exemple 11: Propre SA, active dans la vente de produits de nettoyage, verse 50 000 à l'association des amis du théâtre de la ville sans que ce don soit communiqué à l'extérieur (comptabilisation dans les frais généraux). Le président de l'association est également l'actionnaire majoritaire de Propre SA.

Exemple 12: Le directeur financier de Propre SA (qui n'est pas actionnaire) est un passionné de hockey. Son club favori étant en difficulté, il organise un versement de 50 000 comptabilisé dans les frais généraux. Le geste n'est pas communiqué à des tiers.

Dans les deux exemples ci-dessus, les critères de la donation sont remplis, en particulier parce que le geste n'est pas motivé par des considérations commerciales de la part de la donatrice (Propre SA) qui garde l'attribution confidentielle. Dans chaque cas, l'entité bénéficiaire peut se prévaloir de l'exonération prévue à l'art. 60 let. c LIFD. En revanche, au niveau de la société contributrice, la question se pose de la déductibilité fiscale de la charge et, éventuellement, d'une imposition chez l'actionnaire au titre de prestation appréciable en argent¹³⁶.

Relevons à ce titre que dans l'exemple 11 ci-dessus, il est très probable que les autorités fiscales considéreront que la donation s'explique par le lien particulier entre la bénéficiaire du don (l'association) et l'actionnaire de la société donatrice. Dans ce cas, l'opération s'appréhendera comme une prestation appréciable en argent de Propre SA à son actionnaire, suivie d'une contribution de ce dernier à l'association qu'il préside. Dans ce genre de situations, la théorie du triangle conduit en effet à admettre une distribution à l'actionnaire qui utilise les fonds en faveur de l'entité dont il est proche¹³⁷.

133 V. exemple 7 ci-dessus section 2.2.2.2.2.

134 Cette théorie de la transparence des fondations se retrouve dans la jurisprudence du tribunal administratif zurichois (décision du TA ZH du 6.5.1997, StE 1998 B 21.3 n° 3 et décision du TA ZH du 1.11.2000 (SB.2000.00056), non publiée). Elle correspond en outre à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA, où les juges de Mon-Repos considèrent que si un «don» est versé par une fondation constituée par une société commerciale, il s'agit de sponsoring, le caractère publicitaire passant «en transparence» du fondateur à la fondation (v. par exemple, ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 238). En revanche, dans une décision récente concernant des distributions consenties par une fondation de famille, il semble rejeter cette approche en transparence (v. ATF du 22.4.2005 (2A.668/2004), non publié, consid. 3.4.3).

135 Sur la question de la compatibilité de l'opération avec le droit des sociétés, v. GLAUSER, p. 368 ss. Sur la question du traitement fiscal de l'opération chez la société contributrice, v. ci-dessous section 3.2.1.

136 Il convient aussi de s'interroger sur la question d'un éventuel prélèvement de l'impôt sur les donations. C'est toutefois au canton du siège de la donatrice de trancher cette question en fonction de son droit cantonal.

137 L'entité bénéficiaire peut alors exonérer le montant reçu en fonction de son lien particulier avec l'actionnaire de la société contributrice. Si celui-ci est actionnaire des deux sociétés, la non imposition se fonde sur l'art. 60 let. a LIFD. Si en revanche la bénéficiaire est une association ou une fondation tierce, c'est l'art. 60 let. c LIFD qui permet à la bénéficiaire de ne pas imposer l'avantage reçu.

Sur la base des réflexions qui précèdent, il apparaît donc qu'il n'est pas possible de faire dépendre l'exonération d'une donation au niveau de la société bénéficiaire du traitement comptable qui lui est réservé chez le contributeur.

3.2 Point de vue du contributeur

Le versement d'une contribution de tiers impliquant par définition un appauvrissement de celui qui l'effectue, une charge doit être enregistrée dans les comptes commerciaux. En application du principe de détermination, cette écriture comptable est en principe déductible fiscalement, sauf si une disposition fiscale expresse autorise l'administration fiscale à s'écarter de la comptabilité. S'agissant d'une reprise de charge, la correction fiscale se fonderait en principe sur l'art. 58 al. 1 let. b LIFD¹³⁸. Il convient donc d'examiner dans quelle mesure cette disposition pourrait s'appliquer en cas de donation faite par une société.

3.2.1 Redressement fiscal en cas de donation?

3.2.1.1 Donations entre proches

Dans la mesure où une donation est octroyée à une personne proche¹³⁹, les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice sont susceptibles d'être remplies. S'il apparaît que l'opération n'aurait pas été consentie dans les mêmes conditions à un tiers indépendant, qu'elle s'explique par le lien de participation (*causa societatis*) et que la disproportion des prestations est reconnaissable par les organes de la société, l'administration est fondée à reprendre la société distributrice au titre de prestation appréciable en argent et à réintégrer la charge dans le bénéfice fiscal.

Rappelons dans ce contexte que la notion de proche requiert qu'il existe un lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et l'actionnaire de la société distributrice¹⁴⁰. Dans ce cas, sous l'angle des impôts directs, c'est

la *théorie du triangle*^{141,142} qui s'applique: la prestation est réputée distribuée à l'actionnaire de la société qui, à son tour, est censé la transférer au bénéficiaire, que cela soit à titre de donation¹⁴³ ou en raison d'une autre cause juridique¹⁴⁴.

Une contribution concédée par une société en faveur d'une autre entité avec laquelle elle n'a aucun lien d'actionariat commun ne peut ainsi s'appréhender comme un dividende dissimulé que si les actionnaires sont liés par une relation particulière qui seule permet de justifier la transaction¹⁴⁵.

Exemple 13: X-SA est détenue entièrement par M. X, alors que Y-SA est propriété à 100 % de Mme Y. M. X et Mme Y vivent en concubinage depuis cinq ans. X-SA consent un «don» à Y-SA qui se trouve dans une situation financière difficile.

Dans ce cas, la théorie du triangle se transforme en *théorie du carré*¹⁴⁶. Les conséquences fiscales qui en découlent suivent cette logique géométrique: la charge est refusée chez X-SA qui est réputée avoir consenti une prestation appréciable en argent à son actionnaire X. Celui-ci est alors censé avoir octroyé une donation à sa compagne Y qui, à son tour, l'a apportée à sa société Y-SA. M. X est repris au titre de l'impôt sur le revenu et Mme Y au titre de l'impôt sur les donations¹⁴⁷. Y-SA a, pour sa part, reçu un apport indirect exonéré¹⁴⁸.

3.2.1.2 Contributions entre vrais tiers

Il se peut que la contribution de tiers soit consentie à une société tierce sans lien particulier avec l'actionariat de la contributrice. L'administration fiscale peut-elle alors refuser la charge, notamment en avançant l'argument qu'elle n'est pas justifiée commercialement?

138 L'art. 58 al. 1 let. b LIFD concerne les reprises de charges non acceptées, alors que l'art. 58 al. 1 let. c LIFD ouvre la voie aux redressements de produits non comptabilisés. Sur la distinction, v. GLAUSER, p. 116.

139 Sur la notion de proche et son champ d'application, v. par exemple GEHRIG, p. 166 ss; HEUBERGER, p. 211 ss; GLAUSER, p. 111 ss.

140 GEHRIG, p. 220; HEUBERGER, p. 215; BUCHSER, p. 194; LOCHER, Kommentar, art. 58 n. 128.

141 HEUBERGER, p. 310 s; BRÜLISAUER/KUHN, art. 58 n. 251 s; LOCHER, Kommentar, art. 58 n. 129 ss; GLAUSER, p. 311 ss.

142 En matière d'impôt anticipé et de droit de timbre d'émission, c'est en revanche en principe la *théorie du bénéficiaire direct* qui s'applique en matière de prestations appréciables en argent. Cela étant, ces impôts utilisent aussi dans certains cas la théorie du triangle. En particulier, lorsqu'une société consent un «don» à un proche de l'actionnaire, l'un des cas d'application du triangle en matière d'impôt anticipé et de droit de timbre entre en ligne de compte (v. notice AFC 02/2001; BAUER-BALMELLI, p. 61 s).

143 Impliquant dans ce cas un possible impôt cantonal sur les donations.

144 Par exemple: apport de capital, remboursement de dette, paiement de salaire, etc.

145 Pour un aperçu des conséquences fiscales de ce genre de prestations appréciables en argent, v. HEUBERGER, p. 321 ss.

146 HEUBERGER, p. 321; BAUER-BALMELLI, p. 61.

147 Selon le droit cantonal applicable dans le canton de domicile de M. X.

148 Art. 60 let. a LIFD; GLAUSER, p. 397.

Selon la jurisprudence, une charge remplit le critère de justification commerciale s'il existe un lien de causalité entre le versement et le but poursuivi par la société¹⁴⁹. En pratiquant cet examen, l'autorité fiscale doit agir avec retenue et adopter une approche aussi objective que possible¹⁵⁰. Cela étant, l'on ne peut exclure que certaines contributions consenties à de vrais tiers, par exemple des donations, ne puissent pas être mises en relation avec les activités de la société, comme l'illustrent les exemples 11 et 12 évoqués ci-dessus. Dans ces deux situations, il paraît en effet difficile d'établir un lien entre l'activité de la donatrice (vente de produits de nettoyage) et les contributions effectuées. Si l'on s'arrête au seul critère de la connexité entre le but de la société et la charge, celle-ci n'apparaît pas justifiée commercialement.

L'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que peuvent être repris «tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (...)». Suit une énumération non exhaustive¹⁵¹ de situations qui peuvent conduire à un redressement fiscal. La première catégorie de situations concerne les charges qui, bien que commercialement non justifiables, ne s'accompagnent pas d'un appauvrissement de la société (amortissements et provisions excessifs, versements aux réserves, etc.). Dans ce cas, la correction fiscale tend à éviter le différé d'impôt¹⁵². La seconde catégorie concerne les charges liées à une prestation appréciable en argent dans le contexte desquelles la société s'appauvrit en distribuant une partie de sa fortune à son actionnaire ou à une personne proche de celui-ci. Enfin, l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD mentionne également «(...) les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial». Faut-il en déduire qu'il existe une troisième catégorie de redressements possibles, à savoir la reprise de charges donnant lieu à un appauvrissement de la société¹⁵³ mais ne rentrant pas dans la catégorie des dividendes dissimulés?

149 V. par exemple ATF du 29.11.2002, StE 2003 B 72.14.2 n° 31; ATF du 4.3.2002, Archives 72 (2003/04), p. 298 ss.

150 REICH, Realisation, p. 101; YERSIN, apports, p. 41; GLAUSER, p. 100 s.

151 La liste n'est pas exhaustive puisqu'elle est introduite par «tels que».

152 GLAUSER, p. 101.

153 L'appauvrissement provient du fait que les charges s'accompagnent d'un versement à un tiers, la société voit ses actifs nets comptables diminués d'autant.

3.2.1.2.1 La jurisprudence du Tribunal fédéral

La jurisprudence fédérale en matière de prestations à des tiers est abondante et remonte à l'AIFD¹⁵⁴. Dans de nombreux arrêts, le Tribunal fédéral évoque la possibilité de reprises fiscales liées à des libéralités consenties à des tiers. Dans ces décisions, notre Haute Cour inclut dans la notion de tiers les porteurs de parts et précise que si un redressement se justifie lors de versements à des tiers, la non déductibilité se vérifie a fortiori en cas de prestations à des actionnaires ou personnes proches de la société¹⁵⁵. Dans la plupart des cas jugés, c'est d'ailleurs le lien d'actionariat¹⁵⁶ qui justifiait la reprise. Dans une décision¹⁵⁷ concernant des «dons» consentis par une société holding à une fondation de droit privé poursuivant un but culturel, le Tribunal fédéral redressa la charge comptabilisée chez la «donatrice» sur la base de l'absence de justification commerciale¹⁵⁸, sans toutefois se fonder directement sur le lien d'actionariat. Cela étant, l'actionnaire de la société distributrice était aussi le fondateur de la société bénéficiaire, raison pour laquelle le Tribunal fédéral qualifia d'ailleurs les dépenses de «privées»¹⁵⁹. Par ailleurs, s'agissant de versements bénévoles consentis par une société¹⁶⁰, le Tribunal fédéral a rappelé régulièrement¹⁶¹ que de telles libéralités sont déductibles tant qu'elles sont effectuées indépendamment du lien d'actionariat et que la société n'est pas utilisée pour effectuer des donations privées de l'actionnaire. Dans toutes les décisions évoquées, la reprise s'expliquait donc par le lien d'actionariat.

Dans certains cas toutefois, l'exigence du lien avec l'actionariat fut toutefois remise en question. Dans la décision connue sous le nom d'arrêt «Appenzell»¹⁶², le Tribunal fédéral admit la possibilité d'une prestation

154 Pour un aperçu de la jurisprudence, v. GLAUSER, p. 399 ss.

155 ATF du 26.11.1981, Archives 51 (1982/83), p. 538 ss; ATF du 16.1.1986, Archives 56 (1987/88), p. 244 ss; ATF du 27.5.1988, Archives 59 (1990/91), p. 409 ss.

156 Ou de coopérateur, associé, etc.

157 ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 224 ss.

158 D'une part, le don n'était pas en relation avec la commercialisation d'un produit ou d'un service; d'autre part, il ne servait pas à des fins publicitaires, dans la mesure où le but de la société holding se limitait à gérer des participations (ATF du 26.11.1993, Archives 64 [1995/96], p. 229 s).

159 ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 231; v. aussi ci-dessous section 3.2.2.2.

160 Qu'il s'agisse de sponsoring ou de versements à but social.

161 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 111 ss; ATF du 2.4.1996, Archives 66 (1997/98), p. 464 ss.

162 ATF du 22.10.1992, Archives 63 (1994/95), p. 151 ss. V. GLAUSER, p. 312 et 403.

appréciable en argent en dehors du lien d'actionnariat. Il estima dans cet arrêt, au demeurant très controversé¹⁶³, que la prestation appréciable en argent pouvait se fonder sur un autre rapport juridique, ouvrant ainsi la voie à la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôts directs. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral retint la relation de travail comme justification à la prestation. En outre, dans une décision concernant la déductibilité des versements consentis par une fondation de famille¹⁶⁴, il refusa les charges en raison du seul fait qu'elles ne s'inscrivaient pas dans le cadre du but juridiquement admissible de la fondation¹⁶⁵. Il semblerait donc que le Tribunal fédéral n'exclue pas la possibilité de redresser une charge non justifiée commercialement, même si elle ne s'apparente pas à une prestation appréciable en argent versée à un actionnaire ou à un proche de celui-ci. D'ailleurs, notre Haute Cour a tendance à vouloir élargir la définition du proche au point d'en faire une notion objectivée basée sur un unique critère quantitatif¹⁶⁶. Le seul fait qu'une charge ne soit pas justifiée commercialement suffirait ainsi à qualifier de proche de l'actionnaire celui qui bénéficie de l'avantage injustifié. Si cette approche devait se confirmer, la question de la reprise des charges versées à de vrais tiers ne se poserait plus. Comme l'a démontré Duss¹⁶⁷, il suffirait qu'une charge ne soit pas justifiée commercialement pour admettre une distribution dissimulée de bénéfice imposable, puisque le tiers indépendant se transformerait alors en personne proche de l'actionnaire.

3.2.1.2.2 Les avis de doctrine

S'il est difficile de dégager une position claire de la jurisprudence du Tribunal fédéral sur la question de la reprise des charges consenties à de vrais tiers, la doctrine a en la matière un point de vue plus tranché.

Sous l'AIFD¹⁶⁸ déjà elle s'est prononcée majoritairement contre la reprise des charges versées à de vrais tiers¹⁶⁹. Känzig¹⁷⁰, suivi par la plupart des auteurs¹⁷¹, estime que si des versements sont opérés à des tiers, ils revêtent le caractère de coûts et doivent donc être déductibles fiscalement. Ce n'est que si la libéralité consentie au tiers apparaît comme une utilisation du bénéfice en faveur d'un actionnaire ou d'un proche de celui-ci qu'une reprise se justifie au titre de dividende dissimulé. Les tiers évoqués à l'art. 49 al. 1 let. b AIFD ne peuvent ainsi, pour Känzig, être que des actionnaires ou des proches de ceux-ci. Un versement volontaire opéré par une personne morale en faveur d'un vrai tiers est donc déductible fiscalement. Dans ce contexte, une donation effectuée par une société cotée en bourse doit toujours être déductible¹⁷².

La LIFD mentionne désormais dans le même art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret à la fois les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial donnant ainsi l'impression que les deux notions reposent sur deux conceptions distinctes¹⁷³. Cela étant, sous la LIFD encore, la grande majorité des auteurs se prononcent contre les redressements opérés en dehors d'une prestation appréciable en argent motivée par le lien d'actionnariat¹⁷⁴. Dans la mesure où le versement est consenti à un tiers, la charge doit être acceptée en déduction fiscale. Admettre le contraire reviendrait en effet à laisser à l'administration la possibilité de juger de l'opportunité des dépenses faites par la société. Par ailleurs, même si

163 Pour une critique de cette décision, v. par exemple GEHRIG, p. 298 ss; HEUBERGER, p. 219 s; NEUHAUS, *Gewinnausschüttungen*, p. 28; LOCHER, *Kommentar*, art. 58 n. 124. Récemment, le Tribunal fédéral a admis que cette jurisprudence était discutable (v. ATF du 13.8.2004, StE 2004 B 24.4 n° 71, consid. 5.3).

164 ATF du 4.3.2002, *Archives* 72 (2003/04), p. 295 ss.

165 Rappelons que les buts admis par le droit civil pour une fondation de famille sont très limités.

166 V. GEHRIG, p. 166 ss et GLAUSER, p. 111 ss et la jurisprudence citée à ces endroits.

167 Duss, p. 161 nbp. 42.

168 L'art. 49 al. 1 let. b AIFD avait la teneur suivante: «Entrent en considération pour le calcul du rendement imposable: b. Tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial (par ex. frais d'acquisition et d'amélioration de biens, versement au capital social, libéralités en faveur de tiers, sous réserve du 2^o al. [ce 2^{ème} alinéa concerne les éléments qui figurent aujourd'hui à l'art. 59 al. 1 LIFD])».

169 Pour un aperçu de la doctrine sous l'AIFD, v. GLAUSER, p. 405 ss.

170 KÄNZIG, *Zuwendungen*, p. 148 s; KÄNZIG, *Bundessteuer*, art. 49 n. 104 s.

171 YERSIN, *apports*, p. 247 ss; FRÖHLICH, p. 43 s; dans ce sens aussi: BÖCKLI, *Genossenschaftsbesteuerung*, p. 241 ss; REICH, *Genossenschaftsbesteuerung*, p. 605 et 610; MAUTE, *Genossenschaften*, p. 105. Seul MASSHARDT, p. 289 ss, semble être d'un autre avis.

172 KÄNZIG, *Zuwendungen*, p. 150 n. 25 et FRÖHLICH, p. 43 s.

173 NEUHAUS, *Gewinnausschüttungen*, p. 19 et 27.

174 NEUHAUS, *Gewinnausschüttungen*, p. 27 ss; GEHRIG, p. 242 ss et 263 ss; HÖHN/WALDBURGER, *Bd. I*, p. 435; BRÜLSAUER/KUHN, art. 58 n. 185; HEUBERGER, p. 226 ss; LOCHER, *Kommentar*, art. 58 n. 106, n. 111 et 123 ss; BUCHSER, p. 193 ss.

la donation devait violer le droit commercial, cela ne justifierait en soi pas un redressement¹⁷⁵. Ce n'est que si la libéralité est effectuée à la place de l'actionnaire ou qu'elle avantage un proche de celui-ci, qu'une correction fiscale se justifie en raison d'une prestation appréciable en argent. Les auteurs considèrent ainsi que la notion d'avantages procurés à des tiers n'a pas de portée propre¹⁷⁶. Seuls quelques-uns se démarquent néanmoins de l'avis général et semblent admettre la possibilité d'une reprise des contributions à des tiers en dehors du contexte des dividendes dissimulés¹⁷⁷.

3.2.1.2.3 Prise de position

Pour notre part, nous nous rallions sans hésiter à la doctrine majoritaire selon laquelle les versements consentis à des tiers ne peuvent être repris que s'ils se fondent sur le lien d'actionariat. Ce point de vue s'impose en effet pour plusieurs raisons:

- Tout d'abord, le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande de tenir compte d'une charge qui, même si elle n'apparaît pas comme justifiée commercialement, a toutefois bel et bien été supportée par la société. Dans les faits celle-ci est en effet appauvrie du montant payé au tiers et les moyens économiques à sa disposition sont réduits d'autant. Certes, pour tenir compte de la capacité contributive, l'utilisation du bénéfice ne doit pas être déduite de l'assiette de l'impôt sur le bénéfice¹⁷⁸. C'est du reste pour cette raison que les prestations appréciables en argent sont réintégrées dans le bénéfice imposable, qu'elles interviennent en faveur d'un actionnaire ou d'un proche de celui-ci. Cela étant, dans la mesure où la charge comptabilisée est liée à un versement intervenant en faveur d'un vrai tiers, le paiement ne saurait être assimilé à une utilisation de bénéfice en faveur de l'actionnaire ou de l'un de ses proches.

L'imposition selon la capacité contributive permet également de justifier la différence de traitement entre les reprises de charges excessives (par exemple les amortissements et provisions non justifiés commercialement) et les versements à des tiers, même si ceux-ci n'apparaissent a priori pas justifiés commercialement. Dans le cas des reprises de charges, le fisc refuse une charge qui, du point de vue économique,

n'en est pas (encore) une. Ceci se justifie dans la mesure où la fortune de la société n'est pas réellement diminuée. En revanche, en cas de versement à un tiers, la société est bel et bien appauvrie du montant payé: sa capacité contributive est effectivement réduite à concurrence de ce versement.

- Dès lors que la charge liée au versement en faveur du tiers ressort des états financiers, le principe de détermination commande à l'administration fiscale de la prendre en considération sous réserve de l'existence d'une norme correctrice. Vouloir conférer à l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD le pouvoir de s'écarter du résultat comptable en cas de versement à un vrai tiers aboutirait à la conclusion difficilement admissible qu'une norme correctrice puisse conduire à l'imposition d'un résultat fictif.

Par ailleurs, une telle interprétation conduirait nécessairement à donner à l'administration fiscale la faculté de s'immiscer dans les décisions de gestion de la société. Pour se déterminer sur le caractère fiscalement déductible d'un versement en faveur d'un vrai tiers, les autorités de taxation et les tribunaux auraient en effet à examiner l'opportunité de la politique d'entreprise et à remplacer par la leur l'appréciation des organes de la société. Cette conséquence apparaît manifestement inacceptable.

En cas de charge liée à un versement consenti à un tiers, il convient donc de distinguer les trois situations suivantes:

1. *Charge justifiée par l'usage commercial.* Dans la mesure où elle apparaît commercialement justifiée, la donation est déductible sans réserve. Elle vient donc en tous les cas réduire le bénéfice imposable puisqu'elle rentre dans un lien de causalité avec le but de la société, par exemple parce qu'elle poursuit un objectif publicitaire. Du point de vue de la société bénéficiaire, il existe d'ailleurs une présomption que le versement est motivé par un tel objectif¹⁷⁹. Par symétrie, la même présomption doit aussi s'appliquer à la société contributrice chez laquelle il convient d'admettre que la charge est a priori commercialement justifiée.

Cette conclusion s'impose d'ailleurs d'autant plus que, comme le relève la doctrine¹⁸⁰, l'effet du *sponsoring* se mesure sur le long terme et n'est que difficilement quantifiable. L'administration se doit donc d'adopter la plus grande retenue lors de

175 GEHRIG, p. 271 s; HEUBERGER, p. 227, 231, 234, 241 et 244.

176 V. les auteurs cités à la nbp. 172 et en particulier LOCHER, Kommentar, art. 58 n. 125.

177 WATTER, p. 138 ss; GRÜNINGER, p. 552; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 58 n. 119.

178 REICH, Genossenschaftsbesteuerung, p. 605.

179 V. ci-dessus section 2.3.1. Ceci implique que l'accroissement de fortune n'est, au premier abord, pas traité comme un don exonéré chez le/la bénéficiaire.

180 REICH, Genossenschaftsbesteuerung, p. 613; MAUTE, Sponsorbeiträge, p. 282; HEUBERGER, p. 84 et 88.

l'examen de la justification commerciale de charges de cette nature. Chaque entreprise doit en effet rester libre de déterminer à sa guise sa politique en matière de sponsoring.

2. *Charge non justifiée par l'usage commercial en faveur d'un actionnaire ou d'un proche de celui-ci.* Si la charge n'est manifestement pas justifiée commercialement et qu'elle intervient en faveur de l'actionnaire ou d'un proche de celui-ci, la question se pose d'une éventuelle distribution dissimulée de bénéfice. Dans ce cas, une reprise fiscale au titre de prestation appréciable en argent se justifie s'il apparaît que la charge enregistrée par la société représente en réalité une charge privée de l'actionnaire. Cette situation peut se présenter par exemple lorsque la société s'acquiesce d'une promesse de don consentie par l'actionnaire, effectue une donation en faveur d'une entité avec laquelle l'actionnaire connaît une relation organique particulière¹⁸¹, voire même si un lien moral étroit unit l'actionnaire et le bénéficiaire du don. En tout état de cause, la reprise ne se justifie que lorsque des raisons personnelles liées à l'actionnaire expliquent seules le versement. En revanche, si l'opération comporte également un élément publicitaire, la déductibilité fiscale doit être accordée.
3. *Charge non justifiée par l'usage commercial en faveur d'un vrai tiers.* Pour que la donation puisse représenter une charge privée, encore faut-il que l'actionnaire soit au courant du versement et ait participé à l'opération. On a ainsi de la peine à concevoir qu'un don effectué par une société cotée soit initié par un actionnaire¹⁸². Par ailleurs, même en présence d'un actionnariat réduit, si la libéralité est effectuée à l'insu des porteurs de parts, il ne saurait être question de dividende caché.

Il est de ce fait parfaitement envisageable qu'une contribution versée par une société soit considérée comme non justifiée commercialement sans pour autant remplir les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice. Entrent dans cette catégorie toutes les situations où un lien avec l'activité commerciale ne peut pas être établi, sans toutefois que l'opération soit effectuée en faveur de l'actionnaire ou d'un proche de celui-ci. L'exemple 12 est à ce titre illustratif. La libéralité n'étant pas communiquée à l'extérieur de l'entreprise, elle ne peut pas être considérée comme une mesure publicitaire; la charge n'est ainsi manifestement pas justifiée par l'usage commercial. Du fait qu'elle ne

bénéficie pas à un actionnaire ou à un proche de celui-ci, elle ne représente cependant pas un dividende dissimulé. Même si elle n'est pas conforme au droit commercial¹⁸³, la charge doit tout de même être enregistrée comptablement pour tenir compte de la réalité patrimoniale de la société. En application du principe de détermination, l'administration fiscale doit selon nous en admettre la déduction fiscale. Ce n'est que si la société renonce à faire valoir une prétention envers la personne responsable en raison de son lien avec l'actionnariat qu'une prestation appréciable en argent peut à nouveau être envisagée¹⁸⁴.

3.2.2 Rôle de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD

3.2.2.1 Limite légale à la déductibilité?

L'art. 59 LIFD énumère de manière non exhaustive¹⁸⁵ un certain nombre de charges justifiées par l'usage commercial. Cette disposition n'a ainsi pas vocation à dresser l'inventaire complet des dépenses qui peuvent être déduites du bénéfice imposable. En vertu du principe de détermination, les charges fiscalement déductibles n'ont de toute manière pas besoin d'être énoncées dans une disposition fiscale particulière: il suffit en effet que leur enregistrement comptable s'impose et que les autorités fiscales ne puissent pas se prévaloir d'une règle correctrice fiscale pour qu'elles soient déductibles¹⁸⁶. Cela étant, cette disposition prévoit une clause particulière pour les dons effectués par des entreprises à des personnes morales d'utilité publique¹⁸⁷.

Dans sa version en vigueur au 1^{er} janvier 2005, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD¹⁸⁸ prévoyait la possibilité de déduire – jusqu'à une certaine limite fixée à 10 % du bénéfice imposable – les versements bénévoles effectués en faveur de personnes morales suisses déployant une activité d'utilité publique. Dans le cadre de la révision du droit

183 V. ci-dessus nbp. 70.

184 Sur la base de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD; v. à ce sujet: GEHRIG, p. 272; GLAUSER, p. 416 s.

185 BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 8 et 10; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 59 n. 7 s.

186 BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 277; OBERSON, p. 188; HEUBERGER, p. 227; LOCHER, Kommentar, art. 59 n. 1.

187 Sur la notion d'utilité publique, v. circulaire AFC 12/1994.

188 Cette disposition est reprise à l'art. 25 al. 1 let. c LHID; contrairement à la LIFD, la LHID ne fixe pas de plafond maximum des versements mais laisse ce soin au droit cantonal.

181 Par exemple, ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 224 ss.

182 Voir ci-dessus nbp. 170.

des fondations intervenue en 2004¹⁸⁹ la portée de cette disposition a été élargie. Dans sa nouvelle teneur en vigueur au 1^{er} janvier 2006¹⁹⁰, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD prévoit désormais un plafonnement des déductions à 20 % du bénéfice net, la possibilité de consentir des versements en nature et inclut les collectivités publiques au nombre des bénéficiaires potentiels. Par la même occasion, une nouvelle disposition a été introduite dans la LIA¹⁹¹: elle précise que les versements entrant dans le cadre de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD ne sont pas soumis à l'impôt anticipé.

Si la doctrine¹⁹² admet en général que les contributions consenties par une société à un tiers sont déductibles lorsqu'elles présentent les caractéristiques d'une charge justifiée commercialement, certains auteurs¹⁹³ semblent redouter que le Tribunal fédéral se fonde sur l'art. 59 al. 1 let. c LIFD pour refuser les libéralités qui, bien que ne représentant pas une prestation appréciable en argent, dépassent le plafond fixé dans cette disposition. Cette crainte est à notre sens parfaitement justifiée si l'on considère la tendance de la jurisprudence du Tribunal fédéral à vouloir reprendre sur la base de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD les charges non justifiées commercialement qui sont versées à de vrais tiers¹⁹⁴. Cela étant, le problème se confond avec celui, plus général, de la déductibilité des charges non justifiées commercialement qui ne représentent pas des dividendes dissimulés. En soi, la limite fixée à l'art. 59 al. 1 let. c LIFD ne devrait jouer aucun rôle dans la déductibilité fiscale d'une telle libéralité. La seule particularité de cette disposition réside dans le fait que l'administration fiscale et le Tribunal fédéral seront contraints d'admettre les versements opérés dans les limites et aux conditions fixées par l'art. 59 al. 1 let. c LIFD, même s'ils interviennent en faveur d'un proche.

Se pose dans ce contexte la question de savoir si l'art. 59 al. 1 let. c LIFD peut s'appliquer en cas de prestation appréciable en argent: si une donation est versée à l'actionnaire ou à l'un de ses proches et qu'une reprise sur la base de l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD

entre en ligne de compte, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD permet-il de faire obstacle au redressement fiscal?

3.2.2.2 Application de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD en cas de distributions de bénéfice?

Känzig¹⁹⁵, le premier, suivi par la doctrine majoritaire¹⁹⁶ a examiné cette question sous l'empire de l'art. 49 al. 2 AIFD¹⁹⁷. Pour cet auteur cette disposition doit être comprise comme une règle de politique fiscale visant à favoriser les œuvres d'utilité publique. Il s'agit d'une exception au principe de la non-déductibilité des distributions de bénéfice introduite pour créer une incitation fiscale au soutien des institutions d'utilité publique. Les libéralités effectuées à des tiers étant de toute manière déductibles, refuser d'appliquer l'art. 49 al. 2 AIFD aux distributions de bénéfice reviendrait à ôter toute importance pratique à cette disposition.

Selon cette approche, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD a donc justement pour vocation de s'appliquer aux distributions (dissimulées ou ouvertes) de bénéfice. En revanche, le Tribunal fédéral semble être d'un autre avis, comme cela ressort de la décision concernant les distributions consenties par un holding à une fondation constituée par l'actionnaire principal¹⁹⁸: dans cette affaire, les juges de Mon-Repos refusèrent en effet l'application de l'art. 49 al. 2 AIFD aux versements en raison du fait que les libéralités apparaissaient comme des dépenses privées de l'actionnaire.

À notre sens, le point de vue de Känzig et de la doctrine majoritaire mérite toutefois d'être suivi pour les raisons suivantes:

- Le fait que la déduction soit limitée à des sociétés d'utilité publique sises en Suisse démontre qu'il s'agit d'une mesure de politique fiscale visant à encourager le soutien à ce type d'institution¹⁹⁹. L'art. 59 al. 1 let. c LIFD ne cherche donc pas à préciser dans la loi qu'un don doit être justifié commercialement pour être déductible fiscalement,

189 Modifications du Code civil suisse (droit des fondations) du 8.10.2004; ces nouveautés législatives sont la conséquence de l'initiative parlementaire Schiesser.

190 V. lettre-circulaire AFC du 16.12.2004, ch. 3.

191 L'art. 5 al. 1 let. f LIA.

192 GEHRIG, p. 268 s; HEUBERGER, p. 227 et 235 s; BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 25; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 59 n. 30; LOCHER, Kommentar, art. 59 n. 88.

193 GEHRIG, p. 256, en particulier nbp. 1066; BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 15 ss.

194 V. ci-dessus section 3.2.1.2.1.

195 KÄNZIG, *Zuwendungen*, p. 150; KÄNZIG, *Bundessteuer*, art. 49 n. 437.

196 MAUTE, *Genossenschaften*, p. 144; REICH, *Genossenschaftsbesteuerung*, p. 614; GEHRIG, p. 263 ss; BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 29; HEUBERGER, p. 235 s; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 59 n. 31; LOCHER, *Kommentar*, art. 59 n. 93 s (sous la LIFD). D'un autre avis: YERSIN, *apports*, p. 296; OBERSON, p. 187.

197 Comme le relève GEHRIG, p. 268, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD reprend la même idée que l'art. 49 al. 2 AIFD en posant une limite chiffrée; le message sur l'harmonisation, p. 199, prévoit que cette limite chiffrée vise à éviter les abus.

198 ATF du 26.11.1993, *Archives* 64 (1995/96), p. 231.

199 V. aussi HEUBERGER, p. 237.

mais au contraire à encourager certaines libéralités, indépendamment de leur forme.

- Mais surtout, le fait que la LIA prévoit désormais expressément l'exonération de versements intervenant aux conditions de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD²⁰⁰ clarifie sans doute possible que cette disposition vise les distributions de bénéfice. L'impôt anticipé n'étant dû que sur les distributions de bénéfice²⁰¹, on voit mal pourquoi le législateur aurait introduit une exception à l'art. 5 al. 1 let. f LIA si les libéralités visées à l'art. 59 al. 1 let. c LIFD n'englobait pas les distributions dissimulées de bénéfice.

Dès lors que l'art. 59 al. 1 let. c LIFD permet de déduire du bénéfice imposable les libéralités qui représentent une distribution dissimulée de bénéfice, cette disposition doit en bonne logique également s'appliquer aux dons décidés par l'assemblée générale²⁰² sous la forme d'un versement immédiat ou de la constitution d'une réserve spéciale pour soutenir des œuvres d'utilité publique. L'affectation à ce fonds spécial ou, si elle est effectuée directement, la libéralité, représente certes une mesure d'utilisation du bénéfice de l'exercice. Cela étant, si les conditions de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD sont remplies, le versement doit pouvoir être porté en déduction du bénéfice imposable. Il serait en effet choquant que la loi fiscale privilégie les distributions dissimulées de bénéfice en les traitant de manière plus favorable que celles qui sont décidées ouvertement par les actionnaires. Bien entendu, si l'assemblée générale décide d'affecter un montant à une réserve spéciale, la déduction fiscale ne pourra intervenir que lorsque le paiement sera effectivement consenti en faveur de l'institution bénéficiaire. Ce n'est en effet qu'à ce moment que l'on pourra s'assurer que les conditions de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD sont remplies.

Bibliographie²⁰³

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001
- BADDELEY MARGARETA, dans: L. Thévenoz/F. Werro (éd.), Commentaire Romand, Code des obligations I, art. 239 - 252, Bâle 2003 (cité: commentaire CO)

BAUER-BALMELLI MAJA, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, FStR 2001, p. 58 ss

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002

BÖCKLI PETER, Reform der Genossenschaftsbesteuerung, Revue fiscale 1980, p. 235 ss. (cité: Genossenschaftsbesteuerung)

– Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle 1975 (cité: Indirekte Steuern)

BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 57 - 59, 62 - 65 et 67, Bâle 2000

BUCHSER MICHAEL, Steueraspekte geldwerter Leistungen. Unter Einbezug der Fifty-Fifty-Praxis, thèse (Berne), Muri/Berne 2004

CONSTANTIN CHARLES-F., Le bénéfice imposable provenant des entreprises commerciales, thèse, Fribourg 1965

CRETI SIBILLA GISELDA, Les relations de trust et la fiscalité suisse nationale et internationale, thèse Neuchâtel, Bâle 2001

DANON ROBERT J., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, thèse Genève, Zurich/Bâle/Genève 2004

DUSS MARCO, Prämissen – Präjudizien – Paradoxa, dans: Reich M./Zweifel M. (éd.), Das Schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Berne 1989

EDELMANN MARKUS, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmungssanierung, thèse Zurich, St-Gall 1976

FRÖHLICH CHRISTOPH RUDOLF, Die Schenkung von Geschäftsvermögen in zivilrechtlicher, steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht, thèse, Zurich 1981

GEHRIG THOMAS, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, thèse St-Gall, Berne 1998

GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, thèse Genève, Zurich 2005

GRÜNINGER HAROLD, Kulturförderung und fiskalische Anreize, Archives 54 (1985/86), p. 545 ss

200 V. ci-dessus nbp. 189.

201 Art. 4 let. b LIA et 20 al. 1 OIA. L'impôt anticipé est aussi dû sur certains types d'intérêts financiers et les parts à des fonds de placement, ces situations ne concernant toutefois pas l'objet de la présente étude.

202 V. HEUBERGER, p. 85 nbp. 491 et p. 231.

203 Bibliographie intégrale.

- GURTNER PETER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, *Revue fiscale* 2002, p. 547 ss
- HAUSER THOMAS, Der Sponsoring-Vertrag im schweizerischen Recht, Unter besonderer Berücksichtigung kommunikativer Aspekte des Sport-, Kultur-, und Sozio-Sponsoring, thèse Zurich, Zurich 1991
- HERTIG GÉRARD, Les aides des cantons aux particuliers, *RDAF I* 1985, p. 1 ss
- HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, thèse, Berne 2001
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bd. I, 9^{ème} éd., Berne 2001
- HOMBURGER ERIC, Der Verwaltungsrat, Art. 707 - 726 OR, dans: Forstmoser (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch*, Teilband. V 5b, Zurich 1997 (cité: ZH-Kommentar)
- KÄFER KARL, Die kaufmännische Buchführung, Artikel 957 - 964 OR, dans: A. Meier-Hayoz (éd.), *Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht*, Das Obligationenrecht, Bd. VIII, 2. Abt., Berne 1981
- KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer, II. Teil (Art. 48 - 64 BdBSt), 2^{ème} éd., Bâle 1992 (cité: Bundessteuer)
- Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1 - 44 WStB), 2^{ème} éd., Bâle 1982 (cité: Wehrsteuer)
 - Die steuerrechtlich massgebende Gewinn- und Verlustrechnung (Art. 49 Abs. 1 WStB) und die Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals und für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke (Art. 49 Abs. 2 WStB), dans: *Mélanges Henri Zwahlen*, Lausanne, 1977, publié également (et cité selon): *Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts*, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, Bâle 1983, p. 133 ss (cité: Zuwendungen)
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a*, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 60, Bâle 2000
- LOCHER PETER, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Bâle 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Bâle 2004
- MAISSEN SANDRA, *Der Schenkungsvertrag im schweizerischen Recht*, thèse Fribourg, Fribourg 1996
- MASSHARDT HEINZ, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2^{ème} éd., Zurich 1985
- MAUTE WOLFGANG, *Die direkten Steuern der Genossenschaften in der Schweiz*, thèse, St. Gall 1988 (cité: Genossenschaften)
- *Sponsorbeiträge aus steuerlicher Sicht*, l'EC 1988, p. 281 ss (cité: Sponsorbeiträge)
- MEYER JEAN, *La nouvelle loi fédérale sur les subventions: les tenants et les aboutissants?*, *Revue fiscale* 1992, p. 158 ss
- MSA, *Manuel suisse d'audit* 1998 (éd.: *Chambre Fiduciaire*), 4 vol., Zurich 1998
- MUSTER ADRIAN, *Erbschafts- und Schenkungssteuer. Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer*, Berne 1990
- NEUHAUS MARKUS R., *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte*, *Archives* 69 (2000/2001), p. 11 ss (cité: RRG)
- *Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerlicher Sicht*, dans: Neuhaus M. R./Zumoffen Fruttero J. et al. (éd.), *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, Zurich 1997 (cité: Gewinnausschüttungen)
- OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 2^{ème} éd., Bâle 2002
- OBERSON XAVIER/ROCHAT-PAUCHARD ANNIE, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Jahre 2002*, *Matière de TVA*, *Archives* 73 (2004/2005), p. 27 ss
- OEHLI MARKUS, *Die gemischte Schenkung im Steuerrecht*, thèse, Zurich 2000
- PETER HENRY, *Le sponsoring sportif*, dans: L. Dallèves/M. Baddeley (éd.), *Chapitres choisis du droit du sport*, Genève 1993 (cité: Sponsoring)
- PETER NATHALIE, *Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht*, *FStR* 2003, p. 163 ss (cité: Stiftung)
- RAPP JEAN-MARC, *Quelques aspects juridiques du sponsoring en droit suisse*, *RSDA* 1991, p. 189 ss
- RAVI YASAR, *Les contrats de sponsoring sportif: notion, qualification et règles applicables*, dans: P. Zen Ruffinen (éd.), *Droit et sport - Sponsoring, responsabilité, justice sportive, mesures provisoires, arrêt Bosman, installations sportives*, Berne 1997
- REICH MARKUS, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, Zurich 1983 (cité: Realisation)
- *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen*, *Archives* 54 (1985/86), p. 607 ss (cité: Vorteilszuwendungen)
 - *Zur Frage der Genossenschaftsbesteuerung (Überarbeitete Fassung eines an der 63. ordentlichen Jah-*

resversammlung der Konferenz staatlicher Steuerbeamter von 8./9. Oktober 1981 gehaltenen Vortrages), Archives 50 (1981/82), p. 593 ss (cité: Genossenschaftsbesteuerung)

RHINOW RENÉ, Wesen und Begriff der Subvention in der schweizerischen Rechtsordnung, Bâle 1971

RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurich 1996 (cité: Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz)

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003 (cité: Handkommentar DBG)

RIVIER JEAN-MARC, L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application, Revue fiscale 1996, p. 149 ss et 227 ss

SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, p. 3 ss

SOMMER EDUARD, Steuerfreie Einkünfte aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung und Unterstützung nach zürcherischem Steuerrecht, ZBl 58 (1957), p. 233 ss et p. 257 ss

STENGEL KARL, Zur Problematik der rechtlichen Ordnung der Subventionen, ZBl 89 (1988), p. 285 ss

TERCIER PIERRE, Les contrats spéciaux, 3^{ème} éd., Zurich 2003

TRAUFFER BERNHARD, Die steuerrechtliche Behandlung von Subventionen, thèse Zurich, Zurich 1977

VEZ PARISMA, La fondation: lacunes et droit désirable, thèse Fribourg, Berne 2004

VOGT NEDIM PETER, dans: H. Honsell/N. P. Vogt/W. Wiegand (éd.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 239 - 252, 2^{ème} éd., Bâle 1996, (cité: BS-Kommentar)

WATTER ROLF, Gewinnverschiebungen bei Aktiengesellschaften im schweizerischen Handelsrecht, AJP 1996, p. 135 ss

WIPFLI HANS, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, thèse Bâle, Muri/Berne 2001

WÜRTH WENDOLIN K., Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei Kapitalgesellschaften, thèse St-Gall, Schaffhouse 1973

YERSIN DANIELLE, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, thèse Lausanne, Lausanne 1977 (cité: apports)

– L'imposition de la donation mixte, Revue fiscale 1984, p. 271 ss (cité: donation)

ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 24, Bâle 2000

ZUPPINGER FERDINAND/HÖHN ERNST, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechtes, Revue fiscale 1961, p. 494 ss

Travaux préparatoires et documents administratifs cités²⁰⁴

Circulaire AFC-DAT n° 12 du 8 juillet 1994: Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g LIFD) ou des buts culturels (art. 56, let. h LIFD); déductibilité des versements bénévoles (art. 33, 1^{er} al., let. i et art. 59, let. c LIFD) (cité: circulaire AFC 12/1994)

Circulaire AFC-DAT n° 15 du 8 avril 1953: Traitement fiscal des prix de concours, prix d'honneur et bourses que reçoivent les écrivains, musiciens, peintres sculpteurs, savants, etc. (cité: circulaire AFC 15/1953)

Circulaire AFC-DAT n° 8 du 25 février 1971: Subsidés du Fonds national suisse pour la recherche scientifique (cité: circulaire AFC 8/1971)

Lettre-Circulaire AFC-DAT du 16 décembre 2004: Révision du droit des fondations (initiative parlementaire Schiesser) (cité: Lettre circulaire AFC du 16.12.2004, suivi du n° de chapitre)

Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (message sur l'harmonisation) du 25 mai 1983, FF 1983 III p. 1 ss (cité: Message sur l'harmonisation)

Notice AFC-DAT n° S-02.141 de février 2001: Notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé (cité: notice 02/001)

Mehrwertsteuerrechtliche Probleme bei Holdinggesellschaften

Analyse der Lösungsansätze in der Schweiz und in der Europäischen Union

Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner/Günter Schäuble, dipl. Steuerexperte



Dr ès sc. pol. Peter Baumgartner, Direktor der Vereinigung Schweiz. Industrie-Holdinggesellschaften (Industrie-Holding), Bern



Günter Schäuble, dipl. Steuerexperte, Group Tax Director, Schindler Management AG, Ebikon

1	Einleitung	6	Finanzierung von Tochtergesellschaften durch die Holdinggesellschaft
2	Wesentliche Aspekte des Mehrwertsteuersystems der EU	6.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
2.1	Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer	6.2	Praxis in der Schweiz
2.2	Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs	7	Kauf von Beteiligungen
3	Unterschiede des schweizerischen Mehrwertsteuersystems	7.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
3.1	Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer	7.2	Praxis in der Schweiz
3.2	Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs	8	Verkauf von Beteiligungen
3.2.1	Nicht-Umsätze	8.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
3.2.2	Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung	8.2	Praxis in der Schweiz
3.2.3	Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer	9	Dividendenerträge
3.2.4	Pauschalvariante 2: Kürzung des Vorsteuerabzugs anhand des Gesamtumsatzes	9.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
3.2.5	Praxisänderung ab 1. Juli 2005	9.2	Praxis in der Schweiz
3.2.6	Aktivenschlüssel	9.2.1	Qualifikation des Vorgangs
3.2.7	Andere Vorgehensmöglichkeiten	9.2.2	Direkt zuordenbare Vorsteuern
4	Mehrwertsteuerpflicht einer Holdinggesellschaft	9.2.3	Gemischte Verwendung
4.1	Mehrwertsteuerrecht der EU	10	Schlussfolgerung
4.2	Praxis in der Schweiz		Literatur
5	Finanzierung der Holdinggesellschaft		Materialien, Praxisanweisungen, Richtlinien
5.1	Mehrwertsteuerrecht der EU		Urteile des Europäischen Gerichtshofs
5.2	Praxis in der Schweiz		
5.2.1	Qualifikation des Vorgangs		
5.2.2	Direkt zuordenbare Vorsteuern		
5.2.3	Gemischte Verwendung		

1 Einleitung

Im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Holdinggesellschaften stellen sich verschiedene mehrwertsteuerliche Probleme, deren sachgerechte Lösung in der Praxis immer wieder zu Kontroversen Anlass gibt¹. Im Zentrum steht insbesondere die Frage, ob Dividendenerträge, Erlöse aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseinnahmen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung führen können. Im Folgenden werden die in der Schweiz und der Europäischen Union (EU) zur Anwendung gelangenden Lösungen analysiert. Dies mit dem Ziel, im Hinblick auf die in der Schweiz anstehende Reform des Mehrwertsteuerrechts Stärken und Schwächen der gewählten Lösungen aufzuzeigen und damit der Diskussion über mögliche Verbesserungen einen Input zu geben.

Das schweizerische Mehrwertsteuersystem ist über weite Strecken vom Mehrwertsteuersystem der EU und dem ihrer Mitgliedstaaten abeleitet. Damit wurde gemäss dem schweizerischen Bundesgericht «nicht zuletzt bezweckt, dass die Wettbewerbsfähigkeit der schweizerischen Wirtschaft gestärkt werde. (...) Die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten haben deshalb exemplarische Bedeutung für die Schweiz und bilden eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle bei der Interpretation des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts, wenn es darum geht, die Zielsetzungen der Harmonisierung, wie sie dem schweizerischen Verfassungsgeber vorgeschwebt haben, zu erreichen»². Zwischen dem schweizerischen Mehrwertsteuersystem und demjenigen der EU bestehen allerdings gerade in für Holdinggesellschaften relevanten Bereichen gewisse konzeptionelle sowie umsetzungstechnische Unterschiede. Damit stellt sich insbesondere die Frage, ob die schweizerischen Lösungen gegenüber den in der EU zur Anwendung gelangenden Lösungen zu Standortnachteilen führen.

Der nachfolgende Beitrag versucht, ausgewählte Probleme, die sich im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Holdinggesellschaften stellen, unter dem Aspekt der Systematik der Mehrwertsteuer in der EU und in der Schweiz zu analysieren. So wird namentlich auf die Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung eingegangen sowie auf die Frage, wann eine Holdinggesellschaft überhaupt mehrwertsteuerpflichtig ist. Sodann werden einzelne Vorgänge wie Finanzierungen, Kauf und Verkauf von Beteiligungen sowie Vereinnahmung von Dividenden analysiert. Am Schluss des

Artikels erfolgt eine kurze Würdigung der gewählten Lösungen.

2 Wesentliche Aspekte des Mehrwertsteuersystems der EU

2.1 Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer

Art. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie³ (im Folgenden MWST-RL) bestimmt, welche wirtschaftlichen Vorgänge in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, unterliegen der Mehrwertsteuer⁴. Als Steuerpflichtiger gilt grundsätzlich, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt⁵. Da aufgrund von Art. 2 Nr. 1 MWST-RL nur diejenigen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, die ein Steuerpflichtiger *als solcher* ausführt, ist bei jedem wirtschaftlichen Vorgang jeweils anhand der Umstände des konkreten Einzelfalls zu prüfen, ob dieser eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere auch eine Leistung, welche die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst⁶. Zudem fällt gemäss der ständigen Rechtsprechung des EuGH auch eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit unter diesen Begriff, sofern die Erweiterung in Bezug auf die steuerbare Tätigkeit nicht als Hilfsumsatz anzusehen ist⁷. Stellt der fragliche Vorgang keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, fällt er nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Solche Vorgänge haben sachgerechterweise keine Auswirkungen auf eine allfällige Kürzung des Vorsteuerabzugs⁸.

1 Vgl. bspw. Bericht des Bundesrates, Ziff. 5.1.2.8.

2 BGE 124 II 193 E 6a.

3 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

4 Art. 2 Nr. 1 MWST-RL.

5 Art. 4 Abs. 1 MWST-RL.

6 Art. 4 Abs. 2 Satz 2 MWST-RL.

7 Vgl. EDM, Rz 66; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 27; RÉGIE DAUPHINOISE, Rz 18.

8 Vgl. diesbezüglich Abschn. 3.2.1.

2.2 Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze, ist er grundsätzlich befugt, die auf diesen Gegenständen und Dienstleistungen lastenden Vorsteuern abzuziehen⁹. Werden Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt¹⁰. Dieser sog. Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung ergibt sich aus einem Bruch:

- Im Zähler steht der für jedes Jahr ermittelte Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;
- im Nenner steht der für jedes Jahr ermittelte Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer¹¹.

Die Kürzung des Vorsteuerabzugs erfolgt folglich anhand eines Umsatzschlüssels. Zu beachten ist allerdings, dass Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte nicht in den Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, einbezogen werden¹². Die Berechnung des Vorsteuerabzugs würde nämlich verfälscht, wenn sämtliche Erträge aus Finanzgeschäften des Steuerpflichtigen, die einen Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit aufweisen, zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen würden, auch wenn die Erzielung dieser Erträge keine oder eine jedenfalls nur sehr begrenzte Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist¹³. Ein Umsatz im Bereich der Finanzgeschäfte ist insbesondere dann als Hilfsumsatz zu qualifizieren, wenn dafür nur in sehr geringem Umfang Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden, die der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁴. Zwar kann der Umfang der durch Finanzgeschäfte erzielten Einkünfte ein Indiz dafür sein, dass diese Umsätze nicht als Hilfsumsätze anzusehen sind¹⁵. Doch reicht der Umstand, dass die Einkünfte aus diesen Geschäften höher sind als die

Einkünfte aus der Haupttätigkeit des Unternehmens allein nicht aus, um ihre Qualifikation als Hilfsumsätze auszuschliessen¹⁶.

3 Unterschiede des schweizerischen Mehrwertsteuersystems

3.1 Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer

Das schweizerische Mehrwertsteuersystem hat gerade in für Holdinggesellschaften relevanten Bereichen einen weiter gefassten Anwendungsbereich als das europäische. Sofern eine steuerpflichtige Person einen Umsatz iSd MWSTG, namentlich einen steuerbaren, steuerbefreiten oder von der Steuer ausgenommenen Umsatz, tätigt, fällt dieser wirtschaftliche Vorgang in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Im Unterschied zum europäischen Mehrwertsteuersystem ist folglich im Allgemeinen unwesentlich, ob dieser Vorgang als wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu qualifizieren ist¹⁷. Verkauft bspw. eine gemischte Holdinggesellschaft, deren Steuerpflicht zu bejahen ist, Aktien und sonstige Wertpapiere, ohne damit eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen zu verfolgen, liegt gemäss der Rechtsprechung des EuGH keine wirtschaftliche Tätigkeit vor¹⁸. Diese Umsätze fallen somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Nach Ansicht der ESTV fallen sie demgegenüber in den Anwendungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer¹⁹. Aus systematischer Sicht hat dieser Unterschied wesentliche Auswirkungen: Fällt ein wirtschaftlicher Vorgang in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, ist er grundsätz-

9 Art. 17 Abs. 2 MWST-RL.

10 Art. 17 Abs. 5 MWST-RL.

11 Art. 19 Abs. 1 MWST-RL.

12 Art. 19 Abs. 2 Satz 2 MWST-RL.

13 Vgl. EDM, Rz 76; RÉGIE DAUPHINOISE, Rz 21.

14 Vgl. EDM, Rz 78.

15 Vgl. EDM, Rz 78.

16 Vgl. EDM, Rz 78.

17 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 172, halten zwar fest, dass in der Literatur (zum europäischen Mehrwertsteuerrecht, Anm. der Verfasser) für eine umsatzsteuerliche Leistung verlangt werde, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege. Aufgrund dieses Kriteriums sei bspw. vom EuGH entschieden worden, dass der blosse Erwerb und das blosse Halten von Gesellschaftsanteilen nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden können (Rz 175). Diese Erwägung kann u. E. allerdings nicht direkt auf das schweizerische Mehrwertsteuersystem übertragen werden. Die ESTV ist bspw. der Auffassung, dass Dividendenerträge wie von der Steuer ausgenommene Umsätze zu betrachten seien, sofern der Geschäftszweck «u. a. im Halten von Beteiligungen» besteht (vgl. Abschn. 9.2.1). CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 156 f., ist jedoch insofern zuzustimmen, als Umsätze, die von einer steuerpflichtigen Person privat erfolgen – wie bspw. der Verkauf eines ausschliesslich privat genutzten Sekretärs durch einen Bäckermeister –, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (vgl. diesbezüglich auch GUILLAUME, Art. 5 Rz 15).

18 Vgl. EDM, Rz 62.

19 Vgl. SB Nr. 06, Ziff. 1.2.2.3.

lich auch ins System der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung einzubeziehen.

3.2 Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs

3.2.1 Nicht-Umsätze

Gemäss Art. 38 Abs. 4 MWSTG berechtigen von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Tätigkeit nicht zum Vorsteuerabzug. Die ESTV bezeichnet «nicht als Umsätze geltende (...) Tätigkeiten» als Nicht-Umsätze²⁰. Eine grammatikalische Auslegung von Art. 38 Abs. 4 MWSTG wirft allerdings die Frage auf, ob auch Nicht-Umsätze, die keine Tätigkeit darstellen, darunter subsumiert werden können. Dividendenerträge sind bspw. nicht als Tätigkeit zu qualifizieren²¹. Aufgrund der Entstehungsgeschichte von Art. 38 Abs. 4 MWSTG dürfte allerdings davon auszugehen sein, dass auch Nicht-Umsätze, die keine Tätigkeit darstellen, wie Dividendenerträge darunter subsumiert werden können²². Nicht-Umsätze fallen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Sie berechtigen daher auch nicht zum Vorsteuerabzug²³. Vorsteuern aus Leistungsbezügen, die direkt diesen Nicht-Umsätzen zugeordnet werden können, sind deshalb nicht abzugsfähig.

Die ESTV ist der Auffassung, dass diese Nicht-Umsätze u. U. auch zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung²⁴ führen können²⁵. Diese Auffassung ist jedoch umstritten²⁶. Nach einer Auffassung, wie sie in den Materialien vertreten wird, kommt eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nur in Frage, wenn und soweit vorsteuerbelastet bezogene Leistungen für sie verwendet werden²⁷. Nach anderer Auffassung dürfen Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, auch nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung führen²⁸. Dies wird u. a. damit begründet, dass Nicht-Umsätze in der Regel

keine Kosten generieren²⁹. Dieser Auffassung ist u. E. zuzustimmen, da damit eine Übereinstimmung mit dem Mehrwertsteuerrecht der EU erzielt werden kann. Da der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht zum Steuerträger werden soll, sollte ihm der Vorsteuerabzug zudem möglichst nicht verweigert werden³⁰.

3.2.2 Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen³¹. Anders als in der EU wird in der Schweiz auf Gesetzesstufe nicht statuiert, welche Methode zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung heranzuziehen ist. Art. 41 Abs. 1 MWSTG bestimmt diesbezüglich einzig, der «Vorsteuerabzug sei nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen». Die Aufteilung muss allerdings sachgerecht erfolgen³². Die ESTV hält fest, dass die Vornahme der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung nach dem effektiven Verwendungszweck für die Steuerpflichtigen zum Teil einen grossen Arbeitsaufwand erfordert und aufgrund der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der denkbaren Situationen, die zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führen, sehr komplex ist³³. Deshalb gewährt sie gestützt auf Art. 58 Abs. 3 MWSTG die Möglichkeit, die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen³⁴.

3.2.3 Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer

Die ESTV schlägt in der Praxis eine Kürzung, basierend auf einem Umsatzschlüssel, vor. Bei der Pauschalvariante 1 kann die Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen voll in Abzug gebracht werden, sofern diese Bezüge einer steuerbaren Tätigkeit zugeordnet werden können³⁵. Die Vorsteuer, die auf den übrigen Betriebsaufwendungen und Investitionen lastet, kann nur zu einem bestimmten Prozentsatz geltend gemacht werden, der folgendem Bruch entspricht:

20 Vgl. SB Nr. 06, Ziff. 1.1.6 sowie 1.2.2.

21 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

22 Vgl. Bericht WAK-N, S. 776 f.

23 Art. 38 Abs. 4 MWSTG.

24 Vgl. Abschn. 3.2.2.

25 Vgl. SB Nr. 06, Ziff. 1.1.6 sowie 1.2.2.

26 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 154.

27 Vgl. Bericht WAK-N, S. 776; CLAVADETSCHER, Art. 41 Rz 7.

28 Vgl. PROD'HOM, pratique, S. 125 f.; PROD'HOM, shares, S. 1290.

29 Vgl. PROD'HOM, shares, S. 1290.

30 Vgl. CLAVADETSCHER, Art. 41 Rz 20.

31 Art. 41 Abs. 1 MWSTG.

32 Vgl. CLAVADETSCHER, Art. 41 Rz 38.

33 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.

34 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.

35 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 4.2.

- Im Zähler steht der steuerbare Umsatz;
- im Nenner steht der massgebende Gesamtumsatz (steuerbare Umsätze, von der Steuer ausgenommene Umsätze sowie Nicht-Umsätze; allerdings sind gewisse ausgenommene Umsätze und Nicht-Umsätze nicht in den massgebenden Gesamtumsatz einzu-beziehen³⁶⁾³⁷.

Die Vorsteuer auf Aufwendungen und Investitionen, die ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten verwendet werden, kann nicht in Abzug gebracht werden³⁸.

Wie bereits erwähnt, führen bei diesem Umsatzschlüssel im Unterschied zur EU teilweise auch Nicht-Umsätze zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Zudem kennt das schweizerische Mehrwertsteuersystem keine Hilfsumsätze. Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte führen somit grundsätzlich ebenfalls zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Die ESTV sieht «im Sinne eines Entgegenkommens» allerdings gewisse Mechanismen vor, die bei bestimmten Tatbeständen eine Kürzung des Vorsteuerabzugs verhindern. Sofern es sich bei der Gewährung von Krediten oder beim Handel mit Wertpapieren bspw. um eine Nebentätigkeit handelt, müssen die damit erzielten Umsätze nicht im massgebenden Gesamtumsatz berücksichtigt werden, und die Kürzung des Vorsteuerabzugs kann pauschal mit 0,02 % dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze erfolgen³⁹. Unter Nebentätigkeit wird eine Aktivität verstanden, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- resp. Unternehmenszweck entspricht⁴⁰. Im Sinne einer Vermutung liegt eine Nebentätigkeit dann vor, wenn die ausschliesslich mit dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen nicht mehr als 10 % des jährlichen Gesamtumsatzes betragen und die Tätigkeit nicht auch für Dritte erbracht wird⁴¹. Aus einem Beispiel in der SB Nr. 06 ergibt sich allerdings, dass die ESTV der Auffassung ist, dass diese Mechanismen für Holdinggesellschaften nicht anwendbar sind, da bei Holdinggesellschaften das Halten von Beteiligungen einen Geschäftszweck darstellt⁴². Dies erstaunt, da in den

Bereichen der Gewährung von Krediten und dem Handel mit Wertpapieren nicht auf den Geschäftszweck abgestellt wird⁴³.

3.2.4 Pauschalvariante 2: Kürzung des Vorsteuerabzugs anhand des Gesamtumsatzes

Bei der Pauschalvariante 2 findet im Unterschied zur Pauschalvariante 1 keine direkte Zuordnung statt. Bei dieser Variante wird die gesamte Vorsteuer anhand des oben dargestellten Umsatzschlüssels gekürzt⁴⁴.

3.2.5 Praxisänderung ab 1. Juli 2005

Die ESTV hat erkannt, dass der Umsatzschlüssel der Pauschalvariante 2 insbesondere bei Holdinggesellschaften in der Regel nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führt⁴⁵. Deshalb kann seit 1. Juli 2005 die Kürzung des Vorsteuerabzugs für gemischt verwendete Gegenstände und Dienstleistungen generell mit 0,02 % dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze sowie Nicht-Umsätze vorgenommen werden, sofern sich daraus kein offensichtlicher Steuervorteil oder -nachteil ergibt⁴⁶. Diese Vereinfachung kann grundsätzlich auch zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Nebentätigkeiten angewandt werden – und zwar auch in Fällen, in denen die Umsätze aus Nebentätigkeiten mehr als 10 % des jährlichen Gesamtumsatzes betragen⁴⁷.

3.2.6 Aktivenschlüssel

Die ESTV akzeptiert in der Praxis zudem eine speziell für gemischte Holdinggesellschaften zugeschnittene Methode zur annäherungsweise Ermittlung der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, die auf einem Aktivenschlüssel basiert:

- In einem ersten Schritt wird das durchschnittliche Vermögen, welches für das Halten von Beteiligungen, die Gewährung von Krediten usw. eingesetzt wird, ermittelt;
- in einem zweiten Schritt wird angenommen, dass die eigenen Vermögensverwaltungsleistungen der Holdinggesellschaft grundsätzlich 3 ‰ des durchschnittlichen Vermögens betragen;
- in einem dritten Schritt wird angenommen, dass der vorsteuerbelastete Anteil der Vermögensverwal-

36 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.

37 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 4.2.

38 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 4.2.

39 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3 lit. d. iVm Ziff. 1.3.2 sowie 1.3.4 lit. b/aa.

40 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.3.

41 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.3.

42 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 8.6.2: «Da bei der Gamma AG das Halten von Beteiligungen einen Geschäftszweck darstellt, kommen die Vereinfachungen gemäss den vorstehenden Ziff. 1.2.2.2 bis 1.2.2.4, 1.2.2.7 sowie 1.3.2 nicht zur Anwendung.»

43 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3.

44 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 5.

45 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 Ziff. 2.8.

46 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 Ziff. 2.8.

47 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 Ziff. 2.8.

tungsleistungen 15 % beträgt (Erfahrungswert der ESTV);

- in einem vierten Schritt wird die Vorsteuerkorrektur zum Normalsatz vom gemäss drittem Schritt berechneten Wert vorgenommen⁴⁸.

3.2.7 Andere Vorgehensmöglichkeiten

Die ESTV hält fest, dass der Steuerpflichtige selbst für die Vornahme einer korrekten, sachgerechten Kürzung des Vorsteuerabzugs verantwortlich ist, da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt⁴⁹. Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich auch andere Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs anwenden, sofern diese zu einem sachgerechten Ergebnis führen, detailliert dokumentiert sind und Plausibilitätsprüfungen durchgeführt werden⁵⁰.

Beispiel 1:

Vorsteuerabzug bei einer gemischten Holding (Unternehmenszweck sowohl Produktionsbetrieb als auch Halten von Beteiligungen) (Beispiel gemäss SB Nr. 06 Ziff. 8.6)

Sachverhalt

Die Gamma AG ist eine so genannte gemischte Holding. Sie besitzt im Ausland verschiedene Tochtergesellschaften. In der Schweiz produziert sie hauptsächlich für den inländischen Markt. Das Fabrikations-Know-how stellt sie mittels Lizenzverträgen und technischen Unterstützungsverträgen den ausländischen Tochtergesellschaften zur Verfügung. Auch in allen Belangen der Geschäftsführung werden die Tochtergesellschaften unterstützt.

Angaben der Gamma AG zu den Umsätzen (in CHF, exkl. MWST) sowie zur Vorsteuer und zum Vermögen (in CHF):

Lizenzentnahmen Tochtergesellschaften Ausland	3 000 000
Management fees Tochtergesellschaften Ausland	7 000 000
Lieferung von Gegenständen	390 000 000
Total steuerbare Umsätze	400 000 000
	80,00 %

Dividendeneinnahmen Tochtergesellschaften Ausland	44 000 000
Verkauf Beteiligung Ausland (Verkaufspreis)	45 000 000
Zinseinnahmen und Dividenden (konzernfremd)	4 000 000
Zinseinnahmen Tochtergesellschaften Ausland	7 000 000
Total von der Steuer ausgenommene Umsätze resp. Nicht-Umsätze	100 000 000
	20,00 %
Gesamtumsatz	500 000 000
	100,00 %

Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen (Konto 1170, ausschliesslich für steuerbare Zwecke) 1 200 000

Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand (Konto 1171, für steuerbare Zwecke oder gemischt verwendet) 1 800 000

Durchschnittliches Vermögen der Gamma AG, das im Zusammenhang mit den nicht steuerbaren Umsätzen steht (z. B. flüssige Mittel, Festgelder, Darlehen, Beteiligungen) 350 000 000

Pauschalvariante 1 (nicht sachgerecht)

Konto 1170: vollständiger Vorsteuerabzug
Konto 1171: 80 % steuerbare Umsätze => Kürzung des Vorsteuerabzugs um 20 %

Vorsteuerabzug 2 640 000
88,00 %

Pauschalvariante 2 (nicht sachgerecht)

80 % steuerbare Umsätze => Kürzung des Vorsteuerabzugs um 20 %

Vorsteuerabzug 2 400 000
80,00 %

Praxisänderung ab 1. Juli 2005

Konto 1170: vollständiger Vorsteuerabzug
Konto 1171: Kürzung des Vorsteuerabzugs um 0,02 % von 100 000 000

Vorsteuerabzug 2 980 000
99,33 %

Aktivenschlüssel

Kürzung des Vorsteuerabzugs um 3 % von 15 % von 7,6 % von 350 000 000

Vorsteuerabzug 2 988 030
99,60 %

EU-Mehrwertsteuerrecht

Keine Kürzung des Vorsteuerabzugs, da entweder Umsätze, die nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen, oder Hilfsumsätze

Vorsteuerabzug 3 000 000
100,00 %

48 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 8.6.2.

49 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.4.

50 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.4.

Beispiel 2:

Vorsteuerabzug bei einer Holding, die das Holdingvermögen selbst verwaltet und die Managementdienstleistungen selbst erbringt
(Beispiel gemäss SB Nr. 06 Ziff. 8.7)

Sachverhalt

Die Beta-Holding AG ist in der Schweiz domiziliert; sie beschäftigt 20 Personen und besitzt im Ausland mehrere Tochtergesellschaften. Das Personal der Beta-Holding AG verwaltet das Holdingvermögen, beschafft die finanziellen Mittel für den Gesamtkonzern und unterstützt die ausländischen Tochtergesellschaften in ihrer Geschäftsführung. Die Beta-Holding AG verlangt für ihre Dienstleistungen von den Tochtergesellschaften Management fees.

Angaben der Beta-Holding AG zum Umsatz (in CHF, exkl. MWST) und zur Vorsteuer (in CHF):

Management fees	2 000 000	2,00 %
Dividendeneinnahmen, Zinseinnahmen	98 000 000	98,00 %
Total Umsatz	100 000 000	100,00 %

Total angefallene Vorsteuer 70 000

Pauschalvariante 2 (nicht sachgerecht)

2 % steuerbare Umsätze =>

Kürzung des Vorsteuerabzugs um 98 %
Vorsteuerabzug

1 400
2,00 %

Praxisänderung ab 1. Juli 2005

Kürzung des Vorsteuerabzugs um 0,02 %
von 98 000 000

Vorsteuerabzug

50 400
72,00 %

Weitere Methode zur annäherungsweise Ermittlung

(vgl. SB Nr. 06 Ziff. 8.7.2)

Annäherungsweise Ermittlung des vorsteuerbelasteten Aufwandes gemäss Erfahrungswert der ESTV:

15 % von 2 000 000 (steuerbare Dienstleistungen) = 300 000

7,6 % Mehrwertsteuer auf 300 000 = 22 800

Vorsteuerabzug

22 800
32,57 %

EU-Mehrwertsteuerrecht

Keine Kürzung des Vorsteuerabzugs, da entweder Umsätze, die nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen, oder Hilfsumsätze

Vorsteuerabzug

70 000
100,00 %

4 Mehrwertsteuerpflicht einer Holdinggesellschaft

Bevor die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung ausgewählter Vorgänge bei Holdinggesellschaften aufgezeigt werden kann, muss als Vorfrage geprüft werden, unter welchen Voraussetzungen eine Holdinggesellschaft mehrwertsteuerpflichtig wird. Die Mehrwertsteuerpflicht ist nämlich notwendige Voraussetzung, damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann⁵¹.

4.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Im EU-Mehrwertsteuerrecht wird die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 4 Abs. 1 MWST-RL grundsätzlich durch das selbständige Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit begründet. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nicht mehrwertsteuerpflichtig⁵². Dies wird damit begründet, dass der blosser Erwerb und das blosser Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen⁵³. Der blosser Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss des blossen Innehabens dieses Gegenstandes ist⁵⁴.

Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Holdinggesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionärin oder Gesellschafterin zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaften einhergeht, an denen die Beteiligung besteht⁵⁵. Solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften sind demnach als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschliessen, die der Mehrwertsteuer unterliegen⁵⁶. Beispiele für solche Tätigkeiten sind die Erbringung von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen⁵⁷. Einfache Eingriffe einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften, die nicht die Ausübung von Tätigkeiten einschliessen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, sind nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen⁵⁸.

52 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 18; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 17; POLYSAR, Rz 17; SOFITAM, Rz 12; WELTHGROVE, Rz 13.

53 Vgl. BBL, Rz 38; CIBO PARTICIPATIONS, Rz 19; EDM, Rz 57; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 17; HARNAS & HELM, Rz 15; KRETZTECHNIK, Rz 19; POLYSAR, Rz 13; SOFITAM, Rz 12; WELTHGROVE, Rz 14.

54 Vgl. BBL, Rz 38; CIBO PARTICIPATIONS, Rz 19; EDM, Rz 57; HARNAS & HELM, Rz 15; KRETZTECHNIK, Rz 19; POLYSAR, Rz 13; WELTHGROVE, Rz 14.

55 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 20; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 18; POLYSAR, Rz 14; WELTHGROVE, Rz 15.

56 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 21; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 19; WELTHGROVE, Rz 16.

57 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 21; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 19.

58 Vgl. WELTHGROVE, Rz 17.

51 Vgl. Art. 38 Abs. 1 MWSTG; Art. 17 Abs. 2 MWST-RL.

Eine wirtschaftliche Tätigkeit kann ferner dann vorliegen, wenn die Tätigkeit über den blossen Erwerb und das Halten von Beteiligungen hinausgeht und der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient⁵⁹. Bezweckt eine Holdinggesellschaft bspw., beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung anzulegen, ist sie mehrwertsteuerpflichtig⁶⁰.

4.2 Praxis in der Schweiz

Eine Holdinggesellschaft wird in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig, sofern sie eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und ihre steuerbaren sowie steuerbefreiten Umsätze jährlich gesamthaft CHF 75 000 übersteigen⁶¹. Von der Steuer ausgenommene Umsätze werden nicht in die Berechnung der Umsatzgrenze einbezogen, es sei denn, es wurde für deren Versteuerung optiert⁶². Für die Beurteilung der Mehrwertsteuerpflicht einer Holdinggesellschaft ist demnach in erster Linie entscheidend, ob sie steuerbare sowie steuerbefreite Umsätze tätigt.

Gemischte Holdinggesellschaften erbringen gegenüber Beteiligungsgesellschaften oftmals von der Steuer ausgenommene Umsätze wie Gewährung von Darlehen⁶³, Gewährung von Garantien (z. B. Finanzgarantien oder Performance- sowie Bid-Bonds⁶⁴), Treasury-Aktivitäten⁶⁵ sowie Umsätze mit Wertpapieren⁶⁶. Daneben erbringen sie meist auch steuerbare Umsätze wie Management- oder Beratungsdienstleistungen⁶⁷ oder Gewährung von Lizenzen⁶⁸. Sofern diese steuerbaren Umsätze jährlich gesamthaft CHF 75 000 übersteigen, ist eine gemischte Holdinggesellschaft grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig. Das Erfordernis der gewerblichen Tätigkeit wird in diesen Fällen regelmässig erfüllt sein.

59 Vgl. BBL, Rz 43; EDM, Rz 59; KRETZTECHNIK, Rz 20.

60 Dies wurde im Urteil BBL, Rz 44, für eine SICAV explizit festgehalten (vgl. O'DONNELL/GRENÇON, S. 59).

61 Art. 21 Abs. 1 MWSTG. Vgl. jedoch Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG, wonach Unternehmen mit einem steuerbaren Jahresumsatz bis zu CHF 250 000 von der Steuerpflicht ausgenommen sind, sofern die nach Abzug der Vorsteuern verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als CHF 4000 betragen würde.

62 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1097; SCHAFROTH/ROMANG, Art. 21 Rz 33. Für die gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWSTG ausgenommenen Umsätze besteht indessen kein Optionsrecht (Art. 26 Abs. 1 MWSTG).

63 Art. 18 Ziff. 19 lit. a MWSTG.

64 Art. 18 Ziff. 19 lit. b MWSTG.

65 Art. 18 Ziff. 19 lit. c MWSTG.

66 Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG.

67 Art. 5 lit. b MWSTG iVm Art. 7 Abs. 1 MWSTG.

68 Art. 5 lit. b MWSTG iVm Art. 7 Abs. 2 lit. a MWSTG.

5 Finanzierung der Holdinggesellschaft

5.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Für das EU-Mehrwertsteuerrecht hat der EuGH entschieden, dass es sich bei der Ausgabe von Aktien weder um eine Lieferung von Gegenständen noch um eine Dienstleistung gegen Entgelt gemäss Art. 2 Nr. 1 MWST-RL handelt⁶⁹. Ein solcher Vorgang fällt somit unabhängig davon, ob er aus Anlass der Börseneinführung der betreffenden Gesellschaft ausgeführt wird, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer⁷⁰. Dies wird u. a. damit begründet, dass eine Gesellschaft bei der Ausgabe von Aktien das Ziel des Erwerbs von Kapital verfolgt und nicht etwa die Erbringung einer Dienstleistung⁷¹. Aus Sicht des Anteilseigners stellt die Zahlung der zur Kapitalerhöhung erforderlichen Beträge keine Gegenleistung dar, sondern eine Investition oder Kapitalanlage⁷².

Kosten für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien sind Teil der allgemeinen Kosten eines Unternehmens⁷³. Mittels der Ausgabe von Aktien wird das Kapital zugunsten der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens im Allgemeinen gestärkt⁷⁴. Somit hängen solche Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen⁷⁵. Folglich besteht ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer, die auf diesen Dienstleistungen lastet, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die das Unternehmen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit ausführt, um besteuerte Umsätze handelt⁷⁶. Ansonsten ist eine Kürzung des Vorsteuerabzugs mittels des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

5.2 Praxis in der Schweiz

5.2.1 Qualifikation des Vorgangs

Die ESTV ist der Auffassung, dass die Ausgabe von Anleiheobligationen, Aktien und Ähnlichem als Beschaffung von Kapital mittels der Ausgabe von Wertpapieren zu qualifizieren ist und somit ein von der Steuer ausgenommener Umsatz mit Wertpapieren gemäss Art. 18 Ziff.

69 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 27.

70 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 27.

71 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 26.

72 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 26.

73 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 36.

74 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 36.

75 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 36.

76 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 38.

19 lit. a MWSTG vorliegt⁷⁷. Diese Auffassung wird in der Lehre aufgrund der nachfolgend dargestellten Erwägungen zu Recht bestritten. Die Ausgabe von Aktien kann nicht als Umsatz – und damit auch nicht als ausgenommener Umsatz – qualifiziert werden, da kein Leistungsaustausch stattfindet⁷⁸. Die Kapitalgeber erhalten für ihre Kapitaleinlage keine Gegenleistung, sondern lediglich ein Wertpapier, das ihre Kapitaleinlage bestätigt⁷⁹. Durch die Kapitaleinlage wird folglich kein Wertpapier umgesetzt, sondern gewissermassen erst geschaffen⁸⁰.

5.2.2 Direkt zuordenbare Vorsteuern

Aufgrund der Qualifikation als ausgenommener Umsatz hat die ESTV die Auffassung vertreten, dass die im Zusammenhang mit der Ausgabe der Wertpapiere anfallende Vorsteuer (Beratung, Druck der Emissionsprospekte, Druck der Obligationen und Aktien usw.) nicht abgezogen werden könne⁸¹. Auch dies wurde in der Lehre kritisiert⁸². Es ist bspw. nicht einzusehen, weshalb im Zusammenhang mit der Gründung und Finanzierung eines Unternehmens anfallende Vorsteuern per se nicht abzugsfähig sein sollen, da diese Vorgänge im Rahmen des Unternehmenszwecks erfolgen⁸³. Soweit dieser Unternehmenszweck eine steuerbare Tätigkeit umfasst, stellt der verweigerte Vorsteuerabzug eine systemwidrige Finanzierungssteuer dar⁸⁴.

Per 1. Januar 2005 hat die ESTV ihre Praxis dahingehend geändert, dass Kosten bei Kapitalerhöhungen und Fremdkapitalbeschaffungen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug zugelassen sind, sofern sie im Rahmen der steuerbaren Geschäftstätigkeit anfallen und zudem in der Buchhaltung verbucht werden⁸⁵. Diese Praxisänderung ist zu begrüssen, da damit im Ergebnis eine Angleichung an die Praxis in der EU erfolgt.

5.2.3 Gemischte Verwendung

Obwohl es sich gemäss der Auffassung der ESTV bei der Aufnahme von Kapital um einen ausgenommenen Umsatz handeln soll, hält sie fest, dass dieser ausgenommene Umsatz beim Herausgeber im für die Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs massgebenden Umsatz bei der gemischten Verwendung nicht zu berücksichtigen sei⁸⁶. Diese Auffassung erscheint aus systematischer Sicht nicht sachgerecht. Im Ergebnis ist sie indessen zu begrüssen, da damit eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vermieden wird.

6 Finanzierung von Tochtergesellschaften durch die Holdinggesellschaft

6.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Gewährt eine Holdinggesellschaft ihren Tochtergesellschaften Darlehen, ist dies gemäss der Rechtsprechung des EuGH dann als wirtschaftliche Tätigkeit in Gestalt der Nutzung dieses Kapitals zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen in Form von Zinsen zu qualifizieren, wenn sie nicht nur gelegentlich ausgeübt wird und sich nicht wie die eines privaten Anlegers auf die Verwaltung von Anlagen beschränkt, sondern im Rahmen eines Unternehmensziels oder zu einem geschäftlichen Zweck erfolgt, der insbesondere durch das Interesse an der Rentabilisierung des investierten Kapitals geprägt ist⁸⁷. Erbringt die Holdinggesellschaft gegenüber ihren Tochtergesellschaften Dienstleistungen, stellt die Gewährung von Darlehen grundsätzlich keine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser Dienstleistungen dar, da die Gewährung von Darlehen weder notwendig noch unmittelbar mit den erbrachten Dienstleistungen verbunden ist⁸⁸.

Im Urteil *Floridienne und Berginvest* hat der EuGH festgehalten, dass eine Holdinggesellschaft, die Dividenden, welche sie von ihren Tochtergesellschaften bezieht, lediglich als Darlehen an diese Tochtergesellschaften anlegt, keine wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt⁸⁹. Die Zinsen aus solchen Darlehen müssten vielmehr als Ertrag des blossen Innehabens eines Gegenstands angesehen

77 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.2.

78 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 451 (Fn 555) sowie Rz 821; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

79 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

80 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

81 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.2.

82 Vgl. PROD'HOM, pratique, S. 119; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

83 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 821; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

84 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

85 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4.

86 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.2.

87 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 28.

88 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 29.

89 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 30.

werden⁹⁰. Damit fallen diese Zinsen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und müssen für die Kürzung des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt bleiben⁹¹.

Im Urteil EDM hat der EuGH entschieden, dass die jährliche Gewährung verzinslicher Darlehen durch eine Holdinggesellschaft an ihre Beteiligungsgesellschaften eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt⁹². Nicht entscheidend ist es, ob diese Darlehen als wirtschaftliche Unterstützung der Beteiligungsgesellschaften, als Anlage von Finanzüberschüssen oder aus anderen Gründen gewährt werden⁹³. In diesem Fall fallen die Zinsen grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Sofern die Gewährung von Darlehen allerdings als Hilfsumsatz zu qualifizieren ist, sind die Zinsen nicht in die Kürzung des Vorsteuerabzugs einzubeziehen⁹⁴. Die jährliche Gewährung verzinslicher Darlehen durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften ist als Hilfsumsatz zu qualifizieren, soweit für diese Geschäfte nur in sehr geringem Umfang Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, verwendet werden⁹⁵.

Gewährt eine gemischte Holdinggesellschaft ihren Tochtergesellschaften Darlehen, führen die Zinsen grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs, da der Vorgang entweder nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt oder als Hilfsumsatz zu qualifizieren ist.

6.2 Praxis in der Schweiz

Die Gewährung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber sind gemäss Art. 18 Ziff. 19 lit. a MWSTG in der Schweiz von der Steuer ausgenommen⁹⁶. Deshalb sind die Zinseinnahmen (Entschädigung für die Kreditgewährung) und allfällige Kommissionen, nicht aber die Aus- resp. Rückzahlung der Kredite, gemäss der ESTV grundsätzlich beim massgebenden Umsatz zur Berechnung der Kürzung des Vor-

steuerabzugs bei gemischter Verwendung einzubeziehen⁹⁷.

Gewährt eine gemischte Holdinggesellschaft ihren Tochtergesellschaften Darlehen, führen die Zinsen anders als in der EU grundsätzlich zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Seit 1. Juli 2005 findet allerdings nur noch eine geringe Kürzung statt⁹⁸.

7 Kauf von Beteiligungen

7.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Beim Kauf einer Beteiligung entstehen einer Holdinggesellschaft oftmals Kosten für im Zusammenhang mit diesem Kauf erworbene Dienstleistungen. Der EuGH hat entschieden, dass zwischen diesen Kosten und einem oder mehreren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht⁹⁹. Diese Kosten sind vielmehr Teil der allgemeinen Kosten und hängen deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zusammen¹⁰⁰. Demnach sind diese Kosten insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als die Holdinggesellschaft steuerbare Umsätze aufweist. Tätigt eine Holdinggesellschaft sowohl Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist eine Kürzung des Vorsteuerabzugs mittels des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Der EuGH hat damit implizit klargestellt, dass die Tatsache, dass die Kosten für den Erwerb von Beteiligungen auch dem nichtunternehmerischen Bezug von Dividenden dienen, unbeachtlich ist und insoweit keine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.

7.2 Praxis in der Schweiz

Die ESTV ist der Auffassung, dass Vorsteuern auf Kosten, die anlässlich des Kaufs einer Beteiligung entstanden sind, nicht abzugsfähig sind, da der Kauf einer solchen Beteiligung zur Erzielung von Dividendenerlösen erfolgt, die als Nicht-Umsätze zu qualifizieren sind¹⁰¹.

90 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 30. Eine ähnliche Begründung findet sich auch im Urteil HARNAS & HELM, Rz 18.

91 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 32.

92 Vgl. EDM, Rz 70.

93 Vgl. EDM, Rz 68.

94 Vgl. EDM, Rz 74.

95 Vgl. EDM, Rz 78.

96 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3.

97 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3.

98 Beispiel: Bei einem Darlehen in der Höhe von CHF 100 000 000 zu 4 % Zins p. a. betragen die jährlichen Zinseinnahmen CHF 4 000 000. Diese Zinseinnahmen führen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs von CHF 800 (0.02 % von CHF 4 000 000).

99 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 32.

100 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 33.

101 Praxiserfahrung.

Gemäss Prod'hom¹⁰² sollten entsprechende Vorsteuern jedoch abzugsfähig sein, sofern der Kauf der Beteiligung erstens aus einem geschäftlichen Zweck erfolgt (bspw. Nutzung von Synergien), zweitens die Absicht besteht, in die Verwaltung der Beteiligung einzugreifen, und die Kosten drittens als geschäftsmässiger Aufwand verbucht werden. Dieser Auffassung kann grundsätzlich zugestimmt werden¹⁰³.

8 Verkauf von Beteiligungen

8.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Der EuGH hat entschieden, dass der blosse Verkauf von Aktien und sonstigen Wertpapieren keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt und somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt¹⁰⁴. Da, wie bereits erwähnt, der blosse Erwerb und das blosse Halten von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, muss dasselbe auch für die Veräusserung solcher Beteiligungen gelten¹⁰⁵. Der Verkauf von Beteiligungen stellt erst dann eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, wenn damit eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen erfolgt, wie bspw. Umsätze bei Wertpapiergeschäften im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit¹⁰⁶. Für die Qualifikation als wirtschaftliche Tätigkeit kann es weder auf den Umfang eines Aktienverkaufs noch auf die Hinzuziehung von Beratungsgesellschaften im Rahmen eines solchen Verkaufs ankommen¹⁰⁷.

Der blosse Verkauf von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft fällt grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Folglich führt dieser Umsatz zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs.

8.2 Praxis in der Schweiz

Verkauft eine Holdinggesellschaft Beteiligungen, ist dies gemäss Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG als ausgenommen Umsatz zu qualifizieren und führt entsprechend zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs¹⁰⁸. Im Sinne eines Entgegenkommens seitens der ESTV sind die Einnahmen aus dem Verkauf von Beteiligungen bei der Kür-

zung des Vorsteuerabzugs allerdings nicht zu berücksichtigen, sofern es sich bei diesem Verkauf um einen einmaligen Geschäftsvorfall handelt¹⁰⁹. Besteht der Geschäftszweck «u. a. auch im Halten von Beteiligungen», sind Umsätze aus dem Verkauf von Beteiligungen jedoch gemäss der Auffassung der ESTV bei der Kürzung des Vorsteuerabzugs jeweils einzubeziehen¹¹⁰. Der Verkauf von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft führt somit zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.

Es wäre wünschenswert, dass die Praxis der ESTV, nach der bei einer geringen Anzahl von Beteiligungsverkäufen der Einbezug in die Vorsteuerkürzung unterbleibt, auch auf Holdinggesellschaften angewandt wird, so dass Umsätze im Zusammenhang mit dem Verkauf von Beteiligungen bei Holdinggesellschaften nicht in jedem Fall zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen. Zumindest bei konzerninternen Umstrukturierungen ist eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht angebracht. Holdinggesellschaften erzielen bei konzerninternen Verkäufen mitunter sehr hohe Umsätze aus dem Verkauf von Beteiligungen, für die in der Regel keine oder allenfalls nur geringe vorsteuerbelastete Dienstleistungen von externen Beratern bezogen werden. Wird der gesamte Umsatz in die Kürzung des Vorsteuerabzugs einbezogen, kann dies zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen¹¹¹.

9 Dividendenerträge

9.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Im EU-Mehrwertsteuerrecht stellen Dividenden gemäss ständiger Rechtsprechung des EuGH kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit dar und fallen somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer¹¹². Die sich aus dem Halten von Beteiligungen ergebenden Dividenden liegen damit ausserhalb des Systems des Vorsteuerabzugs¹¹³. Diese Auffassung folgt aus bestimmten Merkmalen von Dividenden. Zunächst setzt eine Dividendenausschüttung im Regelfall ausschüttungsfähige Gewinne voraus und ist somit von der Ertragsbilanz der

102 Vgl. PROD'HOM, shares, S. 1293 f.

103 Vgl. Abschn. 9.

104 Vgl. EDM, Rz 62.

105 Vgl. BBL, Rz 38; EDM, Rz 57; KRETZTECHNIK, Rz 19; WELLCOME TRUST, Rz 33.

106 Vgl. BBL, Rz 41; EDM, Rz 59; KRETZTECHNIK, Rz 20.

107 Vgl. EDM, Rz 61; WELLCOME TRUST, Rz 37.

108 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.7.

109 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.7.

110 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.7.

111 Beispiel: Bei einem Verkaufspreis von CHF 500 000 000 beträgt die Kürzung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich CHF 100 000 (0.02 % von CHF 500 000 000).

112 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 41; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 21; SOFITAM, Rz 13.

113 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 21; SOFITAM, Rz 13.

Gesellschaft abhängig¹¹⁴. Ferner bestimmt sich die jeweilige Höhe der Dividende nach der Art der Beteiligung, insbesondere der Art der Aktien, und nicht etwa nach der Identität des Inhabers einer Beteiligung¹¹⁵. Schliesslich stellen Dividenden ihrem Wesen nach den Ertrag der Beteiligung an einer Gesellschaft dar und sind Ausfluss des blossen Innehabens eines Gegenstands¹¹⁶. Aufgrund der Tatsache, dass die Höhe der Dividende teilweise vom Zufall abhängig ist und dass der Anspruch auf die Dividende lediglich Folge einer Beteiligung ist, besteht zwischen einer Dividende und einer allfälligen Dienstleistung der Holdinggesellschaft kein unmittelbarer Zusammenhang, der die Dividende als Gegenleistung für die Dienstleistung ausweisen würde¹¹⁷. Erbringt eine Holdinggesellschaft gegenüber ihren Beteiligungen administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen, die ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen, können die von den Beteiligungen ausgeschütteten Dividenden somit grundsätzlich nicht als Gegenleistung für diese Dienstleistungen angesehen werden.

Dividenden sind bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt zu lassen, da andernfalls der Zweck der völligen Neutralität, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiert, vereitelt würde¹¹⁸.

9.2 Praxis in der Schweiz

9.2.1 Qualifikation des Vorgangs

Dividendenerträge stellen grundsätzlich keinen Umsatz iSd MWSTG, sondern eine Gewinnausschüttung an den Aktionär (Miteigentümer) dar¹¹⁹. Somit sind Dividendenerträge im für die Kürzung des Vorsteuerabzugs massgebenden Umsatz grundsätzlich nicht zu berücksichtigen¹²⁰. Besteht der Geschäftszweck jedoch «u. a. im Halten von Beteiligungen», sind nach der Auffassung der ESTV Dividendenerträge wie von der Steuer ausge-

nommene Umsätze zu betrachten und für die Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs einzubeziehen¹²¹.

Diese Auffassung wird in der Lehre zu Recht kritisiert. Dividenden stellen weder im Sinne der MWST noch aus handelsrechtlicher Sicht Umsätze dar, da sie ohne Gegenleistung vereinnahmt werden¹²². Dividenden können zudem nicht mit Zinsen verglichen werden, da der Eigenkapitalgeber im Unterschied zum Fremdkapitalgeber keinen unbedingten und verbindlichen Anspruch auf Auszahlung einer Dividende hat¹²³. Er hat lediglich die unbestimmte Möglichkeit, am Gewinn der Gesellschaft zu partizipieren. Zugleich trägt er jedoch das Verlustrisiko mit. Selbst wenn es sich bei Dividenden um Umsätze handeln würde, liessen sich diese Umsätze weder unter eine der Ausnahmen von Art. 18 Ziff. 19 MWSTG noch unter eine der übrigen Ziffern des abschliessenden Ausnahmekatalogs von Art. 18 MWSTG subsumieren¹²⁴. Die Auffassung der ESTV, wonach Dividenden als ausgenommene Umsätze zu betrachten seien, verstösst somit gegen das MWSTG¹²⁵. Das Abstellen auf den statutarischen Geschäftszweck ist ferner kein taugliches Anknüpfungskriterium, da das Halten von Beteiligungen gleich wie der Erwerb von Immobilien als Nebenzweck in vielen Statuten standardmässig aufgeführt wird¹²⁶.

Dieser Argumentation ist u. E. zu folgen. Eine Qualifikation von Dividenden als ausgenommene Umsätze rein aufgrund des Geschäftszwecks ist sachwidrig¹²⁷.

9.2.2 Direkt zuordenbare Vorsteuern

Die Vorsteuer auf den Bezügen, die ausschliesslich zur Erzielung von Dividendenerträgen anfallen, kann grundsätzlich nicht abgezogen werden¹²⁸.

9.2.3 Gemischte Verwendung

Bei Holdinggesellschaften ist davon auszugehen, dass ihr Geschäftszweck «u. a. im Halten von Beteiligungen» besteht. Demnach sind nach der Auffassung der ESTV Dividendenerträge in die Berechnung der Kürzung des

114 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 42; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 22.

115 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 42; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 22.

116 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 42; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 22.

117 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 43; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 23.

118 Vgl. SOFITAM, Rz 14.

119 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

120 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

121 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

122 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

123 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

124 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 823 sowie Fn 853; PROD'HOM, shares, S. 1288 f.; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

125 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

126 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1423; PROD'HOM, shares, S. 1288.

127 Vgl. CLAVADTSCHER, Art. 38 Rz 17.

128 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung einzubeziehen¹²⁹.

Diese Auffassung ist aufgrund der oben angeführten Erwägungen abzulehnen. Dividendenerträge sollten u. E. wie in der EU als Nicht-Umsätze qualifiziert werden, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und somit ausserhalb des Systems des Vorsteuerabzugs stehen. Die Praxis der ESTV führt für schweizerische Holdinggesellschaften zu nicht sachgerechten Ergebnissen und im Vergleich mit europäischen Holdinggesellschaften zu Nachteilen¹³⁰.

10 Schlussfolgerung

Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dividendenerträgen, Erlösen aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseneinnahmen bei Holdinggesellschaften erscheint in der EU aus systematischer Sicht sachgerecht und ist zudem wirtschaftsfreundlich. Zu beachten ist allerdings, dass die Begriffe «wirtschaftliche Tätigkeit» sowie «Hilfsumsatz» Ermessensspielraum beinhalten, was mitunter zu Auslegungsstreitigkeiten führen kann¹³¹.

In der Schweiz ist die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dividendenerträgen, Erlösen aus dem Verkauf von Beteiligungen, von Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Kauf von Beteiligungen und Zinseneinnahmen bei Holdinggesellschaften aus systematischer Sicht, wie aufgezeigt worden ist, zu bemängeln. Die ESTV hat sich bemüht, einige grobe systematische Verwerfungen durch Praxisänderungen zu glätten. Positiv zu werten ist diesbezüglich die per 1. Juli 2005 eingeführte Praxisänderung, wonach die Kürzung des Vorsteuerabzugs für gemischt verwendete Gegenstände und Dienstleistungen grundsätzlich mit 0,02 % dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze sowie Nicht-Umsätze vorgenommen werden kann. Dies hat die Problematik der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung im Zusammenhang mit Dividendenerträgen, Erlösen aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseneinnahmen etwas entschärft. Das Grundproblem konnte dadurch indessen nicht behoben werden, da sich die ESTV bisher noch nicht zu konzeptionell klaren Lösungen durchringen konnte.

Die Praxis der ESTV ist immer noch weniger wirtschaftsfreundlich als das Mehrwertsteuerrecht der EU. Dies kann für schweizerische Holdinggesellschaften zu Standortnachteilen führen.

Besonders erwünscht wäre, dass die ESTV ihre gesetzeswidrige Qualifikation von Dividendenerträgen bei Holdinggesellschaften als ausgenommene Umsätze aufgeben würde. Es bleibt zu hoffen, dass anlässlich der anstehenden Reform des Mehrwertsteuerrechts sachgerechte und EU-konforme Lösungen für die in diesem Beitrag dargestellten Probleme im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Holdinggesellschaften gefunden werden.

Literatur

- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003
- CLAVADETSCHER DIEGO, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- GUILLAUME PIERRE-ALAIN, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- O'DONNELL KEITH/GRENÇON LAURENT, Top court decides on value-added tax and investment, A European Court of Justice ruling on value-added tax and investment funds in October 2004 has created opportunities for VAT deductions, *International Tax Review*, December/January 2005, S. 58 - 60
- PROD'HOM PER, La TVA en pratique (Jurisprudence, commentaires et cas pratiques), Genève 2005 (zit.: pratique)
- The VAT issues regarding the holding and sale of shares, A critical approach under the VAT Ordinance and the new VAT Act, *ST 2000*, S. 1287 - 1296 (zit.: shares)
- ROBINSON PHILIP/OBERHEID CRISTINA, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- SCHAFROTH GERHARD/ROMANG DOMINIK, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

129 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

130 Beispiel: Dividendenerträge von CHF 100 000 000 führen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs von grundsätzlich CHF 20 000 (0,02 % von CHF 100 000 000).

131 Vgl. diesbezüglich die zitierten Urteile des EuGH.

Materialien, Praxisanweisungen, Richtlinien

Bericht des Bundesrates, Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer)

Bericht WAK-N, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats: Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling), 28. August 1996, BBl 1996 V S. 713 ff.

MWST-RL, Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 (Nr. 610.526-01/d)

Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 (Nr. 610.526-02/d)

SB Nr. 06, Spezialbroschüre Nr. 06 – Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (Nr. 610.530-06) (September 2000, gültig ab 1.1.2001)

Urteile des Europäischen Gerichtshofs

BBL, Urteil des EuGH vom 21. Oktober 2004 in der Rechtssache C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) gegen État belge

CIBO PARTICIPATIONS, Urteil des EuGH vom 27. September 2001 in der Rechtssache C-16/00, Cibo Participations SA gegen Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais

EDM, Urteil des EuGH vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) gegen Fazenda Pública, Ministério Público

FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Urteil des EuGH vom 14. November 2000 in der Rechtssache C-142/99, Floridienne SA, Berginvest SA gegen État belge

HARNAS & HELM, Urteil des EuGH vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C-80/95, Harnas & Helm CV gegen Staatssecretaris van Financiën

KRETZTECHNIK, Urteil des EuGH vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-465/03, Kretztechnik AG gegen Finanzamt Linz

POLYSAR, Urteil des EuGH vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV gegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen

RÉGIE DAUPHINOISE, Urteil des EuGH vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-306/94, Régie dauphinoise, Cabinet A. Forest SARL gegen Ministre du Budget

SOFITAM, Urteil des EuGH vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91, Sofitam SA gegen Ministre du Budget

WELLCOME TRUST, Urteil des EuGH vom 20. Juni 1996 in der Rechtssache C-155/94, Wellcome Trust Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise

WELTHGROVE, Urteil des EuGH vom 12. Juli 2001 in der Rechtssache C-102/00, Welthgrove BV gegen Staatssecretaris van Financiën

Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (1. Teil)

Peter Riedweg, dipl. Steuerexperte/Dr. iur. Reto Heuberger



Peter Riedweg, dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, Homburger Rechtsanwälte, Zürich



Reto Heuberger, Dr. iur., Rechtsanwalt, LL.M., dipl. Steuerexperte, Homburger Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt*

In dieser Ausgabe:

1	Einleitung	4.2.1	Direkte Beteiligung von 25 % mit 2-jähriger Haltedauer
2	Vorbemerkungen	4.2.2	Ansässige, der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaften
2.1	Mutter-Tochter-Richtlinie	4.3	Rechtsfolge
2.2	Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie	5	Art. 15 Abs. 2 ZBstA – Zinsen und Lizenzgebühren
2.3	Verhältnis zwischen Richtlinien und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen	5.1	Definitionen
2.4	Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen	5.1.1	Zinsen
3	Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)	5.1.1.1	Begriff der Zinsen
3.1	Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EG und der Schweiz	5.1.1.2	Anwendungsfälle
3.2	Umsetzung des Abkommens	5.1.2	Lizenzgebühren
3.2.1	In der Schweiz	5.1.2.1	Begriff der Lizenzgebühren
3.2.2	In den EU-Ländern	5.1.2.2	Anwendungsfälle
3.3	Räumlicher Geltungsbereich	5.2	Verbundene Unternehmen
3.4	Zeitlicher Geltungsbereich	5.2.1	Direkte Beteiligung von 25 % mit Haltedauer von 2 Jahren
3.4.1	Inkrafttreten	5.2.1.1	Direkte Beteiligung (Empfängerin ist Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaft)
3.4.2	Übergangsbestimmungen	5.2.1.2	Haltedauer von 2 Jahren
3.4.3	Überprüfung	5.2.2	Ansässige, der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaften oder Betriebsstätten
3.4.4	Aufhebung	5.2.2.1	Kapitalgesellschaften
3.5	Auslegung und Konsultationsverfahren	5.2.2.2	Betriebsstätten
3.6	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	5.2.2.3	Steuerliche Ansässigkeit und keine Ansässigkeit in einem Drittstaat
4	Art. 15 Abs. 1 ZBstA – Dividenden	5.2.2.4	Subject-to-tax-Klausel
4.1	Dividendenzahlungen	5.2.3	Nutzungsberechtigung
4.1.1	Auslegung des Begriffs der Dividendenzahlungen	5.3	Rechtsfolge
4.1.2	Altreserven	5.3.1	Steuerbefreiung
4.2	Verbundene Unternehmen	5.3.2	Nachweispflichten und Rückerstattung
		5.3.2.1	Schweizerische Quelle
		5.3.2.2	Quelle in EU-Mitgliedstaat
		Literatur	
		Rechtsquellen	
		Materialien	
		Praxisanweisungen	

* Die Autoren danken Herrn Marc André Mauerhofer, MLaw, für die verdienstvolle Mitarbeit.

In der nächsten Ausgabe:

6	Körperschaftsteuerunterstellung ohne Befreiung
6.1	Geltungsbereich
6.1.1	Wortlaut
6.1.2	Quelle im EU-Mitgliedstaat
6.1.3	Schweizerische Quelle
6.1.4	Wegleitung Dividendenzahlungen ESTV
6.2	Begriff Körperschaftsteuer
6.3	Subjektive Steuerpflicht
6.3.1	Art. 15 Abs. 1 ZBstA
6.3.2	Art. 15 Abs. 2 ZBstA
6.4	Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz
6.4.1	Unbeschränkte Steuerpflicht
6.4.2	Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht
6.4.3	Beteiligungsabzug
6.4.4	Kantonaler Holdingstatus
6.4.5	Kantonaler Verwaltungsgesellschaftsstatus
6.4.6	Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen
6.5	Gesellschaften mit Sitz in den EU-Mitgliedstaaten
7	Vorbehalt von Missbrauchsvorschriften
7.1	Vorbemerkungen
7.2	Nutzungsberechtigung
7.3	Steuerungumgehung
7.4	Missbrauchsbeschluss 1962
7.5	Doppelbesteuerungsabkommen
8	Würdigung
	Literatur
	Rechtsquellen
	Materialien
	Praxisanweisungen

1 Einleitung

Eines der Ziele der Steuerrechtspolitik der OECD-Staaten besteht darin, die Besteuerung im Quellenstaat zu reduzieren und jene im Sitzstaat zu gewährleisten. Nach einer erheblichen Anzahl von DBA der Schweiz darf der Quellenstaat keine Steuern auf Lizenzgebühren und Zinsen erheben. Auf Dividenden aus berechtigenden Beteiligungen sehen jedoch erst wenige schweizerische DBA den Nullsatz vor. Zwischen verbundenen Unternehmen in Mitgliedstaaten der EU wurden die Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren durch europäisches Recht beseitigt. Die Mutter-Tochter-Richtlinie schreibt seit 1991 vor, dass keine Quellensteuern auf Dividenden auf Beteiligungen von mindestens 25 % (seit 1.1.2005: 20 %) zwischen verschiedenen EU-Staaten erhoben werden dürfen. Neueren Datums ist die Quellen-

steuerbefreiung auf Zinsen und Lizenzgebühren, welche im Jahre 2004 mit der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie eingeführt wurde. Für die Schweiz stellte der Nichtzugang zu diesen EU-Regeln einen steuerlichen Wettbewerbsnachteil dar. Dieser wird mit dem am 1.7.2005 in Kraft gesetzten Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)¹ weitgehend beseitigt. Denn als eine der Gegenleistungen für die Einführung der Zahlstellensteuer konnte die Schweiz die Übernahme der vorteilhaften Regeln für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im EU-Raum auch für die Schweiz erreichen. Die EU-Richtlinien werden zwar nicht als solche auf die Schweiz anwendbar. Art. 15 ZBstA sieht jedoch vergleichbare, wenn auch vom Wortlaut teilweise abweichende Regeln für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in der Schweiz und in Mitgliedstaaten der EU vor. Da das Hauptaugenmerk der EU in den Verhandlungen der Zahlstellensteuer gewidmet war und Art. 15 erst am Schluss auf Drängen der Schweiz als Gegenleistung für ihre Bereitschaft zur Besteuerung von Zinserträgen in den Abkommenstext aufgenommen wurde, fand dieser zuerst kaum Beachtung. Die steuerrechtliche Umsetzung durch die ESTV sowie die Auseinandersetzung im einschlägigen Schrifttum der Schweiz hat eben erst begonnen, während in der EU die Thematik noch kaum Beachtung gefunden hat. Entsprechend sind noch einige Fragen offen. Diese sollen im Folgenden angesprochen werden.

2 Vorbemerkungen

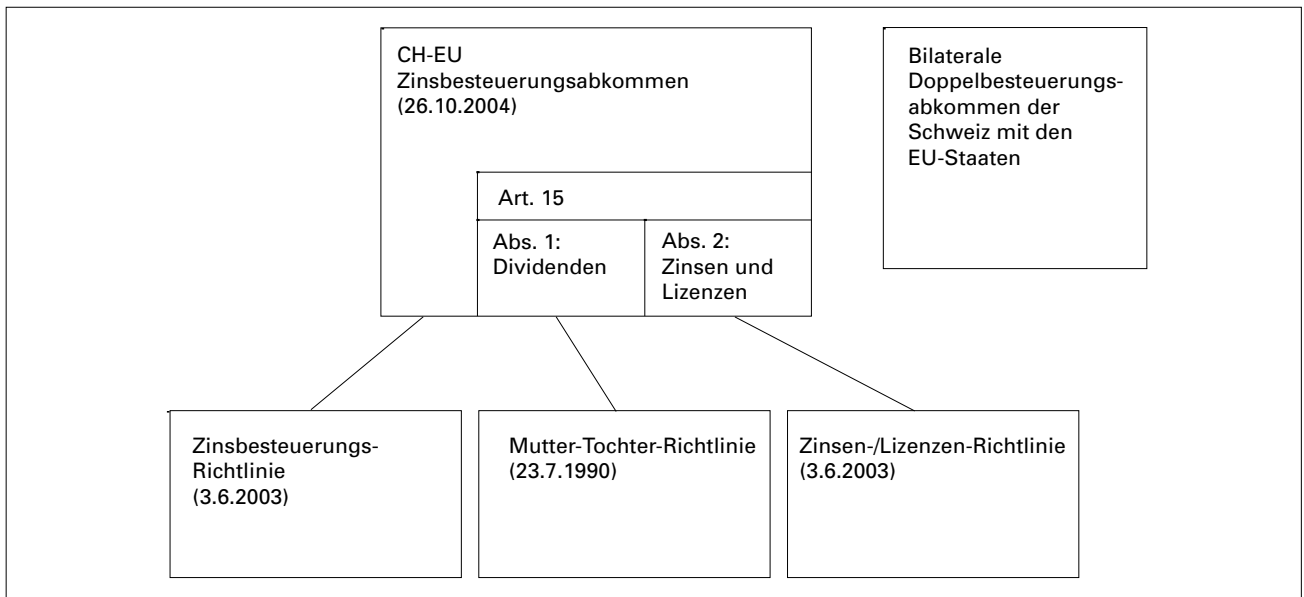
Die folgende Grafik 1 (S. 31) soll veranschaulichen, wie sich das ZBstA aus den verschiedenen EU-Richtlinien ableitet, ohne diese jedoch zu übernehmen, während die bilateralen DBA der Schweiz mit den EU-Staaten als parallele, selbständige Verträge vom ZBstA grundsätzlich unberührt bleiben.

2.1 Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-Tochter-Richtlinie)²

1 Abkommen vom 26.10.2004 in Form eines Briefwechsels 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, SR 0.641.926.81 sowie ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 30.
2 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6.

Grafik 1: Verhältnis zwischen dem ZBstA und den Richtlinien und DBA



verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Steuerbefreiung von Dividenden sowohl im Quellenstaat als auch im Sitzstaat des Empfängers. Die Verpflichtung gilt bei Ausschüttungen einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU an eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen EU-Staat, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Quote von mindestens 20 % (seit 1.1.2005, vorher: 25 %) am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft hält. Die Mitgliedstaaten dürfen fakultativ auf die Stimmrechte statt das Kapital abstellen und eine Mindesthaltungsdauer von bis zu 2 Jahren vorsehen. Unter die Richtlinie fallen nur Kapitalgesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind und ohne Befreiung sowie ohne Wahlmöglichkeit der Gewinnsteuer unterliegen. Der Anhang zur Richtlinie enthält eine Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften sowie der berechtigenden Steuern.

Der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde mit dem Beitritt der neuen EU-Staaten angepasst. Mit der Revision vom 22.12.2003, die am 1.1.2005 in Kraft trat, wurde jedoch die Steuerbefreiung von Dividenden auch in materieller Hinsicht ausgedehnt³. Mit dieser Änderung wird die verlangte Mindestbeteiligung schrittweise herabgesetzt: ab 1.1.2005 auf 20 %, ab 1.1.2007 auf 15 % und ab 1.1.2009 auf 10 %. Weiter ist die Richtlinie nicht nur anwendbar auf Ausschüttungen von direkt gehaltenen Tochtergesellschaften, sondern auch auf Enkelgesellschaften und Betriebsstätten. Ferner

wurde die Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften im Anhang durch die Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea) und die Genossenschaft ergänzt.

Im Verhältnis zur Schweiz ist zu beachten, dass diese Ausdehnung des Anwendungsbereichs keinen Niederschlag in Art. 15 Abs. 1 ZBstA gefunden hat. Der Text von Art. 15 Abs. 1 ZBstA basiert auf der Mutter-Tochter-Richtlinie vor der Änderung vom 22.12.2003.

2.2 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie

Die Richtlinie 2003/49/EG über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie)⁴ befreit in einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren von allen in diesem Staat erhobenen Steuern, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist und in diesem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt. Als angefallene Einkunft gilt dabei jede Zahlung, die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats oder einer in einem Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates getätigt wurde. Für diese grenzüberschreitend geleisteten Zins- und Lizenzgebühren, bei denen Zahler und Nutzungsberechtigter in

3 Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 7 vom 13.1.2004, S. 41.

4 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49.

Tabelle 1: Quellensteuersätze nach DBA mit den Mitgliedstaaten der EU

Mitgliedstaaten	Dividenden nicht rückforderbare QSt	Beteiligungen	Lizenzgebühren nicht rückforderbare QSt	Zinsen nicht rückforderbare QSt
Belgien	10	25	0	10
Dänemark	0	–	0	0
Deutschland	0	20	0	0
Estland	5	20	10	10
Finnland	5	20	0	0
Frankreich	0	10	5	0
Griechenland	5	25	5	10
Grossbritannien	5	25	0	0
Irland	10 (Irl. 0)	25	0	0
Italien	15	–	5	12,5
Lettland	5	20	10	10
Litauen	5	20	10	10
Luxemburg	0	25	0	10/0
Malta	kein DBA		kein DBA	kein DBA
Niederlande	0	25	0	5
Österreich	0	20	5	0
Polen	5	25	0	10
Portugal	10	25	5	10
Schweden	0	25	0	5
Slowakei	5	25	5	10
Slowenien	5	25	5	5
Spanien*	10	25	5	10
Tschechien	5	25	5	0
Ungarn	10	–	0	10
Zypern	kein DBA		kein DBA	kein DBA

* Geltendes DBA E; Revision ist unterzeichnet.

unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig bzw. gelegen sind, verlangt die Richtlinie eine an den Quellenstaat gerichtete umfassende Verpflichtung zur Befreiung von allen in diesem Mitgliedstaat erhebenden Steuern, und zwar unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden.

2.3 Verhältnis zwischen Richtlinien und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen

Nach Ansicht der Lehre können die Steuerpflichtigen zwischen der Mutter-Tochter-Richtlinie und dem DBA die günstigere steuerliche Beurteilung wählen. Weder die Richtlinie noch das Abkommen geniessen von vornherein Vorrang⁵.

2.4 Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen

Die Tabelle 1 zeigt die maximalen Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren unter den DBA zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU. Mit den Ländern Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Luxemburg, Niederlande, Österreich und Schweden wurde der Nullsatz auf Dividenden aus berechtigenden Beteiligungen vereinbart, wobei die Beteiligungshöhe unterschiedlich ist. Auch bei den Zinsen sehen weniger als die Hälfte der DBA mit den EU-Mitgliedstaaten den Nullsatz vor. Auf Lizenzgebühren dürfen immerhin noch die Länder Estland, Frankreich, Griechenland, Italien, Lettland, Litauen, Österreich, Portugal, Slowakei, Slowenien, Spanien und Tschechien Quellensteuern erheben. Mit Malta und Zypern besteht kein DBA.

5 LEHNER, DBA-Kommentar, Einl. N 270; TISCHBIREK, DBA-Kommentar, Art. 10 N 79 und 176. BROKELIND, Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, S. 165 mwN, schliesst dies aus der Rechtsprechung des EuGH.

3 Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)

3.1 Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EG und der Schweiz

Das ZBstA ist am 1.7.2005 in Kraft getreten. Es regelt zur Hauptsache die Zinsbesteuerung mit Einführung einer Zahlstellensteuer bzw. einer freiwilligen Offenlegung mittels Meldeverfahren in Anlehnung an die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie vom 3.6.2003⁶. Der zweite Bereich des ZBstA betrifft die Einführung der steuerlichen Amtshilfe zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz in Fällen von Steuerbetrug oder bei Delikten mit gleichem Unrechtsgehalt (Art. 10 ZBstA). Als drittes Hauptelement hebt das Abkommen die Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen auf (Art. 15 ZBstA)⁷.

Beim ZBstA handelt es sich um einen Staatsvertrag zwischen der Europäischen Gemeinschaft (EG) und der Schweiz. Bei diesem Gemeinschaftsabkommen sind die einzelnen Mitgliedstaaten, im Gegensatz zu den gemischten Abkommen wie etwa dem Personenfreizügigkeitsabkommen, nicht Vertragsparteien, da der Regelungsbereich in den Zuständigkeitsbereich der EG fällt. Das ZBstA ist mit Inkrafttreten am 1.7.2005 unabhängig davon, ob einzelstaatlich bereits die Umsetzung erfolgte, in der Schweiz und den EU-Staaten unmittelbar anwendbar (self-executing).

Die Abs. 1 und 2 von Art. 15 ZBstA lehnen sich zwar an die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie an. Sie beinhalten aber eigenständige staatsvertragliche Vereinbarungen, die eine eigene, teilweise von den Richtlinien abweichende Fassung haben. Einzige Ausnahmen sind die Übergangsfristen für gewisse Mitgliedstaaten, für welche das ZBstA auf die EU-Richtlinien verweist. Durch die Eigenständigkeit der staatsvertraglichen Regelung erhellt auch, dass die EU-internen Fortentwicklungen der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie keine Anwendung auf die Schweiz finden.

3.2 Umsetzung des Abkommens

3.2.1 In der Schweiz

Für die Umsetzung des ZBstA in schweizerisches Recht wurde das Zinsbesteuerungsgesetz (ZBstG) erlassen⁸. Dieses regelt nur die Zinsbesteuerung, nicht auch die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen. Der Bundesrat erachtete die Umsetzung von Art. 15 ZBstA im Rahmen eines Bundesgesetzes nicht für nötig, weil der Abkommenstext präzise genug sei und die Handhabung sich auf das gleiche Verfahren abstützen lasse wie die DBA⁹.

Die ESTV hat für die Regelung der Zahlstellensteuer eine Wegleitung verfasst¹⁰. Zu Art. 15 ZBstA hat sie die Wegleitung vom 15.7.2005 betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Wegleitung Dividendenzahlungen) sowie das Kreisschreiben Nr. 10 vom 15.7.2005 – Meldeverfahren bei Schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Art. 15 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22.12.2004) erlassen. Diese beiden Publikationen befassen sich ausschliesslich mit der Entlastung von Dividendenzahlungen von der schweizerischen Verrechnungssteuer (outbound-Fälle). Zur Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA auf inbound-Fälle und zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA gibt es keine Erlasse. Die ESTV beabsichtigt jedoch, wichtige Informationen zum Entlastungsverfahren in den EU-Mitgliedstaaten auf ihrem Website oder in anderen Publikationen öffentlich zugänglich zu machen, sobald diese verfügbar sind.

3.2.2 In den EU-Ländern

Das ZBstA ist ein völkerrechtliches Abkommen zwischen der EG und der Schweiz. Die Verhandlungen wurden nach den Vorgaben des Europäischen Rates von der Europäischen Kommission geführt (Art. 300 Abs. 1

6 Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 38.

7 Vgl. zum ganzen ZBstA OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 108 ff., und zu den weiteren Auswirkungen der Bilateralen Verträge II auf das schweizerische Steuerrecht BEHNISCH, Auswirkungen der Bilateralen II auf das Schweizerische Steuerrecht, S. 947 ff.

8 Bundesgesetz vom 17.12.2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft, SR 641.91.

9 Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») vom 1.10.2004, BBl 2004, S. 5965 ff., S. 6283. Zur Verbindlichkeit völkerrechtlicher Verträge s. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 92 f.

10 Wegleitung EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) vom 24.6.2005.

EGV)¹¹. Gemäss Art. 300 Abs. 7 EGV sind nach Art. 300 EGV abgeschlossene Abkommen sowohl für die Gemeinschaftsorgane wie auch für die Mitgliedstaaten verbindlich. Für die Mitgliedstaaten bedeutet dies, dass sie die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung haben, völkerrechtliche Verträge der Gemeinschaft zu achten und ordnungsgemäss im innerstaatlichen Recht durchzuführen¹². Eine Bestimmung eines von der EG mit einem Drittland abgeschlossenen Abkommens ist nach der Rechtsprechung des EuGH als unmittelbar anwendbar anzusehen, wenn sie unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthält, deren Erfüllung oder deren Wirkungen nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen. Nach Kessler/Eicker/Obser sind diese Voraussetzungen im Fall des ZBStA erfüllt, weshalb sich die Steuerpflichtigen unmittelbar auf ihre Rechte aus dem Abkommen berufen können, ohne dass es einer Umsetzung in nationales Recht bedarf¹³.

3.3 Räumlicher Geltungsbereich

Das ZBStA wurde zwischen der Schweiz und der EG geschlossen und gilt nach Art. 20 ZBStA einerseits für das Gebiet der Schweiz und andererseits für die Gebiete, in denen der Vertrag zur Gründung der EG angewendet wird. In Bezug auf den räumlichen Geltungsbereich ist das Abkommen EU-seitig dynamisch konzipiert. Räumlich umfasst das Abkommen somit zum heutigen Zeitpunkt alle Gebiete der EU, einschliesslich der am 1. Mai 2004 neu hinzugetretenen Mitgliedstaaten. Die ESTV hat eine Liste der Staaten und Gebiete aufgestellt, die Art. 20 ZBStA umfasst. Diese Liste enthält auch die neuen EU-Mitgliedstaaten Malta und Zypern, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, sowie gewisse vom Kernland der jeweiligen Mitgliedstaaten räumlich entfernte Gebiete, wie Guadeloupe, Französisch Guayana, Martinique und Réunion (französische Überseedepartemente), Madeira und Azoren (Portugal), Kanarische Inseln (Spanien) sowie Gibraltar (Grossbri-

tannien)¹⁴. Weiter werden künftig neu der EU beitretende Staaten das ZBStA als *acquis communautaire* zu übernehmen haben¹⁵. Für diese Staaten ist Art. 15 ZBStA ab dem Zeitpunkt ihres EU-Beitritts direkt anwendbar, was selbstredend im umgekehrten Verhältnis auch für die Schweiz gilt.

Dieser weitgefaste räumliche Geltungsbereich wirkt sich günstig auf in der Schweiz ansässige, grenzüberschreitend tätige Gesellschaften und Betriebsstätten aus. Der Steuerstandort Schweiz wird gestärkt. Umgekehrt verpflichtete sich die Schweiz, für den gleichen räumlichen Geltungsbereich und unter den gleichen Bedingungen auf die Erhebung der Verrechnungssteuer zu verzichten. So hat die Schweiz etwa die Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen einer schweizerischen Tochtergesellschaft an eine in Zypern, Malta oder Gibraltar ansässige Muttergesellschaft auf null zu reduzieren, sofern die übrigen Voraussetzungen, wie etwa jene der subjektiven Steuerpflicht, erfüllt sind. Mit Zypern und Malta hat die Schweiz bis heute kein DBA abgeschlossen, und Gibraltar wird nicht durch das DBA mit Grossbritannien abgedeckt. Auf Gibraltar sind die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie ebenfalls anwendbar¹⁶.

11 Der Beschluss 2004/911/EG des Rates vom 2.6.2004 über die Unterzeichnung des Zinsbesteuerungsabkommens (ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 28) gibt Aufschluss darüber, dass der Europäische Rat Art. 300 EGV als Kompetenzgrundlage für den Abschluss des Abkommens sieht.

12 SCHMALENBACH, Kommentar EU-Vertrag, Art. 200 N 49.

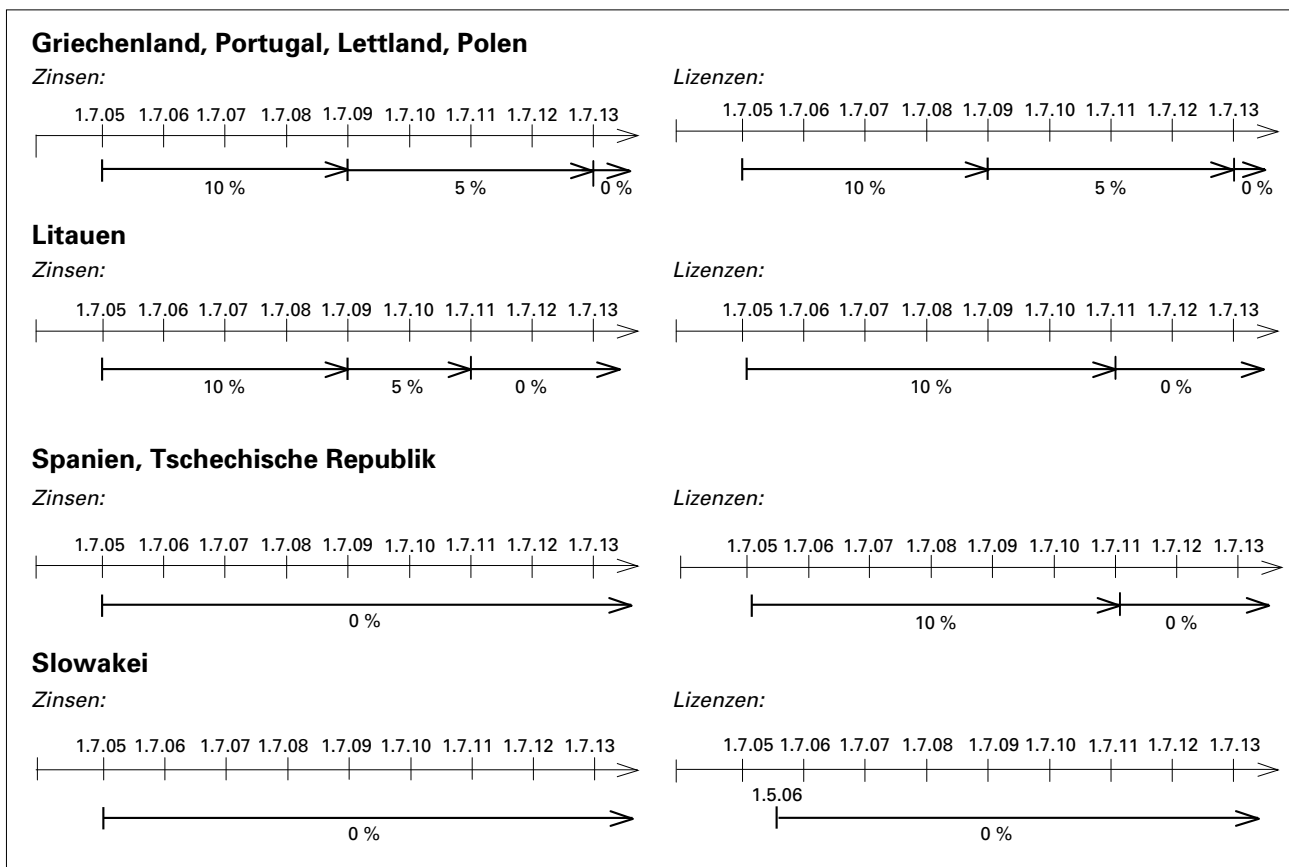
13 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 659, mit Hinweisen auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung.

14 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 1. Vgl. ausführliche Hinweise zu diesen räumlich entfernten Gebieten sowie zum Ausschluss von Grönland, den Channel Islands und der Isle of Man in OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.4.

15 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 1. A. M. HULL, EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland: Swiss Outbound Dividends, ST, S. 179, und BIFD, S. 68, welcher der Ansicht ist, dass die Anwendung des ZBStA nicht ohne weitere Vereinbarung auf neu der EU beitretende Staaten ausgedehnt wird.

16 Gibraltar wird zwar in der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie selbst nicht erwähnt, und eine Gibraltar-Gesellschaft wird auch nicht in den Listen der unter die Richtlinien fallenden Gesellschaften aufgeführt. Gibraltar hat aber eigens die Gibraltar 1992 Company eingeführt, um die Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllen zu können. In der Gibraltar 1992 Company werden zwar die Beteiligungserträge befreit, die übrigen Einkünfte aber zum Satz von 35 % besteuert. Gewisse Mitgliedstaaten der EU haben die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie auf die Gibraltar-Gesellschaft angezweifelt, weil diese nicht in der Liste der Kapitalgesellschaften im Anhang aufgeführt ist. Die EU-Kommission hat jedoch gegenüber der Regierung von Gibraltar bestätigt, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie und die Fusionsrichtlinie auf Gibraltar anwendbar sind. Dies muss entsprechend für das ZBStA gelten. Auf die Gibraltar Exempt Company dagegen sind die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie mangels Gewinnsteuerpflicht nicht anwendbar.

Grafik 2: Übergangsregelungen Art. 6 Richtlinie 2003/49/EG (iVm 2004/76/EG)



3.4 Zeitlicher Geltungsbereich

3.4.1 Inkrafttreten

Das ZBstA ist am 1.7.2005 in Kraft getreten und findet seit diesem Zeitpunkt Anwendung. Art. 15 ZBstA ist somit auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren anwendbar, die am 1.7.2005 oder später fällig werden¹⁷. Bei Dividendenausschüttungen entspricht das Fälligkeitsdatum nach der Praxis der ESTV dem Datum des Beschlusses über die Festsetzung der Dividende¹⁸. Die ESTV verlangt einen schriftlichen Nachweis, wenn ein vom Datum des Beschlusses abweichendes Fälligkeitsdatum geltend gemacht wird¹⁹.

3.4.2 Übergangsbestimmungen

Das Abkommen sieht Sonderübergangsbestimmungen für Spanien vor. Im bilateralen Verhältnis mit Spanien

wird das ZBstA erst anwendbar sein, wenn die Revision des DBA zwischen der Schweiz und Spanien in Kraft tritt. Spanien wollte die Anwendbarkeit von Art. 15 ZBstA davon abhängig machen, dass im Rahmen einer Teilrevision des bilateralen DBA ein Informationsaustausch in verwaltungs-, zivil- oder strafrechtlichen Fällen von Steuerbetrug im Sinne der Rechtsvorschriften des ersuchten Staates oder für ähnliche Delikte vorgesehen wird. Die Paraphierung des Revisionsprotokolls mit Spanien ist am 27.4.2005 erfolgt.

Art. 15 Abs. 1 ZBstA sieht ferner eine Übergangsbestimmung mit Estland für Dividenden vor. Diese gilt für Dividendenzahlungen aus Estland in die Schweiz. Für Zahlungen aus schweizerischer Quelle ist das ZBstA dagegen anwendbar²⁰.

Die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie gewährt verschiedenen Ländern Übergangsfristen für die Einführung des Nullsatzes (s. Grafik 2). Von den bisherigen EU-Mitgliedstaaten dürfen Griechenland und Portugal (auf Zinsen und Lizenzgebühren) sowie Spanien (auf Lizenzgebühren) während einer Übergangsfrist noch

17 Art. 12 Abs. 1 VStG.

18 STOCKAR/HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 12 VStG N 8 und 11; BEUSCH, BSK VStG, Art. 12 N 1 ff.; PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Art. 12 N 2.1 ff.

19 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 11.

20 Vgl. Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 2.b.

Quellensteuern erheben. Im Rahmen der EU-Erweiterung wurden besondere Übergangsfristen für Lettland, Litauen, Polen, die Slowakei und die Tschechische Republik vorgesehen. Diese Übergangsfristen sind auch auf das Verhältnis zur Schweiz anwendbar, weil Art. 15 Abs. 2 ZBstA ausdrücklich auf die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie verweist²¹.

3.4.3 Überprüfung

Die Schweiz und die EU werden sich mindestens alle drei Jahre oder auf Antrag einer Vertragspartei konsultieren, das technische Funktionieren des Abkommens prüfen bzw. verbessern und internationale Entwicklungen beurteilen. Es kann auch gemeinsam geprüft werden, ob eine Änderung des Abkommens erforderlich ist (Art. 13 Abs. 1 und 2 ZBstA). Ferner sollen sich die EU und die Schweiz nach sieben Jahren bezüglich des Steuerrückbehalts durch schweizerische Zahlstellen nach Art. 1 Abs. 1 ZBstA konsultieren, um zu prüfen, ob in Anbetracht der internationalen Entwicklungen eine Änderung des Abkommens erforderlich ist (Art. 13 Abs. 3 ZBstA).

3.4.4 Aufhebung

Das Abkommen ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedoch auf 12 Monate kündbar²². Falls die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie ihre Anwendbarkeit ganz oder teilweise, vorübergehend oder dauerhaft, einbüsst oder falls ein EU-Mitgliedstaat oder einer der in Art. 1 genannten Drittstaaten die Anwendung seiner Durchführungsvorschriften aussetzt, kann die Schweiz die Anwendung des Abkommens oder von Teilen davon mittels Notifikation an die EG mit sofortiger Wirkung aussetzen²³. Wird das Abkommen aufgehoben, fällt auch Art. 15 ZBstA dahin. Entsprechend bemüht sich die ESTV, mit den EU-Staaten mittels Abkommensrevisionen die in Art. 15 ZBstA enthaltene Freistellung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auch in den bilateralen DBA zu verankern.

3.5 Auslegung und Konsultationsverfahren

Art. 15 ZBstA wirkt wie ein Fremdkörper im ganzen Abkommen, weil sich dieses primär mit der Zinsbesteue-

rung befasst. Die meisten Definitionen des Abkommens sind auf die Zinsbesteuerung zugeschnitten. Art. 15 ZBstA lehnt sich dagegen an die Mutter-Tochter-Richtlinie und an die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie an, ohne jedoch auf die Definitionen der EU-Richtlinien zu verweisen (Ausnahme: Übergangsbestimmungen zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA). Er nimmt auch nicht auf die Auslegung nach OECD-MA Bezug und verweist nicht auf die Definitionen nach internem Recht, wie es etwa Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vorsieht²⁴. Mangels Sondervereinbarung sind somit die allgemeinen Grundsätze von Art. 31 bis 33 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.5.1969 (WÜRV) anwendbar²⁵. Danach steht der Wortlaut einer Bestimmung im Vordergrund, und zwar die gewöhnliche Bedeutung im Zusammenhang des gesamten Vertrages im Lichte des Ziels und Zwecks (Art. 31 WÜRV)²⁶. Bei in mehreren Sprachen abgefassten Verträgen ist jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich (Art. 33 WÜRV)²⁷. Nach Art. 32 WÜRV können vorbereitende Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 unklar ist oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen Ergebnis führt. Ob die EU-Richtlinien bereits für die Auslegung des Wortlauts im Lichte des Ziels und Zwecks oder nur als untergeordnetes ergänzendes Aus-

21 Das soll aber nicht heissen, dass die Schweiz einseitig von der EU geänderte, erweiterte oder gar neue Übergangsfristen übernehmen müsste. Die Übergangsregelung bezieht sich auf die in der Richtlinie 2003/49/EG vom 3.6.2003 festgeschriebene und ist statisch und nicht dynamisch zu verstehen (OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.4).

22 Art. 17 Abs. 4 ZBstA.

23 Art. 18 Abs. 4 und 5 ZBstA.

24 Gemäss Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hat ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Steuerrecht des Staates zukommt, der das DBA anwendet.

25 Wiener Übereinkommen vom 23.5.1969 über das Recht der Verträge, SR 0.111.

26 ENGELN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, S. 427 ff.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 115 ff.; WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, S. 51 ff.; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 216 ff.

27 Gemäss Art. 22 ZBstA ist das Abkommen in dänischer, deutscher, englischer, estnischer, finnischer, französischer, griechischer, italienischer, lettischer, litauischer, niederländischer, polnischer, portugiesischer, schwedischer, slowakischer, slowenischer, spanischer, tschechischer und ungarischer Sprache abgefasst, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist. Auch die maltesische Sprachfassung wird noch beglaubigt und ist dann gleichermaßen verbindlich. Es ist nicht auszuschliessen, dass zwischen den einzelnen Sprachversionen Unterschiede bestehen können. Verhandelt wurde das Abkommen in englischer Sprache. Daraus darf aber nicht geschlossen werden, dass der englischen Version grössere Bedeutung zuzumessen wäre als den anderen Sprachversionen.

Tabelle 2: Vergleich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA mit der Mutter-Tochter-Richtlinie

Thema	Art. 15 Abs. 1 ZBstA	Mutter-Tochter-Richtlinie (fett = Änderungen per 1.1.05)
Gegenstand	«Dividendenzahlungen» (= Art. 10 OECD-MA)	«Gewinnausschüttung» (≠ Art. 10 OECD-MA)
Beteiligung	Quote mind. 25 % am Kapital	Quote mind. 20 % am Kapital (ab 1.1.07: 15 %, ab 1.1.09: 10 %); fakultativ Stimmrechte statt Kapital
	direkt (keine Enkelgesellschaft)	direkt oder Enkelgesellschaft
	Haltedauer – mind. 2 Jahre – keine Erwähnung, ob abgelaufen sein muss	Haltedauer – fakultativ mind. 2 Jahre – muss nicht abgelaufen sein (Fall Denkvit)
Gesellschaften	steuerliche Ansässigkeit – der einen Gesellschaft in EU – der anderen Gesellschaft in CH	steuerliche Ansässigkeit beider Gesellschaften/Betriebsstätten in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU
	Gesellschaft (Betriebsstätte nicht genannt)	Gesellschaft oder Betriebsstätte Betriebsstätte darf nicht von einer Gesellschaft ausserhalb der EU sein
	Kapitalgesellschaft: – CH: AG, GmbH, Kommandit-AG – EU: ?	Kapitalgesellschaft: Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften im Anhang
	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreaker rule DBA	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreaker rule DBA
	beide Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung der Körperschaftssteuer	beide Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung und ohne Wahlmöglichkeit einer der aufgelisteten Steuern (Liste der Steuern pro Mitgliedsstaat, z. B. D und A: Körperschaftssteuer)
Vorbehalt Vorschriften Missbrauch und Betrug	«Missbrauch» «Betrug» beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen	«Missbrauch» «Steuerhinterziehung» beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen
Rechtsfolgen	keine Besteuerung im Quellenstaat	keine Besteuerung im Quellenstaat Steuerbefreiung oder Steueranrechnung im Sitzstaat

legungsmittel heranzuziehen sind, ist umstritten²⁸. Jedenfalls ist beim Heranziehen der EU-Richtlinien zu beachten, dass Art. 15 ZBstA in mehreren Punkten von den Richtlinien abweicht und nicht immer ersichtlich ist, ob die Abweichung bewusst oder unbewusst vorgenommen wurde (s. Tabellen 2 und 3 auf dieser und der folgenden Seite) zu den Unterschieden zwischen den Richtlinien und Art. 15 ZBstA).

Das ZBstA enthält im Gegensatz zum Freizügigkeitsabkommen²⁹ keinen Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Begriffe.

Für die Schweiz kann die Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie sowie zur Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie keine bindende Wirkung haben. Auch die allfällige künftige Rechtsprechung des EuGH zu Art. 15 ZBstA ist für die schweizerischen Behörden – vergleichbar mit Urteilen ausländischer Gerichte zur Anwendung von DBA – formal nicht massgebend. Die Auslegungskompetenz des EuGH beschränkt sich auf die Mitgliedstaaten der EU. Zur Auslegung des ZBstA im Hinblick auf die Anwendung in der Schweiz ist der EuGH nicht befugt³⁰. Die Auslegung von Art. 15 ZBstA obliegt in der Schweiz einzig den zuständigen Verwaltungsbehörden und Gerichten, letztinstanzlich dem Schweizerischen Bundesgericht. Trotz dieser klaren Ausgangslage ist davon auszugehen, dass die Handhabung und Auslegung von Art. 15 ZBstA (und selbst der EU-Richtlinien) durch die EU-Mitgliedstaaten und durch den EuGH auch die Auslegung der schweizerischen Verwaltungsbehörden und Gerichte massgeblich beeinflusst.

28 Nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.3, handelt es sich beim OECD-MA, der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie um solche ergänzende Auslegungsmittel, die nur untergeordneten Charakter haben. Für eine richtlinienkonforme Auslegung sehen sie keinen Platz. Dagegen ist nach Ansicht von DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 505, die Mutter-Tochter-Richtlinie bei Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA bereits im Rahmen der teleologischen Auslegung, welche die Analyse des Wortlauts präzisieren, zu berücksichtigen.

29 Art. 16 Abs. 2 Freizügigkeitsabkommen. S. dazu HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, S. 168 ff.

30 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 659, mit Hinweisen auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung.

Tabelle 3: Vergleich von Art. 15 Abs. 2 ZBstA mit der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie

Thema	Art. 15 Abs. 2 ZBstA	Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie
Gegenstand	«Zinsen» (keine Definition) «Lizenzgebühren» (keine Definition) Zahlung zwischen verbundenen Unternehmen	«Zinsen» (eigene Definition) «Lizenzgebühren» (eigene Definition) Zahlung an «nutzungsberechtigtes» verbundenes Unternehmen
Verbundenes Unternehmen	Beteiligungsquote mind. 25 % am Kapital	Beteiligungsquote mind. 25 % am Kapital; fakultativ Stimmrechte statt Kapital
	«verbundene Unternehmen»: – durch Beteiligung miteinander verbunden oder – beide im Besitz einer dritten Gesellschaft (direkte Beteiligung)	«verbundene Unternehmen»: – durch Beteiligung miteinander verbunden oder – beide im Besitz einer dritten Gesellschaft (direkte Beteiligung)
	Haltedauer – mind. 2 Jahre – keine Erwähnung, ob abgelaufen sein muss	Haltedauer – fakultativ mind. 2 Jahre – muss nicht abgelaufen sein
Ansässige Gesellschaft oder Betriebsstätte	steuerliche Ansässigkeit – einer Gesellschaft/BS in EU – der anderen Gesellschaft/BS in CH	steuerliche Ansässigkeit beider Gesellschaften/Betriebsstätten in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU
	Gesellschaft oder Betriebsstätte	Gesellschaft oder Betriebsstätte (nur Betriebsstätten von EU-Gesellschaften?)
	Kapitalgesellschaft: – CH: AG, GmbH, Kommandit-AG – EU: ?	Kapitalgesellschaft: Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften im Anhang
	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreakerrule DBA	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreakerrule DBA
	Alle (?) Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung der Körperschaftssteuer	Zahlende und empfangende Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung und ohne Wahlmöglichkeit einer der aufgelisteten Steuern (Liste der Steuern pro Mitgliedstaat, z. B. D und A: Körperschaftssteuer)
Vorbehalt Vorschriften Missbrauch und Betrug	Vorschriften zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen	Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen Verweigerung Anwendung Richtlinie im Einzelfall, wenn Beweggrund für Transaktion Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch
Rechtsfolgen	keine Besteuerung im Quellenstaat	keine Besteuerung im Quellenstaat
Übergangsfrist	Bindung an Übergangsfrist Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie	Übergangsregelung für Griechenland, Spanien, Portugal

sen wird³¹. Die bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA publizierte Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie kann als bekannt vorausgesetzt werden und dürfte auch für die Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA bedeutend sein, soweit die Formulierung nicht von jener der Mutter-Tochter-Richtlinie abweicht. Auch die späteren Entscheide des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie und zur Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie dürften einen Einfluss auf die schweizerische Auslegung von Art. 15 ZBstA haben, auch wenn sie diesen nicht direkt betreffen und somit für die Schweiz

nicht verbindlich sind. Schwieriger wird es, wenn die EU-Richtlinien geändert werden und sich die Entscheide des EuGH auf das neue Recht beziehen. Die Auslegung revidierten EU-Rechts kann für die Auslegung von Art. 15 ZBstA nicht massgebend sein. Im Übrigen ist abzuwarten, wie der EuGH bei abweichendem Wortlaut des ZBstA gegenüber den EU-Richtlinien entscheiden wird, insbesondere bei Regelungen und Formulierungen, die erheblich über den Wirkungsbereich der EU-Richtlinien hinausgehen³².

Die Ausgangslage für eine einheitliche Auslegung des ZBstA in der Schweiz und der EU ist gemäss den vorherigen Ausführungen nicht gegeben. Für Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung oder Anwendung des ZBstA sieht Art. 12 des Abkommens immerhin ein Konsultationsverfahren auf Verwaltungsebene vor. Danach

31 Gestützt auf Entscheide aus verschiedenen Rechtsgebieten, in denen das Bundesgericht die Rechtsprechung des EuGH zum entsprechenden Gebiet berücksichtigt hat, und gestützt auf das Freizügigkeitsabkommen gehen KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 659, davon aus, dass die schweizerischen Gerichte auch bei Auslegung des ZBstA die Rechtsprechung des EuGH berücksichtigen werden.

32 Vgl. etwa unten, Abschn. 5.2.2.2, bezüglich Betriebsstätten.

sollen sich die zuständigen Behörden um Verständigung bemühen. Sie haben die Kommission der EG und die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten über das Ergebnis der Konsultation zu unterrichten. Auf Ersuchen einer der zuständigen Behörden kann die Kommission an Konsultationen zu Auslegungsfragen teilnehmen. Dieses behördliche Verfahren ist vergleichbar mit dem Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA. Es verpflichtet nur zu einem Bemühen um eine Verständigung und statuiert keinen Einigungszwang. Das ZBstA sieht auch kein Schiedsgericht für Streitfälle über die Auslegung vor.

3.6 Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Die Schweiz hat mit allen EU-Mitgliedstaaten ausser Malta und Zypern DBA abgeschlossen. Diese sehen zum Teil günstigere und zum Teil weniger günstige Regelungen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmungen gegenüber dem ZBstA vor (s. Tabelle 1, S. 32). Diese Art. 10, 11 und 12 in den schweizerischen DBA werden durch Art. 15 ZBstA nicht ersetzt. Denn nach Art. 15 Abs. 3 ZBstA bleiben bestehende DBA zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten, die eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, unberührt. Obwohl sich Art. 15 Abs. 3 ZBstA gemäss Wortlaut bloss auf die bestehenden DBA zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBstA bezieht, soll dieser Vorbehalt nach Auffassung der ESTV sowohl für revidierte als auch für neu abgeschlossene DBA Gültigkeit haben³³. In der Tat wäre es nicht nachvollziehbar, weshalb EU-Mitgliedstaaten im Wissen um Art. 15 ZBstA mit der Schweiz günstigere Abkommensbedingungen vereinbaren sollten, die darauf infolge Vorrangs des ZBstA nicht anzuwenden wären³⁴. Als steuerlich günstiger ist eine Bestimmung zu verstehen, «welche leichter zu erfüllende Voraussetzungen zur vollständigen Entlastung von den

Quellensteuern aufstellt»³⁵. So haben verschiedene DBA etwa tiefere Beteiligungsquoten, gewähren die reduzierten Quellensteuersätze nicht nur Kapitalgesellschaften oder sehen keinen Vorbehalt für steuerbefreite juristische Personen vor. Ferner schliessen DBA grundsätzlich dual resident companies nicht von der Abkommensberechtigung aus. Für die Quellensteuerentlastung zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz haben die Steuerpflichtigen somit die Wahl, ob sie Art. 15 ZBstA oder die betreffende Bestimmung des DBA in Anspruch nehmen wollen. Gleichzeitig können sie von Jahr zu Jahr wechseln oder im gleichen Jahr für unterschiedliche Einkünfte gleichzeitig das DBA und das ZBstA wählen³⁶.

4 Art. 15 Abs. 1 ZBstA – Dividenden

Art. 15 Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen

1. Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen und auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn
- die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält und
 - die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist und
 - nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und
 - beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft³ aufweisen.

Estland darf jedoch, solange es Einkommensteuer auf ausgeschüttete Gewinne erhebt, ohne nichtausgeschüttete Gewinne zu besteuern, bis spätestens 31. Dezember 2008 diese Steuer auf die von estnischen Tochtergesellschaften an ihre in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaften ausgeschütteten Gewinne weiter erheben.

3 Für die Schweiz beinhaltet der Ausdruck «Kapitalgesellschaft»:

- Aktiengesellschaft/société anonyme/società anonima;
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung/société à responsabilité limitée/società a responsabilità limitata, und
- Kommanditaktiengesellschaft/société en commandite par actions/società in accomandita per azioni.

33 Vgl. Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 13, mit Verweis auf *lex posterior derogat priori* und *lex specialis derogat generali*, wobei hier wohl von parallelen Anspruchsgrundlagen auszugehen ist wie beim Verhältnis zwischen den EU-Richtlinien und den bilateralen DBA der einzelnen Mitgliedstaaten; LEHNER, DBA-Kommentar, Einl. N 270; TISCHBIREK, DBA-Kommentar, Art. 10 N 79 und 176; BROKELIND, Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, S. 165 mwN.

34 Beachtet man jedoch die zentrale Bedeutung, welche dem Wortlaut der Bestimmung nach der völkerrechtlichen Auslegung gemäss Wiener Abkommen zukommt (Art. 31 WÜRV), verbleibt hier eine Unschärfe, die es künftig zu beheben gilt – sei es durch eine künftige Anpassung von Art. 15 Abs. 3 ZBstA, sei es durch eine Klarstellung beispielsweise in einem Zusatzprotokoll zu revidierten bzw. neuen DBA.

35 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 13.

36 GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 823 ff., mit Beispielen.

4.1 Dividendenzahlungen

4.1.1 Auslegung des Begriffs der Dividendenzahlungen

Art. 15 Abs. 1 ZBstA verwendet den Begriff «Dividendenzahlungen» (englisch: «dividends paid», französisch: «dividendes payés», italienisch: «dividendi corrisposti»), ohne ihn näher zu definieren. Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie verwendet den Begriff «Gewinnausschüttungen» («distributions of profits», «distributions de bénéfices», «distribuzione degli utili»). Auch die Mutter-Tochter-Richtlinie enthält keine Definition³⁷. Demgegenüber verwendet Art. 10 OECD-MA den Begriff «Dividenden», der in Abs. 3 von Art. 10 definiert wird. Danach bedeuten Dividenden Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Diese Begriffsdefinition umfasst auch verdeckte Gewinnausschüttungen³⁸.

Den Materialien sind keine Hinweise zu entnehmen, weshalb Art. 15 Abs. 1 ZBstA von Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie³⁹ und von Art. 10 OECD-MA abweicht bzw. ob eine solche Differenz bewusst herbeigeführt wurde. Ausgehend von Sinn und Zweck sowie der Entstehungsgeschichte von Art. 15 Abs. 1 ZBstA ist jedoch kein Grund auszumachen, weshalb der Begriff der Dividendenzahlungen nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA enger auszulegen wäre als der Begriff der Gewinnausschüttungen nach Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie oder der Begriff der Dividenden nach Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Mit dem Wortzusatz «...zahlungen» wird nicht angedeutet, dass bloss tatsächlich ausbezahlte Dividenden vom Anwendungsbereich des ZBstA erfasst werden (und nicht auch Gewinnausschüttungen ohne Zahlung, etwa durch Gutschrift oder Verrechnung). Es wird auch keine Abgrenzung gegenüber der verdeckten

Gewinnausschüttung oder der steuersystematisch bedingten Liquidation durch Sitzverlegung angedeutet.

Nach Ansicht der ESTV hat die Auslegung des Begriffs «Dividendenzahlungen» von Art. 15 Abs. 1 ZBstA analog jener von Abs. 3 von Art. 10 OECD-MA⁴⁰ zu erfolgen⁴¹. Damit spricht sie sich einerseits für eine weitgefaste Auslegung aus⁴² und geht bei der Auslegung dieses Begriffs andererseits von der Abstützung auf nationales Recht aus. Das schweizerische Recht umschreibt den Gegenstand der Verrechnungssteuer in Art. 4 VStG. Nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG fallen Gewinnanteile und sonstige Erträge aus von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen, Partizipationsscheinen und Genussscheinen darunter. Art. 4 Abs. 2 VStG nennt weiter die Sitzverlegung ins Ausland, welche einer Liquidation gleichgestellt wird. Die Verrechnungssteuerverordnung definiert in Art. 20 Abs. 1 präzisierend «jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse u. dgl.)» als steuerbaren Ertrag. Dieser ist der schweizerischen Verrechnungssteuer von 35 % unterworfen und wohl nach Ansicht der ESTV⁴³ nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA frei-

37 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 661.

38 Kommentar zum OECD-MA, Art. 10 Ziff. 28; TISCHBIREK, DBA-Kommentar, Art. 10 N 203.

39 Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen anwendbar (HELMINEN, Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive, S. 167; BROKELIND, Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, S. 166). Vgl. Definition und weitergehende Hinweise zur Auslegung der Mutter-Tochter-Richtlinie in DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 506 ff.

40 Abs. 3 von Art. 10 OECD-MA verweist bezüglich der Auslegung des Begriffs «Einkünfte» auf das nationale Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist.

41 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 3. Gl. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.1. A. M. DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 507 f. mwN, die davon ausgehen, dass Art. 15 Abs. 1 ZBstA inhaltlich und entstehungsgeschichtlich von Art. 10 Abs. 3 OECD-MA abweicht. Sie gehen von einer autonomen Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA iSv Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie aus, welcher insbesondere gegenüber Art. 10 Abs. 3 OECD-MA auch fictitious distributions wie steuersystematische Steuersachverhalte (z. B. Sitzverlegung) einschliessen soll.

42 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 662.

43 Die ESTV verwendet in Ziff. 3 der Wegleitung Dividendenzahlungen eine eigene Definition, welche offene und verdeckte Gewinnausschüttungen inklusive Liquidationsüberschüsse nennt. Weshalb die ESTV nicht direkt auf Art. 4 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStG bzw. Art. 20 Abs. 1 VStV verweist und damit weitere Unklarheiten schafft, ist nicht ersichtlich. Aufgrund mündlicher Verlautbarungen bezweckt die ESTV jedoch keine von Art. 4 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStG bzw. Art. 20 Abs. 1 VStV abweichende Auslegung für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

zustellen⁴⁴. Ob die Mitgliedstaaten und deren Rechtsmittelinstanzen dieser weitgefassten Auslegung des Begriffs «Dividendenzahlungen» durch die schweizerischen Steuerbehörden folgen werden, bleibt abzuwarten⁴⁵.

4.1.2 Altreserven

Die Wegleitung Dividendenzahlungen äussert sich in Ziff. 3 auch zur Frage der verrechnungssteuerlich relevanten Altreserven⁴⁶. Richtigerweise führt die Einführung des Nullsatzes durch das ZBstA nicht zur Anwendung der Altreservenpraxis in dem Sinne, dass auf den im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens bestehenden Reserven noch der alte Quellensteuersatz nach DBA anwendbar wäre. Auch bei der Einführung des Nullsatzes anlässlich einer Revision eines DBA, etwa mit Deutschland, wurde die Altreservenpraxis nicht in diesem Sinn angewendet. Sie müsste auch als Verstoss gegen das Abkommensrecht qualifiziert werden.

Die Wegleitung Dividendenzahlungen führt jedoch den neuen Begriff der sog. *fixierten Altreserven* ein. Darunter sind solche Altreserven zu verstehen, «die nach dem Umhängen einer Beteiligung im Rahmen einer Umstrukturierung im Fall ihrer Ausschüttung mit dem zutreffenden Quellensteuersatz nach Massgabe des ursprünglich anwendbaren DBA belastet werden». Die ESTV hat sich richtigerweise entschieden, die Altreservenpraxis nicht anzuwenden bzw. im konkreten Fall nicht weiterzuführen, wenn eine Beteiligung im Konzern von einem EU-Mitgliedstaat auf einen anderen EU-Mitgliedstaat vor Inkrafttreten des ZBstA umgehängt wurde. Denn wenn die Einführung des Nullsatzes nicht zu Altreserven führt, kann auch das frühere Umhängen einer Beteili-

gung von einem Mitgliedstaat in einen andern keine Altreserven begründen bzw. weiter bestehen lassen⁴⁷.

Nicht behandelt werden in der Wegleitung Dividendenzahlungen dagegen der Verkauf einer Beteiligung unter unabhängigen Dritten und das Umhängen einer Beteiligung im Konzern von einem Nicht-EU-Staat in einen EU-Staat. Im zweiten Fall ist wohl anzunehmen, dass die ESTV die Altreservenpraxis weiterhin anwendet, wenn keine hinreichenden Gründe für die Umstrukturierung vorliegen⁴⁸. Es ist jedoch der in der schweizerischen Lehre überwiegend geäusserten Kritik zuzustimmen, dass die verobjektivierte, undifferenzierte und sich nicht auf den Einzelfall abstützende Altreservenpraxis aus rechtsstaatlicher⁴⁹ und völkerrechtlicher⁵⁰ Sicht nicht haltbar ist. Denn der Zeitraum, in dem eine Gesellschaft den Reinertrag erwirtschaftete, den sie als Dividende ausschüttet, ist weder für die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung⁵¹ noch für die Anwendbarkeit der DBA bzw. von Art. 15 Abs. 1 ZBstA⁵² massgeblich, und

44 Eine Einschränkung besteht darin, dass Anteile an Genossenschaften nicht unter Art. 15 ZBstA fallen. Der Ertrag muss von Aktien, Partizipationsscheinen oder Genussscheinen von Aktiengesellschaften oder Kommanditaktiengesellschaften bzw. von Stammanteilen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung stammen.

45 Eher kritisch dazu KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 662; positiv dagegen DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 508, nach deren Ansicht Art. 15 ZBstA genügend breit ist, um alle Gewinnausschüttungen abzudecken, die der schweizerischen Verrechnungssteuer unterliegen.

46 Vgl. die illustrativen Beispiele in GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 826 ff. Zur Thematik der Altreservenpraxis der ESTV s. BURRI, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, S. 204 ff.; BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, S. 201 ff.; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.9.2; SCHMIDT/BLÖCHLE/WUERMLI, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, S. 630 ff.; alle mwN zur bisherigen Altreservenpraxis und der diesbezüglichen Kritik im Schrifttum.

47 Vgl. die Ausführungen in Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 3, letzter Absatz auf S. 4.

48 Nach dem Vortrag von Waldburger und Kolb am St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005 hat die ESTV die Altreservenpraxis angepasst: Erstens wird die Anwendung der Altreservenpraxis beschränkt auf die ausschüttbaren, eindeutig nicht betriebsnotwendigen Mittel, wobei für die Bemessung der nicht betriebsnotwendigen Mittel das Anlagevermögen (mit Ausnahme der Kapitalanlageliegenschaften) als betriebsnotwendig und von den flüssigen Mitteln 25% des durchschnittlichen Jahresumsatzes als betriebsnotwendige Liquiditätsreserve qualifiziert werden. Zweitens soll die Altreservenpraxis bei gruppeninternen Umstrukturierungen nur angewendet werden, wenn keine ausreichenden wirtschaftlichen Motive für die Umstrukturierung vorliegen (vgl. auch JAUSSI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, S. 384, mit Verweis auf den Vortrag von Kolb am Kammer-Seminar zum Internationalen Steuerrecht vom 1.12.2004). Für das Kriterium der eindeutig nicht betriebsnotwendigen Mittel lässt sich u. E. weder im betriebswirtschaftlichen noch im rechtlichen Schrifttum eine Stütze finden. Eine Anknüpfung an Art. 663 Abs. 1 OR, wo von «betriebsfremden» Erträgen die Rede ist, wäre zielführender für die rechnerische Herleitung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens.

49 BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, S. 205 f.

50 Nach SCHMIDT/BLÖCHLE/WUERMLI, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, S. 632 f., verstösst die Altreservenpraxis der ESTV klar gegen Art. 10 des DBA zwischen der Schweiz und Deutschland.

51 PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Art. 12 Rz 2.1.

52 Vgl. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.9.2.2.

das Vorliegen eines Missbrauchs ist von den Steuerbehörden im konkreten Fall nachzuweisen⁵³.

4.2 Verbundene Unternehmen

4.2.1 Direkte Beteiligung von 25 % mit 2-jähriger Haltedauer

Art. 15 Abs. 1 ZBstA verlangt eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital⁵⁴ der ausschüttenden Gesellschaft⁵⁵, die während mindestens 2 Jahren gehalten wird.

Als Beteiligungen am Gesellschaftskapital gelten die nach internem Recht des betreffenden Landes definierten Anteile an Kapitalgesellschaften. Aus schweizerischer Sicht gelten als Beteiligungen die Aktien von Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften, die Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und die Partizipationsscheine gemäss Art. 656a OR. Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen zählen auch Genussscheine für die Berechnung des Beteiligungsgrades mit, wenn sie durch die beteiligte Gesellschaft ausdrücklich nachgewiesen werden⁵⁶. Ferner kann auch steuerlich als verdecktes Eigenkapital qualifiziertes Fremdkapital berücksichtigt werden, obwohl dies in der Praxis zu Schwierigkeiten führen kann, weil die Höhe des verdeckten Eigenkapitals jedes Jahr je nach Entwicklung der Aktiven ändert. Dies erscheint folgerichtig, gel-

ten doch Fremdkapitalzinsen auf verdecktem Eigenkapital als geldwerte Leistungen und sind der Verrechnungssteuer unterworfen. Entsprechend ist das dieser geldwerten Leistung zugrunde liegende Fremdkapital steuerlich als Eigenkapital für die interessierende Beteiligungsquote zu qualifizieren. Für die Feststellung der Beteiligungsquoten will die ESTV gemäss Ziff. 4 der Wegleitung Dividendenzahlungen sinngemäss die Regeln des Beteiligungsabzuges heranziehen⁵⁷.

Direkt ist eine Beteiligung, wenn sie ohne die Zwischenschaltung einer juristischen Person oder einer als selbständiges Steuersubjekt behandelten Personengesellschaft gehalten wird. Gemäss ESTV gelten die über eine Personengesellschaft, die in ihrem Sitzstaat steuerlich nicht als selbständiges Steuersubjekt behandelt wird, gehaltenen Beteiligungsrechte anteilmässig als direkte Beteiligung⁵⁸. Ein besonderes Problem stellt sich seitens der Schweiz in Bezug auf geldwerte Leistungen und die Anwendung der sog. Direktbegünstigungstheorie, wonach nicht der Anteilsinhaber, sondern die nahestehende leistungsempfangende Person als Nutzungsberechtigte iSv Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG zu betrachten ist⁵⁹. Danon/Glauser ist zuzustimmen, dass für eine konfliktfreie Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht die in der Schweiz gebräuchliche Direktbegünstigungstheorie, sondern vielmehr die in der EU angewandte Drei-

53 BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, S. 205 ff. Bei dieser Verobjektivierung müsste die ESTV im umgekehrten Fall der Übertragung einer Beteiligung auf eine Gesellschaft mit einer höheren latenten Sockelbelastung eine «fixierte Gutschrift» einführen.

54 Die Mutter-Tochter-Richtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten in Art. 3 Abs. 2, auf die Stimmrechte statt das Kapital abzustellen. Dieses Wahlrecht besteht unter dem ZBstA grundsätzlich nicht.

55 Mit der Revision vom 22.12.2003 der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2003/123/EG des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 7 vom 13.1.2004, S. 41), die am 1.1.2005 in Kraft trat, wurde gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. a der revidierten Richtlinie die Mindestbeteiligung schrittweise herabgesetzt, ab 1.1.2005 auf 20 %, ab 1.1.2007 auf 15 % und ab 1.1.2009 auf 10 %. Diese Änderung ist für das ZBstA nicht anwendbar.

56 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 4. Hier zeichnet sich wohl eine Abkehr der ESTV von der Diskriminierung von Genussscheinen ab. Gemäss KS Nr. 9 – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998) gelten Genussscheine nicht als Beteiligung (Ziff. 2.3.2), und diese finden bei der Ermittlung des erforderlichen Ausmasses der Beteiligung keine Berücksichtigung (Ziff. 2.3.3). Dies soll sich im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II ändern (Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II] vom 22.6.2005, BBl 2005, S. 4733 ff., S. 4847 zu Art. 69 DBG).

57 KS Nr. 9 – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998).

58 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 4. WALDBURGER, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, S. 34 ff., mit Verweis auf OECD Partnership Report (OECD Committee on Fiscal Affairs, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation Series no 6, Paris 1999) und weiteren Literaturhinweisen.

59 MB Leistungsempfänger Ziff. I; STOCKAR/HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 21 Abs. 1 VStG N 3 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 21 N 17; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 495; PFUND/ZWAHLEN, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Art. 21 Abs. 3 N 5.9 f.; BAUER-BALMELLI, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, S. 62 f. Als Ausnahme von dieser allgemeinen Regel wird dagegen die Dreieckstheorie für Sitzverlegungen angewandt (REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 627 ff.; PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, zu Art. 4 Abs. 2 N 6.5; BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, S. 291, der es offen lässt, ob der Anteilseigner oder Leistungsempfänger zur Rückerstattung berechtigt ist) und grenzüberschreitende Umstrukturierungen (RIEDWEG/GRÜNBLATT, BSK Fusionsgesetz, Teil 1 vor Art. 69 N 206 f.; als Ausnahme scheint für Vermögensübertragungen auf ausländische Unternehmungen demgegenüber die Direktbegünstigungstheorie anwendbar zu sein; vgl. N 207). Dort wird der Anteilseigner der sitzverlegenden bzw. umstrukturierenden Kapitalgesellschaft als Leistungsempfänger und Nutzungsberechtigter bezeichnet.

eckstheorie zur Anwendung zu gelangen hat⁶⁰. Die Wegleitung Dividendenzahlungen bezieht zwar verdeckte Gewinnausschüttungen in den Wirkungsbereich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA mit ein⁶¹, schweigt sich jedoch zur anwendbaren Methode aus.

Das Erfordernis der 2-jährigen Haltedauer⁶² bezieht sich auf den Zeitablauf seit Erwerbszeitpunkt der Beteiligung. Der Erwerbszeitpunkt bestimmt sich nach den Bestimmungen des Obligationenrechts. Massgebend ist der Zeitpunkt des Rechtserwerbs durch den Aktionär bzw. Gesellschafter der GmbH. Die Haltedauer beginnt nicht erst mit Inkrafttreten des Abkommens am 1.7.2005. Auch Haltedauern vor dem 1.7.2005 werden somit bei der Berechnung berücksichtigt⁶³.

Aus dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBstA geht nicht eindeutig hervor, ob die 2-jährige Haltefrist im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividendenausschüttung abgelaufen sein muss oder ob sie – unabhängig und damit losgelöst von einem Zeitpunkt vor oder nach der Dividendenausschüttung – als solche zu erfüllen ist⁶⁴. Dieselbe Frage stellte sich nach der Mutter-Tochter-Richtlinie. Sie wurde vom EuGH am 17.10.1996 (sog. Urteil Denkavit)⁶⁵

im Sinne der zweiten Auslegung entschieden⁶⁶. Danach finden die Bestimmungen der Mutter-Tochter-Richtlinie auch dann Anwendung, wenn die Muttergesellschaft die Verpflichtung einhält, während des betreffenden Zeitraumes⁶⁷ im Besitz ihrer Beteiligung zu bleiben. Es stellt sich die Frage, ob auch die 2-jährige Haltedauer nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA im Sinne des Denkavit-Urteils auszulegen sei. Die ESTV entschied sich für eine solche Auslegung und schlug dies entsprechend der EU-Kommission vor. Auf Vorlage der EU-Kommission hin sprachen sich offenbar alle Mitgliedstaaten ausser Portugal⁶⁸ für den schweizerischen Vorschlag aus⁶⁹. Somit gewährt die Schweiz den Nullsatz auf Dividenden aufgrund der Haltedauer von 2 Jahren, sofern diese Voraussetzung nachträglich erfüllt wird und die übrigen Bedingungen eingehalten werden. Da im Zeitpunkt der Ausschüttung innerhalb von 2 Jahren nach Erwerb der Beteiligung aber noch nicht feststeht, ob die 2-jährige Haltedauer auch tatsächlich eingehalten werden wird, wendet die ESTV den Nullsatz noch nicht an. Die schweizerische Gesellschaft muss die Dividende auf der wesentlichen Beteiligung um die Quellensteuer gemäss betreffendem DBA kürzen (wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfängerin kein DBA besteht, wird die Verrechnungssteuer ungekürzt zum Satz von 35 % abgezogen). Nach Ablauf der 2-jährigen Mindestheldauer kann die ausländische Dividendenempfängerin mit Formular 70 bei der ESTV die Rückerstattung der einbehaltenen residualen Verrechnungssteuer beantragen⁷⁰. Eine Sonderfrage stellt sich bezüglich des DBA zwischen der Schweiz und Luxemburg, da dieses den Nullsatz erst nach Ablauf der Haltedauer von 2 Jahren zulässt. Art. 15 Abs. 1 ZBstA stellt diesbezüglich die günstigere Lösung dar, da dieser

60 DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 512 mwH zur Auslegung in der EU. Auch nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.4, gebietet Art. 15 Abs. 1 ZBstA «zumindest im Hinblick auf die Frage der Ansässigkeit» die Anwendung der Dreieckstheorie.

61 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 3.

62 Unter der Mutter-Tochter-Richtlinie sehen verschiedene Mitgliedstaaten der EU eine Haltefrist von einem Jahr vor, oder sie haben ganz darauf verzichtet. Nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.3, steht es den EU-Staaten und der Schweiz auch unter dem ZBstA offen, unilateral eine kürzere Haltedauer vorzusehen oder darauf zu verzichten.

63 KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005) Ziff. 2.b.

64 Die Botschaft geht von «seit mindestens zwei Jahren» aus (Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen [«Bilaterale II»] vom 1.10.2004, BBl 2004, S. 5965 ff., S. 6213).

65 Urteil in den verbundenen Rechtsachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94.

66 Gemäss Advocate General Jacobs besteht der Zweck der Haltefrist darin, die kurzfristige Zusammenführung von nicht berechtigenden Beteiligungen zum Zweck des vorübergehenden Überschreitens der 25 %-Grenze zu verhindern. Dieser Missbrauch kann auch vermieden werden, indem eine Haltefrist von 2 Jahren nach der Dividendenzahlung verlangt wird (Opinion of Advocate General Jacobs delivered on 2 May 1996 [Denkavit Case; ECJ 1996 I 5063]). S. auch DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 513; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.3 mwN; KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 663.

67 Gemäss Art. 3 Abs. 2 Lemma 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie können die Mitgliedstaaten fakultativ eine minimale Haltedauer von bis zu 2 Jahren vorsehen.

68 Dem Vernehmen nach soll der portugiesische Abkommenstext von Art. 15 Abs. 1 ZBstA eine Auslegung im Sinne der Denkavit-Rechtsprechung nicht zulassen, und die ESTV will sich für eine entsprechende Änderung einsetzen.

69 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 5.b.

70 KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005), Ziff. 2.b und c.

den Nullsatz bereits während der Haltedauer vorsieht⁷¹. Dividenden an eine luxemburgische Gesellschaft unterliegen somit während der ersten 2 Jahre nach Erwerb einer Quellensteuer von 5 % gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a (i) des DBA Luxemburg, die nach Ablauf der Haltedauer von 2 Jahren von der luxemburgischen Gesellschaft bei der ESTV zurückgefordert werden kann.

4.2.2 Ansässige, der Körperschaftssteuer unterliegende Kapitalgesellschaften

Art. 15 Abs. 1 ZBstA ist nur anwendbar auf Kapitalgesellschaften. Darunter fallen gemäss Fussnote zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA für die Schweiz Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Kommanditaktiengesellschaften. Ausgeschlossen sind somit insbesondere Genossenschaften⁷². Eine entsprechende Auflistung der Gesellschaftstypen, welche in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten unter den Begriff der Kapitalgesellschaft fallen, fehlt im Abkommen. Die ESTV hat eine entsprechende Anfrage an die EU-Kommissionsdienste gestellt. Da sie noch keine Liste erhalten hat, stellt sie bis auf weiteres auf den Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie ab⁷³. Dieser Anhang enthält eine Liste der unter Art. 2 Bst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie fallenden Gesellschaften. Diese Liste wurde nach der EU-Erweiterung ergänzt.

Nach dem Wortlaut ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA nur auf Gesellschaften anwendbar. Betriebsstätten werden im Gegensatz zu Abs. 2 nicht erwähnt. Auch aus einem Vergleich mit der Mutter-Tochter-Richtlinie kann wohl keine Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Betriebsstätten abgeleitet werden, da die entsprechende Ausdehnung der Richtlinie erst nach Abschluss der Verhandlungen mit der Schweiz erfolgt ist. Obwohl eine Ausdehnung auf Betriebsstätten durchaus wünschbar erscheint, ist deren praktische Bedeutung als wohl eher gering einzuschätzen. Der Einbezug der Betriebsstätten nach Art. 1 Abs. 1 der erweiterten Mutter-Tochter-Richtlinie beschränkt sich auf EU-Betriebsstätten von EU-Gesellschaften, die mit oder ohne EU-Betriebsstätte Anspruch auf Befreiung von Quellensteuern auf Dividendenausüttungen anderer EU-Gesellschaften haben. Gleiches hat auch für schweizerische Gesellschaften zu gelten. Empfängt beispielsweise eine deutsche Betriebsstätte einer schweizerischen Gesellschaft berechtigte Dividendeneinkünfte von einer Gesellschaft eines anderen

EU-Staates, darf dieser andere EU-Staat gestützt auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA die Dividendenzahlung nicht besteuern bzw. hat sie freizustellen⁷⁴.

Sowohl bei der ausschüttenden als auch bei der empfangenden Gesellschaft muss es sich um eine Kapitalgesellschaft handeln. Die eine muss in einem Mitgliedstaat der EU und die andere in der Schweiz steuerlich ansässig sein, ohne aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat in diesem Drittstaat ansässig zu sein (tiebreaker rule des DBA iSv Art. 4 Abs. 3 OECD-MA)⁷⁵. Massgebend ist somit die Ansässigkeit nach internem Recht unter Berücksichtigung der DBA⁷⁶. Die tiebreaker rule im DBA mit Drittstaaten entfaltet somit eine Wirkung auf die Anwendbarkeit des ZBstA. Eine solche Drittwirkung der tiebreaker rule ist ansonsten im schweizerischen Recht weder nach internem noch nach Abkommensrecht vorgesehen. Wenn etwa eine schweizerische Gesellschaft eine Dividende an eine in Deutschland nach internem Recht ansässige Muttergesellschaft bezahlt, welche aufgrund des DBA zwischen Deutschland und den USA als in den USA ansässig gilt, kann die Befreiung von der schweizerischen Verrechnungssteuer aufgrund von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht beansprucht werden. Dagegen ist auf diese Dividende das DBA zwischen der Schweiz und Deutschland anwendbar, weil das DBA Deutschland-USA keine Drittwirkung auf die Anwendbarkeit des DBA Schweiz-Deutschland entfaltet⁷⁷.

Schliesslich ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA nur anwendbar, wenn beide Kapitalgesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen. Zu diesem Punkt und zum Vorbehalt der Vorschriften über den Missbrauch und den Betrug folgen in den Abschn. 6 und 7 ausführliche Bemerkungen.

4.3 Rechtsfolge

Die Rechtsfolge von Art. 15 Abs. 1 ZBstA besteht darin, dass der Quellenstaat die Dividenden nicht besteuern darf, weder durch Abzug an der Quelle noch durch Er-

71 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 5.b.

72 Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 9.a, fallen auch spezialgesetzliche schweizerische Aktiengesellschaften des öffentlichen Rechts unter den Begriff der Kapitalgesellschaft.

73 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 9.b.

74 Vgl. zu den verschiedenen Konstellationen der Zahlungen an eine Betriebsstätte OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.5.

75 Vgl. auch Art. 2 Abs. 1 Bst. b Mutter-Tochter-Richtlinie.

76 Die Auslegung des Ansässigkeitsbegriffes erfolgt gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 6, analog jener, die im Rahmen von Art. 4 Abs. 1 und 3 des OECD-MA, des Kommentars zum OECD-MA und der entsprechenden Bestimmungen in den von der Schweiz abgeschlossenen DBA angewendet wird.

77 Vgl. zu den verschiedenen Konstellationen der dual resident companies OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.6.

hebung im Rahmen einer Veranlagung⁷⁸. Die Schweiz darf demnach auf Dividendenzahlungen von einer schweizerischen Tochtergesellschaft an die in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft keine Verrechnungssteuer erheben. Die Verrechnungssteuerentlastung kann auf Antrag der schweizerischen Gesellschaft im Meldeverfahren an der Quelle erfolgen. Die ESTV stellt dazu auf die Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22.12.2004⁷⁹ ab. Die praktische Durchführung des Meldeverfahrens ist im KS Nr. 10 vom 15.7.2005 geregelt. Die ausschüttende schweizerische Kapitalgesellschaft hat vor Fälligkeit der Dividenden mit Formular 823 C bei der ESTV um eine Bewilligung zur Inanspruchnahme des Meldeverfahrens zu ersuchen. Auf dem Formular ist durch die zuständige ausländische Steuerbehörde bestätigen zu lassen, dass die Dividendenempfängerin in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist, über die erforderliche Beteiligungsquote von mindestens 25 % am Kapital der schweizerischen Gesellschaft verfügt und im Ansässigkeitsstaat ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegt⁸⁰. Gestützt auf das Gesuch erteilt die ESTV die Bewilligung zur Durchführung des Meldeverfahrens für drei Jahre. Damit kann die schweizerische Kapitalgesellschaft die Dividende ungekürzt an die ausländische Muttergesellschaft ausrichten, unter Meldung an die ESTV mit Formular 108 innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit⁸¹. Vor Ablauf der 2-jährigen Haltedauer muss die ausschüttende schweizerische Gesellschaft den Betrag abliefern, der dem im anwendbaren DBA verbleibenden Restsatz der Verrechnungssteuer entspricht (bzw. 35 %, wenn kein DBA anwendbar ist). Die Rückerstattung des abgelieferten Betrages erfolgt nach Ablauf der 2-jährigen Haltedauer auf schriftlichen Antrag des Dividendenempfängers hin mittels Formular 70. Dieses Rückerstattungsverfahren ist auch für die volle Verrechnungssteuer von 35 % anwendbar, wenn

das Meldeverfahren nicht beantragt oder ein entsprechendes Gesuch abgelehnt worden ist⁸².

5 Art. 15 Abs. 2 ZBstA – Zinsen und Lizenzgebühren

Art. 15 Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen

2. Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen und auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch werden Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten im Quellenstaat nicht besteuert, wenn

- diese Gesellschaften mindestens zwei Jahre lang durch eine Beteiligung von mindestens 25 % miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der ersten und der zweiten Gesellschaft hält und
- die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und
- nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen ist und
- alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen und jede die Form einer Kapitalgesellschaft⁴ aufweist.

Sieht jedoch die Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten für einen Mitgliedstaat eine Übergangszeit vor, so wendet dieser Mitgliedstaat die oben beschriebene Regelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren erst nach Ablauf dieser Übergangszeit an.

4 Für die Schweiz beinhaltet der Ausdruck «Kapitalgesellschaft»:

- Aktiengesellschaft/société anonyme/società anonima;
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung/société à responsabilité limitée/società a responsabilità limitata, und
- Kommanditaktiengesellschaft/société en commandite par actions/società in accomandita per azioni.

78 Die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie ist dagegen gemäss Wortlaut auf Quellensteuern beschränkt. Der EuGH legt diesen Begriff jedoch weit aus und schliesst darin auch gewisse im Rahmen einer Veranlagung erhobene Steuern ein (vgl. EuGH vom 8.6.2000 i. S. Epon Europe BV; EuGH vom 4.10.2001 i. S. Athinaiki Zithopia; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.2.1 mwN).

79 SR 672.203.

80 KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005) Ziff. 2.a.

81 Zusammen mit Formular 103 (AG) bzw. 110 (GmbH) für Beschlüsse ordentlicher Generalversammlungen resp. 102 für Beschlüsse von ausserordentlichen Generalversammlungen, vgl. Art. 5 Abs. 1 Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften und KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005) Ziff. 2. b.

82 Wenn die ESTV das Gesuch zur Durchführung des Meldeverfahrens ablehnt, kann von der ESTV ein Entscheid verlangt werden, der innerhalb von 30 Tagen mit Einsprache angefochten werden kann. Auch die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann mit Einsprache angefochten werden. Einspracheentscheide der ESTV sind mit Verwaltungsbeschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrückurskommission anfechtbar, während deren Entscheide letztinstanzlich an das Bundesgericht weitergezogen werden können.

5.1 Definitionen

5.1.1 Zinsen

5.1.1.1 Begriff der Zinsen

Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält keine Definition der Zinsen und verweist diesbezüglich auch nicht auf Art. 7 ZBstA, der detailliert darstellt, was für die Zwecke der Zahlstellensteuer als Zins gilt. Mit Ausnahme von Art. 15 Abs. 2 bezieht sich das gesamte Abkommen einschliesslich der Definition in Art. 7 ZBstA auf Zinsen, welche an natürliche Personen bezahlt werden. Dagegen ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf Zahlungen von Zinsen zwischen verbundenen Unternehmen anwendbar. Art. 7 ZBstA hat einen anderen Normzweck, einen unterschiedlichen Regelungsbedarf wie auch eine völlig abweichende Entstehungsgeschichte. Deshalb wäre es sinnverzerrend, Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf die Zinsdefinition von Art. 7 ZBstA auszurichten. Vielmehr hat sich der Zinsbegriff von Art. 15 Abs. 2 ZBstA an demjenigen der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie zu orientieren. Danach gelten als Zinsen Einkünfte aus Forderungen jeder Art, unabhängig davon, ob diese Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, sowie Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschliesslich der damit verbundenen Aufgelder. Ausgeschlossen sind hingegen Zuschläge für verspätete Zahlungen⁸³. Diese Definition lehnt sich sehr eng an Art. 11 Abs. 3 OECD-MA an. Nach der Richtlinie ist der Quellenstaat jedoch nicht zur Gewährung der Richtlinienvorteile für Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaats als Gewinnausschüttung oder als Zurückzahlung von Kapital behandelt werden, verpflichtet⁸⁴. Zudem wird dem Quellenstaat ganz allgemein die Möglichkeit eröffnet, Zahlungen aus Forderungen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen (partiarische Darlehen) oder die den Gläubiger berechtigen, seinen Anspruch auf Zinszahlungen gegen einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners einzutauschen, von der Steuerbefreiung auszuschliessen⁸⁵. Wenn die Zinsen als Gewinnausschüttungen

qualifiziert werden, ist jedoch bei gegebenen Voraussetzungen die Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar⁸⁶.

5.1.1.2 Anwendungsfälle

Die Schweiz erhebt nur auf wenigen Arten von Zinsen eine Quellensteuer. Die Anwendungsfälle von Art. 15 Abs. 2 ZBstA sind demnach gering, wenn es sich beim Schuldner der Zinsen um eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz handelt (outbound Zinszahlungen), nämlich die Verrechnungssteuer auf Zinscoupons auf Anleihen (Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG), die Verrechnungssteuer auf Zinsen bei Umqualifizierung von konzerninternen Darlehen in Obligationen (10-20-Gläubiger-Regel nach Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG) und die Quellensteuer auf Zinsen für Forderungen, die durch Pfandrechte an schweizerischen Grundstücken gesichert sind (Art. 21 Abs. 2 Bst. a StHG; Art. 51 Abs. 1 Bst. d DBG).

Breitere Anwendung findet Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf Zinsen aus Quellen in EU-Staaten (inbound Zinszahlungen). Denn viele EU-Staaten erheben eine Quellensteuer auf Zinsen, und die meisten DBA der Schweiz mit diesen Staaten reduzieren die Steuer nicht auf null (s. Tabelle 1, S. 32).⁸⁷

5.1.2 Lizenzgebühren

5.1.2.1 Begriff der Lizenzgebühren

Zu den Lizenzgebühren findet sich im ZBstA ebenfalls keine Definition. Nach der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie gelten als Lizenzgebühren Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden sowie Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen⁸⁸. Auch bezüglich Lizenzgebühren orientiert sich die Richtlinie weitgehend am OECD-MA, wobei sie jedoch bezüglich Vergütungen für die Benutzung von Software

83 Art. 2 Bst. a Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

84 Art. 4 Abs. 1 Bst. a Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Unterhalten Zahler und Nutzungsberechtigter zueinander besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren denjenigen Betrag, welchen sie ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, findet die Richtlinie nur auf den letztgenannten Betrag Anwendung. Diese Formulierung von Art. 4 Abs. 2 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie orientiert sich an Art. 11 Abs. 6 und Art. 12 Abs. 4 OECD-MA und entspricht im Wesentlichen dem Drittvergleichs-Grundsatz (dealing at arm's length). Neben der Abweichung von marktüblichen Konditionen sind darunter auch Fälle von Unterkapitalisierungen denkbar.

85 Art. 4 Abs. 1 Bst. b und c Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

86 DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 150. Entsprechend dem Verhältnis zwischen der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie zur Mutter-Tochter-Richtlinie sollte auch bei Art. 15 ZBstA ein Kapitalertrag entweder als Zins (Abs. 2) oder als Dividende (Abs. 1) qualifiziert werden können (OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.1).

87 Vgl. oben, Abschn. 2.4.

88 Art. 2 Bst. b Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

sowie von Ausrüstungen über die Definition in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA hinausgeht⁸⁹.

5.1.2.2 Anwendungsfälle

Da die Schweiz keine Quellensteuern auf Lizenzgebühren erhebt, findet sich im internen Steuerrecht auch keine Legaldefinition. Mangels Quellensteuer hat Art. 15 Abs. 2 ZBstA keine Bedeutung für Lizenzgebühren aus schweizerischer Quelle (outbound Lizenzgebühren).

Dagegen findet Art. 15 Abs. 2 ZBstA Anwendung auf inbound Lizenzgebühren, da viele EU-Staaten eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erheben und nur wenige DBA der Schweiz mit diesen Staaten diese Steuer auf null reduzieren (s. Tabelle 1, S. 32)⁹⁰.

5.2 Verbundene Unternehmen

5.2.1 Direkte Beteiligung von 25 % mit Haltedauer von 2 Jahren

5.2.1.1 Direkte Beteiligung (Empfängerin ist Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaft)

Nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA und nach der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie gilt als verbundenes Unternehmen dasjenige, das mit einem anderen durch eine mindestens 25%ige Kapitalbeteiligung verbunden ist⁹¹. Dazu zählen einerseits Mutter-Tochter-Verhältnisse, bei welchen die Mutter mindestens 25 % an der Tochter hält, sowie andererseits Schwestergesellschaften, an welchen eine gemeinsame Muttergesellschaft zu je mindestens 25 % beteiligt ist. Diese Definition des Begriffs «verbundenes Unternehmen» ist sehr eng gefasst und beinhaltet bloss zweistufige Beteiligungsverhältnisse, nicht jedoch solche zwischen beispielsweise Enkel- und Grossmutterge-

sellschaften⁹² oder solche mit noch weiter entfernten, mittelbaren Beteiligungsbeziehungen. Sie entspricht auch nicht der breiteren Definition von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA⁹³.

Bei Zahlungen zwischen Schwestergesellschaften ist bei der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie unklar, ob die Muttergesellschaft ebenfalls in der EU ansässig sein muss⁹⁴. Nach dem Wortlaut des ZBstA ist es nicht erforderlich, dass die Muttergesellschaft in der EU oder der Schweiz ansässig ist. Auch der Sinn und Zweck der Norm macht eine solche einschränkende Auslegung nicht erforderlich. Es darf wohl angenommen werden, dass die Vertragsparteien es ausdrücklich festgelegt hätten, wenn sie eine solche Einschränkung hätten vereinbaren wollen.

5.2.1.2 Haltedauer von 2 Jahren

Die Haltedauer von 2 Jahren ist in Art. 15 Abs. 2 ZBstA ausdrücklich vorgeschrieben. Die Botschaft zum ZBstA geht davon aus, dass die Gesellschaften durch eine Beteiligung von 25 % oder mehr seit mindestens 2 Jahren miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die eine direkte Beteiligung von 25 % oder mehr am Gesellschaftskapital der ersten und der zweiten Gesellschaft seit mindestens 2 Jahren hält⁹⁵. Demgegenüber enthält Art. 15 Abs. 2 ZBstA das Wort «seit» nicht. Entsprechend ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA einer Auslegung im Sinne des Denkvit-Entscheidendes des EuGH⁹⁶ zugänglich, so dass die 2-Jah-

89 Die Definition der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie entspricht jener des OECD-MA in der Fassung von 1977 (kritisch dazu BROKELIND, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, S. 253 ff.).

90 Vgl. oben, Abschn. 2.4.

91 Nach der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie kann der Mitgliedstaat alternativ auf die Stimmrechte abstellen. Beim ZBstA wird nur bezüglich Schwestergesellschaften eine Beteiligung am Kapital ausdrücklich verlangt, nicht jedoch im Mutter-Tochter-Verhältnis. Daraus kann aber wohl nicht geschlossen werden, dass auch für das Mutter-Tochter-Verhältnis die Kapitalquote anwendbar ist (vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.3.1).

92 A. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.3.1, die aus dem Fehlen des Wortes «direkt» in Art. 15 Abs. 2 Lemma 1 ZBstA und aufgrund einer Auslegung nach dem Wortlaut schliessen, dass auch Zahlungen an die Grossmutter- bzw. Enkelgesellschaft als Zahlungen an miteinander verbundene Gesellschaften zu qualifizieren sind. Dass Zahlungen zwischen Grossmutter- und Enkelgesellschaft nicht befreit sein sollen, wird auch für die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie kritisiert (vgl. DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 145 f.).

93 Art. 9 Abs. 1 OECD-MA geht von verbundenen Unternehmen aus, wenn das eine Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen beteiligt ist.

94 Vgl. DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 146. BROKELIND, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, S. 257, geht ohne nähere Begründung davon aus, dass die Muttergesellschaft in der EU ansässig sein muss.

95 Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») vom 1.10.2004, BBl 2004, S. 5965 ff., S. 6213 f.

96 Vgl. oben, Abschn. 4.2.1.

resperiode auch nach der Zins- bzw. Lizenzzahlung des verbundenen Unternehmens erfüllt werden kann⁹⁷.

5.2.2 Ansässige, der Körperschaftssteuer unterliegende Kapitalgesellschaften oder Betriebsstätten

5.2.2.1 Kapitalgesellschaften

Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält wie Abs. 1 eine Fussnote, welche für die Schweiz den Begriff der Kapitalgesellschaft definiert. Für die EU-Mitgliedstaaten fehlt eine solche Auflistung, wie oben ausgeführt⁹⁸.

5.2.2.2 Betriebsstätten

Im Gegensatz zu Abs. 1 ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA ausdrücklich auch auf Betriebsstätten anwendbar. Der Begriff der Betriebsstätte wird nicht definiert. Die Mutter-Tochter-Richtlinie versteht unter einer Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausgeführt wird⁹⁹. Diese Definition orientiert sich an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Demgegenüber scheint die Vertreter-Betriebsstätte von der Richtlinie nicht erfasst zu werden, was von der Lehre teilweise kritisiert wird¹⁰⁰.

Art. 15 Abs. 2 ZBstA findet keine Anwendung, wenn Zinsen oder Lizenzgebühren durch eine oder an eine in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats bzw. der Schweiz gezahlt werden. Dagegen enthält Art. 15 Abs. 2 ZBstA keine Einschränkung, dass auch das Stammhaus (Hauptsitz) in der EU oder der Schweiz gelegen sein muss. Im Gegensatz

dazu ist die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie ausdrücklich nur anwendbar auf die in einem Mitgliedstaat ansässige Betriebsstätte einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft¹⁰¹. Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften profitieren nicht von der Befreiung. Es bleibt abzuwarten, wie die ausländischen Behörden Art. 15 Abs. 2 ZBstA in diesem Punkt anwenden werden. Es ist schwer vorstellbar, dass etwa die italienischen Behörden Zinszahlungen aus italienischer Quelle an eine schweizerische Betriebsstätte einer US-amerikanischen Gesellschaft befreien, nicht dagegen Zinszahlungen an eine englische Betriebsstätte einer US-amerikanischen Gesellschaft. Aufgrund des Wortlautes der Bestimmung müsste die Entlastung jedoch gewährt werden¹⁰². Auch nach Sinn und Zweck der Norm drängt sich keine einschränkende Auslegung auf. Denn die Quellensteuerbefreiung setzt voraus, dass die Betriebsstätte gewinnsteuerpflichtig ist und die Zinsen bzw. Lizenzgebühren besteuert werden. Da somit sichergestellt ist, dass der Ertrag im einen Vertragsstaat besteuert wird, sollte der andere Vertragsstaat auch verpflichtet sein, die Zahlung von der Besteuerung auszunehmen.

In der EU wird eine Betriebsstätte nur insoweit als Zahler von Zinsen und Lizenzgebühren behandelt, als die entsprechenden Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem sie gelegen ist, für sie eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen¹⁰³. Eine Betriebsstätte wird als Nutzungsberechtigter¹⁰⁴ der Zinsen und Lizenzgebühren behandelt, wenn die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, aufgrund deren/dessen Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren geleistet werden, mit der Betriebsstätte in einem konkreten Zusammenhang stehen und wenn diese Zinsen und Lizenzgebühren im Betriebsstättenstaat der Körperschaftssteuer unterliegen¹⁰⁵. Es ist davon auszugehen, dass die EU-Staaten diese Praxis auch auf das Verhältnis zur Schweiz unter dem ZBstA anwenden werden (vgl. unten Abschn. 6.3.2).

97 Gl. M. KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 664; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.3. Den Mitgliedstaaten der EU steht es frei, die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie nicht anzuwenden, wenn die in Art. 3 Bst. b der Richtlinie genannten Voraussetzungen (z. B. 25 % Mindestbeteiligung) nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 2 Jahren erfüllt waren (Art. 1 Abs. 10 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie). Ob infolge der Ähnlichkeit dieser Regelung mit jener in Art. 3 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie die Aussage des Denkvit-Urteils entsprechend gilt, wonach die Einhaltung der Zweijahresfrist auch nach der zu befreienden Zahlung erfolgen kann, ist in der europäischen Lehre umstritten (befürwortend DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 151; kritisch WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 24).

98 Die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie umfasst die Unternehmen eines Mitgliedstaats, welche eine der im Richtlinienanhang aufgelisteten Rechtsformen aufweisen, steuerlich in einem Mitgliedstaat ansässig sind und dort der jeweiligen Körperschaftssteuer unterliegen (Art. 3 Bst. a Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie).

99 Art. 3 Bst. c Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

100 Vgl. die Diskussion bei DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 147 f.

101 Art. 1 Abs. 8 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

102 Vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.5. Dagegen sind KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 665, der Ansicht, dass vom Abkommen nur Betriebsstätten von EU- bzw. schweizerischen Kapitalgesellschaften, deren Geschäftsleitung in der EU bzw. der Schweiz liegt, erfasst werden (so im Ergebnis auch HUBER/HELBING/KUBAILE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, S. 826; SIDLER/WETLI, Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, S. 95).

103 Art. 1 Abs. 3 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

104 Vgl. unten, Abschn. 5.2.3.

105 Art. 1 Abs. 5 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

5.2.2.3 Steuerliche Ansässigkeit und keine Ansässigkeit in einem Drittstaat

Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält die gleiche Ansässigkeitsklausel wie Abs. 1 (vgl. oben, Abschn. 4.2.2). Sie wird jedoch erweitert um die Betriebsstätte.

5.2.2.4 Subject-to-tax-Klausel

Nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA müssen «alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen». Die Formulierung «alle Gesellschaften» ist nicht glücklich. Aus dem Wort «alle» könnte geschlossen werden, dass auch die Muttergesellschaft bei Zahlungen zwischen Schwestergesellschaften unbeschränkt steuerpflichtig sein müsste¹⁰⁶. Dies entspricht aber nicht Sinn und Zweck der Norm. Auch der Satzzusammenhang, welcher im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren hinweist, macht für eine beherrschende Muttergesellschaft, welche die angesprochenen Zinsen und Lizenzgebühren gerade nicht vereinnahmt, wenig Sinn. Mit «alle» sind die zahlende und die empfangende Gesellschaft gemeint. Ferner ist die Anwendung der Bestimmung auf Betriebsstätten wie bei der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie unklar. Es ist wohl zu verlangen, dass die Betriebsstätte, welche die Zinsen und Lizenzgebühren empfängt, unbeschränkt steuerpflichtig ist¹⁰⁷. Warum auch das Stammhaus im Sitzstaat unbeschränkt steuerpflichtig sein soll, ist nicht ersichtlich. Denn die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie hat zum Ziel, die Doppelbesteuerung wie auch die doppelte Nichtbesteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren zu vermeiden¹⁰⁸.

Zur unbeschränkten Steuerpflicht und zum Vorbehalt der Vorschriften über den Missbrauch und Betrug folgen in den Abschn. 6 und 7 ausführliche Bemerkungen.

5.2.3 Nutzungsberechtigung

Die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie ist ausdrücklich nur anwendbar auf die an den Zinsen und Lizenzgebühren nutzungsberechtigte Gesellschaft bzw. Betriebs-

stätte. Als Nutzungsberechtigter der Zinsen und Lizenzgebühren wird nur ein Unternehmen behandelt, das die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter, für eine andere Person erhält¹⁰⁹. Art. 15 Abs. 2 ZBstA erwähnt dagegen die Nutzungsberechtigung nicht ausdrücklich als Voraussetzung. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die ausländischen Behörden diese Voraussetzung auch im Verhältnis zur Schweiz anwenden werden¹¹⁰.

5.3 Rechtsfolge

5.3.1 Steuerbefreiung

Für die grenzüberschreitend geleisteten Zins- und Lizenzgebühren, bei denen Zahler und Nutzungsberechtigter in unterschiedlichen Mitgliedstaaten bzw. der Schweiz ansässig bzw. gelegen sind, verlangt Art. 15 Abs. 2 ZBstA wie die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie eine an den Quellenstaat gerichtete umfassende Verpflichtung zur Befreiung von allen in diesem Mitgliedstaat erhebenden Steuern, und zwar unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden¹¹¹.

5.3.2 Nachweispflichten und Rückerstattung

5.3.2.1 Schweizerische Quelle

Auf Lizenzgebühren erhebt die Schweiz keine Quellensteuer. Bei der auf gewissen Zinsen erhobenen Verrechnungssteuer wird die Entlastung mittels Meldeverfahren gewährt. Auch die Entlastung von der Quellensteuer auf Hypothekarzinsen erfolgt an der Quelle¹¹².

5.3.2.2 Quelle in EU-Mitgliedstaat

Wie die EU-Mitgliedstaaten Art. 15 Abs. 2 ZBstA umsetzen werden, ist noch weitgehend unbekannt. Es ist

106 Soweit ersichtlich, scheint eine solche Auslegung nicht der Definition von Art. 3 Bst. a der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie zu entsprechen. Dieser definiert als Unternehmen eines Mitgliedstaats jedes Unternehmen, das der Körperschaftsteuer unterliegt, wobei mit dem Begriff Unternehmen wohl bloss entweder die zahlende oder die empfangende Gesellschaft gemeint ist.

107 So DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 149, und WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 21, für die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

108 Vgl. Ziff. 3 Präambel der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie und dazu WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 21.

109 Art. 1 Abs. 4 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Vgl. dazu WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 22 f.; BROKELIND, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, S. 256 f.; DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 148 f.; TROIANO, The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective, S. 328.

110 Im Übrigen erachtet die ESTV bei den Dividenden die Nutzungsberechtigung als Voraussetzung für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA; vgl. dazu die Ausführungen unten, Abschn. 7.2.

111 Art. 1 Abs. 1 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Die Klarstellung, dass auch durch Veranlagung erhobene Steuern erfasst werden, fehlt zwar in Art. 15 Abs. 2 ZBstA. Daraus kann aber nicht auf ein absichtliches Abweichen von der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie geschlossen werden (OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.2).

112 Vgl. oben, Abschn. 5.1.1.2.

davon auszugehen, dass sie dasselbe Verfahren anwenden werden wie unter der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Nach dieser können Mitgliedstaaten die Freistellung der Steuern auf Zinsen und Lizenzgebühren von der Erfüllung umfassender formeller Nachweispflichten abhängig machen. So kann der Quellenstaat vom freistellenden, zins- oder lizenzzahlenden Unternehmen eine Bestätigung über die Erfüllung der in der Richtlinie genannten Voraussetzungen verlangen¹¹³, welche Folgendes zu umfassen hat¹¹⁴:

- eine Ansässigkeits- bzw. Belegenheitsbestätigung der Steuerbehörde des Mitgliedstaats des empfangenden Unternehmens bzw. der Betriebsstätte;
- einen Nachweis der Nutzungsberechtigung des empfangenden Unternehmens bzw. der Betriebsstätte;
- einen Nachweis, dass das empfangende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte einer Körperschaftssteuer unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein;
- die Angabe der Mindestbeteiligung;
- einen Nachweis der Dauer des Bestehens der Mindestbeteiligung.

Darüber hinaus dürfen die Mitgliedstaaten die Angabe des Rechtsgrunds für die Zahlung verlangen (z. B. Darlehens- oder Lizenzvertrag), und weiter kann der Quellenstaat die Befreiung davon abhängig machen, dass er vorgängig eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat¹¹⁵.

Hat die zahlende Unternehmung eine Steuer einbehalten, sieht die Richtlinie einen Erstattungsanspruch des empfangenden Unternehmens vor¹¹⁶. Die Antragsfrist für eine solche Erstattung beträgt mindestens 2 Jahre. Der Quellenstaat hat die Steuer innerhalb eines Jahres seit Erhalt des ordnungsgemäss ausgefüllten Antrags zu erstatten und, sofern dies nicht innert Jahresfrist erfolgt, zu verzinsen¹¹⁷.

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, S. 201 ff.
- Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, FStR 2001, S. 58 ff.
- BEHNISCH URS, Auswirkungen der Bilateralen II auf das Schweizerische Steuerrecht, AJP 2005, S. 947 ff.
- Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996

BEUSCH MICHAEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005 (zit.: BSK VStG)

BROKELIND CÉCILE, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, European Taxation 2004, S. 252 ff.

- Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive, EC Tax Review 2003, S. 158 ff.

BURRI ANITA, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 204 ff.

BUSIN CHRISTOPH/VOCK MATHIAS ERIK, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften, ST 2002, S. 624 ff.

DANON ROBERT/GLAUSER PIERRE-MARIE, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, Intertax 2005, S. 503 ff.

DISTASO MARCELLO/RUSSO RAFFAELE, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, European Taxation 2004, S. 143 ff.

ENGELEN FRANK, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004

GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/JAUSSI THOMAS, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, StR 2005, S. 818 ff. und 930 ff.

HELMINEN MARJAANA, Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive, EC Tax Review 2000, S. 161 ff.

HINNY PASCAL, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, S. 165 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantones und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Strafverfahrensrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001

HUBER MARKUS F./HELBING ANDREAS/KUBAILE HEIKO, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 2004, S. 819 ff.

HULL HOWARD R., EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland: Swiss Outbound Dividends, ST 2005, S. 178 ff. und BIFD 2005, S. 63 ff.

113 Art. 1 Abs. 11 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

114 Art. 1 Abs. 13 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

115 Art. 1 Abs. 12 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

116 Art. 1 Abs. 15 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

117 Art. 1 Abs. 16 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

- KESSLER WOLFGANG/EICKER KLAUS/OBSER RALPH, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, S. 658 ff.
- LEHNER MORIS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003 (zit.: DBA-Kommentar)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- OBERSON XAVIER, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», BIFD 2005, S. 108 ff.
- La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 213 ff.
- OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, vorgehen in ASA 74 (2005/06)
- PFUND ROBERT, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971
- PFUND ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996
- RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: BSK FusG)
- SCHMALENBACH KIRSTEN, in: Christian Callies/Matthias Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. A., Neuwied/Kriftel 2002 (zit.: Kommentar EU-Vertrag)
- SCHMIDT CHRISTIAN/BLÖCHLE DANIEL/WUERMLI RICHARD, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, IStR 2002, S. 630 ff.
- SIDLER SONJA/WETLI ROGER, Bilaterale II, Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, ST 2005, S. 91 ff.
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1 - 4, Basel, Loseblattsammlung
- TISCHBIREK WOLFGANG, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003 (zit.: DBA-Kommentar)
- TROIANO PAOLO, The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective, Intertax 2004, S. 325 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 51 ff.
- Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, FStR 2002, S. 34 ff.
- WEBER DENNIS, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, EC Tax Review 2000, S. 21 ff.

Rechtsquellen

- Abkommen vom 26.10.2004 in Form eines Briefwechsels 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, SR 0.641.926.81 sowie ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 30
- Beschluss 2004/911/EG des Rates vom 2.6.2004 über die Unterzeichnung des Zinsbesteuerungsabkommens, ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 28
- Bundesgesetz vom 17.12.2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft, SR 641.91
- Freizügigkeitsabkommen, Abkommen vom 21.6.1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (mit Anhängen, Prot. und Schlussakte), SR 0.142.112.681
- Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 7 vom 13.1.2004, S. 41

Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 38

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49

Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6

Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (vom 22.12.2004), SR 672.203

Wiener Übereinkommen vom 23.5.1969 über das Recht der Verträge, SR 0.111 (zit.: WÜRV)

den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)

Wegleitung EU-Zinsbesteuerung, Wegleitung der ESTV zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 24.6.2005)

Materialien

Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») vom 1.10.2004, BBl 2004, S. 5965 ff.

Praxisanweisungen

KS Nr. 10, Kreisschreiben Nr. 10 der ESTV – Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Artikel 15 Absatz 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (vom 15.7.2005, Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22.12.2004)

KS Nr. 9, Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998)

MB Leistungsempfänger, Merkblatt S-02.141 der ESTV – Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer (Februar 2001)

Wegleitung Dividendenzahlungen, Wegleitung der ESTV betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und

Heidi Friedrich-Vache,

Verbrauchssteuerkonforme Umsatzbesteuerung von Finanzdienstleistungen

Plädoyer für die Abschaffung unechter Steuerbefreiungen

Diss. rer. pol., Universität Erlangen-Nürnberg, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Bd. 21, Köln 2005

Rezensent: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Inhalt

1	Einleitung
2	Struktur und inhaltliche Schwerpunkte
2.1	Überblick
2.2	Grundlagenteil
2.3	Cashflow-System mit TCA
2.4	Bedeutung der Wertschöpfung für die Umsatzsteuer
2.5	Finanzdienstleistungen als «Verbrauchsgüter»
3	Würdigung

1 Einleitung

Das Umsatzsteuerrecht in den Mitgliedstaaten der EU und das schweizerische Mehrwertsteuerrecht sehen grundsätzlich das Recht des steuerpflichtigen Unternehmers auf Vorsteuerabzug vor, nehmen ihm aber dieses Recht, soweit Vorleistungen für unecht befreite Umsätze verwendet werden. Rechtsgrundlage in der EU bildet namentlich der Art. 17 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG vom 17. Mai 1977), wonach der steuerpflichtige Unternehmer nur zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, «soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden (...)». Die Umsetzung dieser Bestimmungen finden sich im deutschen Recht namentlich im § 15 Abs. 2 iVm § 15 Abs. 3 UStG (Umsatzsteuergesetz, Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005, BGBl I, S. 386). Eine ähnliche Ordnung kennt das schweizerische Recht in den Art. 17 und 18 MWSTG, wobei die Schweiz als Nichtmitglied an die Richtlinienvorgaben der EU selbstverständlich nicht gebunden ist.

Gemäss Art. 13 C. der sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, u. a. für die Besteuerung der Finanzdienstleistungen zu optieren. Sie können den Umfang des Optionsrechts einschränken und die Modalitäten seiner Ausübung bestimmen. Davon teilweise Gebrauch gemacht hat Deutschland mit der Regelung des Verzichts auf Steuerbefreiungen im § 9 UStG. Sehr weitgehende Optionsmöglichkeiten für die Versteuerung ausgenommener Umsätze sieht das schweizerische Recht im Art. 26 MWSTG vor.

Die unechten Befreiungen stehen in einem Spannungsverhältnis zu den zentralen, das Mehrwertsteuersystem europäischer Prägung charakterisierenden Prinzipien. Es wird daher seit Jahren, namentlich im Hinblick auf Finanzdienstleistungen, diskutiert, wie die aus der unechten Befreiung der Finanzdienstleistungen resultierenden Nachteile beseitigt werden können. Die Dissertation von Heidi Friedrich-Vache hat diese Reformansätze zum Gegenstand. Ihrer Arbeit sind bereits verschiedene kritische Studien vorangegangen. Zu nennen sind namentlich die

35 Beiträge, die im Rahmen des 57. IFA-Kongresses in Sydney ausgearbeitet wurden, dessen Generalthema II den Verbrauchssteuern und Finanzdienstleistungen gewidmet war (Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXVIIIb, The Hague/London/New York 2003). Speziell hingewiesen sei auf die Länderberichte von Markus V. Föllmi für die Schweiz (S. 731 ff.) und Wolfram Reiss für Deutschland (S. 351 ff.). Erwähnt seien weiter die Studie von Satya Poddar und Morley English zum Thema Taxation of Financial Services under a value-added tax: Applying the Cash-flow Approach (National Tax Journal, Vol. 50 No.1, 1997, S. 89 - 112) sowie die Arbeiten von Ralph-Erich Schmidt, Die Umsatzbesteuerung der Bankleistung im Einlagen- und Kreditgeschäft, Diss. rer. pol. Freiburg i. Br., Frankfurt a. M. etc. 2003 und von Antje Weber, Umsatzbesteuerung von Finanzdienstleistungen der Banken und Finanzinstitute, Diss. rer. pol. Erlangen-Nürnberg 2004.

2 Struktur und inhaltliche Schwerpunkte

2.1 Überblick

Die rund 300 Seiten umfassende Arbeit ist in folgende sechs Kapitel gegliedert:

Einführung (Kapitel I); Grundlagen (Kapitel II); Betrachtung des Cash-flow Systems mit Tax Calculation Account (TCA) als Vorschlag zur Umsatzsteuerpflicht von Finanzdienstleistungen innerhalb der EU (Kapitel III); Bedeutung der Wertschöpfung für die Umsatzsteuer (Kapitel IV); Finanzdienstleistungen als «Verbrauchsgüter» (Kapitel V); Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick (Kapitel VI).

Im ersten Kapitel beschreibt die Autorin die bisherige Befreiung von Finanzdienstleistungen und Reformbestrebungen, zeigt die Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit auf und erschliesst die Vorgehensweise der Untersuchung.

Das zweite Kapitel analysiert die Bedeutung der umsatzsteuerlichen Strukturprinzipien für Finanzumsätze, die gegenwärtige Nichtbesteuerung im Geld- und Kapitalverkehr und die Problematik der Steuerbefreiungen für Finanzdienstleistungen.

Das dritte Kapitel untersucht das Cashflow-System mit TCA als Vorschlag zur Umsatzsteuerpflicht von Finanzdienstleistungen innerhalb der EU. Dargelegt werden die Grundgedanken eines Cashflow-Systems für Finanzdienstleistungen und die Ziele des weiterentwickelten Cashflow-Grundmodells zum TCA-System. Eine bewertende

Beurteilung der Cashflow-Methode mit TCA als Problemlösung schliesst das Kapitel ab.

Im vierten Kapitel wird die Bedeutung der Wertschöpfung für die Umsatzsteuer herausgearbeitet. Die Autorin geht der Frage «Cash-flow Umsatzsteuer als Steuer auf den Verbrauch?» nach und setzt sich mit der Berechtigung der Marge als Entgelt auseinander.

Finanzdienstleistungen als «Verbrauchsgüter» sind Gegenstand des fünften Kapitels; behandelt wird die Frage nach der Rechtfertigung der gesetzlichen Steuerfreiheit finanzieller Dienstleistungen, das «Entgelt» im Kreditgeschäft, im Einlagengeschäft und im Wertpapiergeschäft. Es folgen die Verteidigung der Steuerfreiheit im Lichte des Verbrauchssteuergedankens und konzeptionelle Änderungsvorschläge.

Das sechste Kapitel fasst die Ergebnisse der Studie zusammen.

Die Arbeit ist unter verschiedensten Aspekten interessant. Sie macht den Diskussionsstand in Deutschland und teilweise darüber hinaus in der EU transparent, und sie zeigt die Hürden auf, die sich der Reform des als unbefriedigend erkannten Mehrwertsteuerrechts betreffend Finanzdienstleistungen entgegenstellen. Da die Rechtslage in Deutschland hinsichtlich Umsatzsteuer betreffend Finanzdienstleistungen derjenigen in der Schweiz betreffend Mehrwertsteuer ähnlich ist, wenn auch in der Schweiz – wie übrigens in den meisten EU-Staaten – anders als nach deutschem Umsatzsteuergesetz (UStG) kein Optionsrecht im Bereich der Finanzdienstleistungen besteht (Art. 18 Ziff. 19 Bst. a - g iVm Art. 26 Abs. 1 MWSTG; siehe Branchenbroschüre Nr. 14, Finanzbereich [Banken, Vermögensverwalter, Finanzgesellschaften, Effektenhändler, Fondsgesellschaften u. ä.; SR 610.540-14], S. 9), ist die Arbeit auch für die in der Schweiz stattfindende Diskussion von Interesse.

Im Folgenden sollen die Grundzüge der Argumentation dargestellt werden, soweit das der enge zur Verfügung stehende Raum ermöglicht.

2.2 Grundlagenteil

Nach einem Blick auf die bisherige Ausgestaltung der unechten Befreiung von Finanzdienstleistungen und auf die Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit (Kapitel I) wird im Grundlagenteil (Kapitel II) zunächst die Bedeutung der umsatzsteuerrechtlichen *Strukturprinzipien für Finanzumsätze* vorgestellt. Die von der Autorin behandelten Grundsätze können als gemeineuropäische Grundpfeiler der Mehrwertsteuer bezeichnet werden: Es geht namentlich um das Verständnis der Umsatzsteuer als Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuer-

abzug, um den Neutralitätsgrundsatz und den Verbrauchssteuergedanken. «Da die Umsatzsteuer ungeachtet der Erhebungstechnischen Ausgestaltung als Verkehrssteuer, von ihrer Belastungskonzeption und Wirkung her eine (indirekte und allgemeine) Verbrauchssteuer (Konsumsteuer) ist, muss der Verbrauch als tatsächlicher Vorgang auch der Anknüpfungspunkt für die Besteuerung sein. (...) Steuergut der Umsatzsteuer, welches als besteuertungswürdig erkannt und rechtlich normiert ist, sind demnach unbestreitbar die konsumtiven Einkommens- und/oder Vermögensverwendungen des Verbrauchers für «verbrauchsfähige Leistungen», wohingegen der Umsatz der Unternehmer das Steuerobjekt beschreibt. Auch das BVerfG bestätigt in zwei Urteilen, dass allein «die Kaufkraft (...) des Konsumenten» durch die Umsatzsteuer betroffen ist (...)» (S. 20 und 21). Interessant ist hier die Auseinandersetzung mit den Folgen der unechten Befreiung der Finanzdienstleistungen. Sie «bedeuten, dass diese Dienstleistungen geringer besteuert werden als andere Güter und Dienstleistungen. (...). Der effektive Steuersatz für die Finanzdienstleistungen wird (...) determiniert durch den Wert der Eingangsumsätze der Finanzinstitute und nicht durch den Wert der Ausgangsumsätze» (S. 22). Die Autorin schließt aus der Tatsache der überwiegenden Steuerbefreiungen auf die grundsätzliche Steuerbarkeit dieser Leistungen nach dem § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wobei sie zwar von der Erbringung von Dienstleistungen ausgeht, die grundsätzlich Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn darstellen, den Begriff Verbrauch aber «bewusst nicht verwendet» (S. 23). In der Folge beschreibt sie (S. 23 - S. 35) die positivrechtliche Behandlung der Finanzdienstleistungen nach deutschem Recht (Kreditgeschäfte [§ 4 Nr. 8a UStG]; Einlagengeschäfte [§ 4 Nr. 8d UStG]; Wertpapiergeschäfte [§ 4 Nr. 8e UStG]) und setzt sich dann (noch vorläufig) mit der Frage nach dem Margencharakter typischer Finanzdienstleistungen auseinander (S. 35 ff.).

In der Folge (S. 38 ff.) wird die Problematik der (unechten) Steuerbefreiungen für Finanzdienstleistungen analysiert. Scharf ins Gericht geht die Autorin mit dem *Vorsteuerabzugsverbot*. Sie hält fest, die Versagung des Vorsteuerabzugs sei als generelle Problematik von unechten Steuerbefreiungen im Schrifttum oftmals untersucht und dabei überwiegend als systemwidrig kritisiert worden. Hinsichtlich der Banken falle noch besonders ins Gewicht, dass die unechten Befreiungen der Finanzdienstleistungen Leistungen betreffen, die vornehmlich von Unternehmen nachgefragt würden. Vorgebrachte «steuerpolitische Erwägungen», wonach Wirtschaftszweigen, die selbst nicht der Besteuerung mit ihren Leistungen unterlägen, keine Entlastung durch Erstattung der Umsatzsteuer auf ihre Eingangsleistungen zu gewähren sei, ent-

behrten angesichts einer Steuer, die auf die Belastung des Endverbrauchers ziele, rational jeder Begründung (S. 41). Was die Analyse der Auswirkungen betrifft, wird unterschieden zwischen Finanzdienstleistungen an den Endverbraucher (S. 43 ff.) und solchen an Unternehmer (S. 46 ff.). Hinsichtlich der ersteren kommt die Autorin zum Schluss, dass die Befreiung der Endstufe die Belastung des Verbrauchers bei Abwälzung der Vorsteuerbeträge nur partiell aufhebe. Der Verbraucher werde unterschiedlich hoch besteuert, je nachdem, ob und in welchem Ausmass bei der Ausführung der von ihm «konsumierten befreiten Finanzdienstleistungen» bei dem Finanzdienstleister nicht abziehbare Vorsteuern anfielen, was beim Verständnis der Umsatzsteuer als proportionaler Verbrauchssteuer fragwürdig sei, wobei ausdrücklich offen gelassen wird, ob bei Inanspruchnahme von Finanzdienstleistungen überhaupt von einem Verbrauch die Rede sein könne. Sodann widerspreche die unechte Befreiung dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, «da die Inanspruchnahme von umsatzsteuerpflichtigen Vorleistungen durch die leistungserbringenden Unternehmer, die miteinander in Wettbewerb stehen, unterschiedlich sein kann» (S. 45 f.).

Was die Finanzdienstleistungen an den Unternehmer betrifft (S. 46 ff.), wird namentlich hervorgehoben, die Umsatzsteuer, die vom Finanzinstitut bezahlt und nicht als Vorsteuer abgezogen werden könne, werde in den Verkaufspreis integriert und an den Abnehmer weitergegeben, der die Umsatzsteuer auf den nun höheren vollen Verkaufspreis zu zahlen habe. Es komme in diesem Falle zur *Kumulation der Steuer* (Kaskadeneffekt) bzw. zur steuererhöhenden Wirkung der Umsatzsteuerbefreiung, da sowohl die Eingangsumsätze als auch die Preise an den Endverbraucher betroffen seien, indem auf die nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge in jeder der Steuerbefreiung folgenden Stufe Umsatzsteuer anfallt (S. 47). «Wie im Allphasen-Bruttoumsatzsteuersystem (...) werden je nach Einbezug und Stellung der Banken in der Leistungskette die einzelnen Leistungen willkürlich, d. h. nach dem zufälligen Weg der Leistung, von der Umsatzsteuer erfasst. Damit trägt (...) die Kreditgewährung als bedeutsame steuerbefreite Leistung (...) wegen des mangelnden Vorsteuerabzugs zu einer erheblichen «Preisverschmutzung» bei (...)» (S. 49).

Es folgt eine Auseinandersetzung mit der *Option für die Steuerpflicht*, die nach dem § 9 UStG hinsichtlich der Ausführung von Umsätzen an andere Unternehmer möglich ist. «Die Ausübung ist dann vorteilhaft, wenn die abzuführende Umsatzsteuer (Definitivbelastung des leistenden Unternehmers) geringer ist als die abziehbare Vorsteuer» (S. 53). Friedrich-Vache beurteilt die Optionsmöglichkeit differenziert. Sie sei zwar zielführend, indem sie die Belastungen von Unternehmen mit heim-

licher Umsatzsteuer wegen des Vorsteuerauschlusses, die der eigentlichen Zielsetzung des UStG entgegenstehe, vermeide. Aus systematischer und praktischer Überlegung könne letztlich eine Regelung wie die des § 9 UStG nicht überzeugen, da sie nur optional Systemgerechtigkeit schaffe.

In den folgenden Ausführungen analysiert Friedrich-Vache die *Wettbewerbsverzerrungen*, die durch Steuerbefreiungen für Finanzumsätze auf EU-Ebene entstehen (S. 60 ff.), und die Diskriminierungen, die für inländische und EU-Unternehmer bei Finanzdienstleistungen gegenüber Anbietern aus Drittstaaten bestehen (S. 65 ff., 67): «Die Richtlinienregelung über die Versagung des Vorsteuerabzugs mündet im Gesamtergebnis für inländische und EU-Unternehmer bei Finanzdienstleistungen an Nichtunternehmer und bei Leistungen an inländische vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer in eine eindeutige Diskriminierung zu Lasten dieser Unternehmer gegenüber Drittlandsunternehmern, da der Finanzdienstleister aus dem Drittland de facto vom Vorsteuerauschluss nicht betroffen ist.» Im Kern gehe es um das Problem, dass der Importstaat für seine Anbieter Finanzdienstleistungen nicht befreie und auch die «Einfuhr» derartiger Leistungen nicht besteuere. Aufgrund dieser erkennbar unbefriedigenden Rechtslage werde u. a. die Lösung der Nullsatzsteuerregelung für steuerfreie Finanzdienstleistungen propagiert (S. 69).

2.3 Cashflow-System mit TCA

Gegenstand des dritten Kapitels bildet das Cashflow-System mit TCA. Die Grundidee der Cashflow-Methode besteht in der Interpretation der (meisten) Finanzdienstleistungen als Vermittlungsleistungen, deren Wert besteuert werden sollte, und in der Annahme, der Wert der so zu steuernden Vermittlungsleistungen ergebe sich aus der Differenz von cash inflows und cash outflows (S. 78). Die Bemessungsgrundlage soll sich ergeben «aus einer Gegenüberstellung der Einzahlungen einer Periode und der getätigten Auszahlungen. (...) Im Ergebnis entsteht ein Umsatzsteuersaldo aus Umsatzsteuer auf die Kapitalzuflüsse abzüglich Vorsteuer auf die Kapitalabflüsse» (S. 83). Dabei soll nach der Cashflow-Methode nicht das Bemessungsgrundlage sein, was der Finanzdienstleistungsempfänger aufwendet, d. h. der Effektivzins; vielmehr ergibt sich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage «aus der Differenz zwischen dem Effektivzins des individuellen Finanzkontrakts und einem Indexsatz (reiner Zins) (...)» (S. 83). «Die Verwendung eines sog. reinen Zinses erfüllt im Cashflow-System zwei Funktionen: Zum einen dient dieser Zins dazu, die Gesamtzinsmarge aufzuteilen, zum anderen, um die Zahlungsflüsse zu verzinsen, was jedoch erst in der weiterentwickelten Cashflow-Methode mit TCA (...) Bedeu-

tung erlangt. Zur Besteuerung nur der Intermediärleistung soll dieser Zins (...) nicht herangezogen werden. Im Ergebnis wird die Intermediationsleistung so aufgespalten, dass der reine Zins kein zu steuerndes Entgelt darstellt, da diesem Zins keine Leistung gegenübersteht, weder die der Bank noch die des Einlegers oder Kreditnehmers. (...) Er wird (...) nicht besteuert, da dieser Zins ohne eine Intermediationsleistung (...) besteht (...). Er repräsentiert die bloße zeitliche Verlagerung des Konsums in die Zukunft und bildet sozusagen den Preis für den gegenwärtigen Konsumverzicht (durch das Anlegen von finanziellen Mitteln) (...). Das Problem besteht bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage der Einzeltransaktionen darin, dass die Zinsentgelte der Bank diesen reinen Zins mit umfassen. Da dieser im Ergebnis nicht besteuert werden soll, ist er vom Zinsentgelt zu subtrahieren» (S. 85 f.). Durch die Herausnahme des reinen Zinses aus der Bemessungsgrundlage soll bewirkt werden, dass die Konsumsteuer keinen Einfluss auf die zeitliche Konsumentscheidung des Leistungsempfängers von Finanzdienstleistungen ausübt. Die Steuerfreiheit des marktüblichen Zinses «gilt als methodeninhärente Eigenschaft und konstituierendes Merkmal der Cash-flow Steuer als Konsumsteuer» (S. 87). Nach Meinung der Autorin ist bei Zinsgeschäften «auch die Übernahme des Risikos an sich wie der reine Zins nicht zu besteuern (...), da dadurch kein Mehrwert geschaffen wird» (S. 88). In Übereinstimmung mit früheren Studien, namentlich mit der erwähnten Analyse von Poddar und English, hält die Autorin fest, die durch die Zinsmarge abgegoltenen Finanzdienstleistungen (Margendienstleistungen) bestünden aus vier Zahlungsströmen: «dem Geldtransfer, dem reinen Zins, der Risikoprämie und dem Entgelt für die <Vermittlungsleistung> (Intermediationsleistung). Von diesen Cash-flows soll ausschließlich der Zahlungsstrom für die Vermittlungsleistung einer Umsatzsteuer unterworfen werden» (S. 89). Das Grundmodell der Cashflow-Methode dient hier «der Aufteilung und Zuordnung der Marge zu den Transaktionen <Leistung der Bank an den Einleger> und <Leistung der Bank an den Kreditnehmer>» (S. 91). An einem illustrativen Rechenbeispiel demonstriert die Autorin die Funktionsweise und zugleich die Komplexität der Cashflow-Methode (S. 91 ff.). Das Beispiel zeigt, wie die Gesamtzinsspanne aus der Finanzintermediation zwischen Einlage und Kredit mit der Umsatzsteuer belastet wird, wobei der risikofreie Zinssatz die Aufteilung der gesamten Zinsmarge in zwei Margenbestandteile und damit auf die beiden Einzeltransaktionen vornimmt, die dem Kreditnehmer und dem Einleger zurechenbar sind.

Probleme ergeben sich, folgt man der Autorin, neben dem erheblichen Verwaltungsaufwand vor allem im Zusammenhang mit der Einführung eines solchen Cashflow-Systems, im Zuge von Steuersatzänderungen und durch die für die Finanzdienstleister und Unternehmen eintretende Liquiditätsbelastung (S. 96 f.).

Es folgt die Auseinandersetzung mit dem TCA-Modell und seiner Verfeinerung (truncated TCA-Modell), d. h. mit Weiterentwicklungen des Cashflow-Grundmodells, mit denen die aufgezeigten Schwächen vermieden werden sollen (S. 98 ff.). «Finanzinstitute und Kunden sollen entlastet werden, indem nur Finanzinstitute das Cashflow System anzuwenden und dazu ein Steuerkalkulationskonto <Tax Calculation Account> zu führen haben (...), auf dem Umsatzsteuerzahlungen bei Barmittelzuflüssen und Vorsteuerguthaben bei Barmittelabflüssen erfasst werden» (S. 98). Zudem soll für identifizierbare vorsteuerabzugsberechtigte Kunden eine Nullsatzbesteuerung eingeführt werden. Unter dem Blickwinkel des Fiskus werden dem Tax Calculation Account (TCA) die Mehrwertsteuer gutgeschrieben und die Vorsteuer belastet. Bei der Bank erfolgt die Buchung mit umgekehrten Vorzeichen.

Die Autorin bewertet die Cashflow-Methode mit TCA differenziert. Sie geht davon aus, dass die Methode darauf abzielt, die Gewährung der bisherigen (unechten) Steuerbefreiungen für Finanzdienstleistungen zu beenden. Ausgegangen wird dabei von der Annahme, «dass auch durch Finanzdienstleistungen ein Mehrwert geschaffen wird, der implizite Entgelte der Leistungsempfänger enthält», die umsatzsteuerrelevant sind. Zu lösen ist das Problem der Aufteilung der nicht zu besteuerten reinen Geldtransfers von den in den Geldtransfers enthaltenen Entgelten «für die angeblich oder tatsächlich besteuertwürdigen Finanzdienstleistungen» (S. 134). Das TCA-System schlage hier eine besondere Besteuerung für die Erbringung von Finanzdienstleistungen durch Finanzinstitute vor. Diese Margenbesteuerung unter Verwendung des reinen Zinses resp. des Marktmittelkurses biete eine erste (komplizierte) Lösung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage an (S. 135). Was die Vereinbarkeit mit dem geltenden Umsatzsteuerrecht betrifft, wird festgehalten, dass man die Leistungen der Finanzdienstleister, anders als bei ökonomischer Betrachtung, nicht als Vermittlungsleistung im Rechtssinne verstehen könne, was aber für sich allein noch nicht gegen den TCA-Ansatz spreche (S. 141).

2.4 Bedeutung der Wertschöpfung für die Umsatzsteuer

Im vierten Kapitel wird der Frage nachgegangen, «ob sich die Besteuerungskonzeption der Cash-flow Umsatz-

steuer materiell mit dem Telos der geltenden Umsatzsteuer vereinbaren lässt» (S. 157 ff.).

Interessant ist hier die Darstellung des Zusammenhangs mit der Reformdiskussion betreffend Einkommens- und Ertragsbesteuerung. Richtig wird festgestellt, dass im steuerrechtlichen Schrifttum seit Jahren für den Bereich der direkten Steuern eine Besteuerung von Zahlungsüberschüssen als Weiterentwicklung des gegenwärtigen Steuersystems erwogen werde (Cashflow-Steuer). Das TCA-System übertrage diesen Gedanken betreffend den Bereich der Finanzdienstleistungen auf die Umsatzbesteuerung. Die Autorin merkt an, dass die Cashflow-Steuer in ihrer ursprünglichen Version auf die Ersetzung der Gewinnbesteuerung des Finanzdienstleistungsunternehmens und nicht auf die Belastung des Konsums zielte. Erstaunlich sei dann, wie die Steuer gemäss TCA-System nunmehr zu einer Steuerbelastung auf die Einkommensverwendung des Kunden des Finanzinstituts mutieren könne, wenn sie doch technisch nichts anderes als eine – allerdings auf einen bestimmten Ausschnitt beschränkte – Cashflow-Steuer sei.

In ihren zusammenfassenden Schlussfolgerungen kommt die Autorin nicht zuletzt deshalb zum Ergebnis, der TCA-Vorschlag verändere die Umsatzsteuer im Ergebnis von einer Verbrauchssteuer, die an der letzten Stufe beim privaten Verbrauch ansetze, zu einer Steuer auf die unternehmerische Wertschöpfung im Finanzsektor, indem die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und an dessen Wertschöpfung ansetze. «Eine Wertschöpfungssteuer hat nichts mehr mit einer Belastung des Verbrauchers anhand der vom Leistungsempfänger individuell aufgewendeten Entgelte (...) zu tun» (S. 173). Die Umsatzsteuer des europäischen Typs werde unter dem Aspekt der Zahllast zwar oftmals mit einer Wertschöpfungssteuer gleichgesetzt. Verkannt werde dabei jedoch der Sinn der transaktionsbezogenen Belastung mit Umsatzsteuer als einer für den Unternehmenssektor neutralen Steuer durch ausschliessliche Belastung des Endverbrauchers anhand seiner Aufwendungen. Steuergut seien hier ausschliesslich die konsumtiven Einkommens- und Vermögensverwendungen des Verbrauchers. Demgegenüber bedeute das TCA-Modell in letzter Konsequenz nicht lediglich eine Modifikation der bisherigen Umsatzbesteuerung, «sondern die Einführung einer Sonder(einkommens)steuer für Finanzinstitute anhand deren Wertschöpfung im Geschäft mit nichtunternehmerischen Inlandskunden» (S. 174).

Hinsichtlich der Beantwortung der Frage, «ob nicht dem Zurückgreifen auf eine Marge als Entgelt für spezielle Finanzdienstleistungen auch für das gegenwärtige System eine Bedeutung zukommt oder ob jedenfalls der bisherige Entgeltsbegriff für solche Finanzdienstleistungen

zu modifizieren ist in Anlehnung an die Überlegungen zur Marge», knüpft die Autorin (S. 176 ff.) an den Entgeltbegriff an, wie er im § 10 UStG umschrieben wird. Sie kommt nach sorgfältiger, die EuGH-Rechtsprechung berücksichtigender Auslegung zur Auffassung, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im gegenwärtigen UStG darauf aufbaut, dass die Leistung vom Entgelt klar separierbar sei (S. 178). Bei den Finanzdienstleistungen könne aber der Marktwert nicht ohne weiteres aus den fließenden Zahlungsströmen abgeleitet werden. Beim Einlagen- und Kreditgeschäft verschwimme die Grenze zwischen Leistung und Entgelt. Zutreffend sei die Erkenntnis, dass zwischen direkt bepreisten Umsätzen (z. B. Provisionen auf Wertpapieran- und Wertpapierverkäufen, Verwaltungsgebühren für Depots) und indirekt vergüteten Leistungen unterschieden werden müsse. Während die Anwendung der Umsatzsteuer auf Dienstleistungen mit expliziten Preisen keine konzeptionellen Schwierigkeiten bereite, da die Bemessungsgrundlage offensichtlich sei, gehöre zur zweiten Gruppe, den implizit bepreisten Dienstleistungen, möglicherweise das Hauptgeschäft der Finanzdienstleister, der Eigenhandel. Hier komme in Frage, dass man entweder – wie das TCA-System – wegen der Funktion der Finanzdienstleister als sog. Finanzintermediären auch rechtlich den Eigenhandel als bloße Vermittlungsleistung umdeute oder aber unter dem Aspekt des geltenden Umsatzsteuerrechtstelos bei Finanzdienstleistungen Besonderheiten anerkenne, die es nicht gestattet, ausgetauschte Zahlungsströme oder Finanztitel in vollem Umfang als Leistungen und Entgelt zu identifizieren, weil insoweit keine Aufwendungen (Vermögensverwendungen) für den Verbrauch vorliegen.

Als Argument gegen die Konzeption der Umsatzsteuer als Belastung der Wertschöpfung wird überzeugend auf das Bestimmungslandsprinzip Bezug genommen und vorgebracht, wenn der Besteuerungszweck die Erfassung des vom Unternehmer geschaffenen Mehrwerts wäre, bedürfte es erkennbar einer Rechtfertigung, weshalb der «Mehrwert» aus Umsätzen mit Unternehmern oder mit Endverbrauchern in Drittländern nicht besteuert werden solle (S. 186). Für Friedrich-Vache wird mit dem TCA-System eine Wertschöpfungssteuer auf Finanzdienstleistungen vorgeschlagen, die von Finanzinstituten an den Endverbraucher erbracht würden, was klar der Grundkonzeption der Umsatzsteuer widerspreche (S. 187).

Betreffend das Argument, wonach das Margenkonzept, das bei Reiseleistungen und Gebrauchtgegenständen eingeführt sei (§§ 25 und 25a UStG), den Gedanken nahe lege, auch für den Finanzsektor als weiteren «Ausnahmefall» zu einer «Margenbesteuerung» überzugehen, weist die Autorin darauf hin, dass die Belastung hier

nicht wie beim TCA-System nur die Wertschöpfung auf der letzten Stufe betreffe, sondern die Marge plus Steuer auf Vorleistungen bzw. Marge plus Restumsatzsteuer. Insoweit könne man die nach dem TCA-System vorgeschlagene Margenbesteuerung gerade nicht mit der in den §§ 25 und 25a vorgesehenen Differenzbesteuerung rechtfertigen (S. 190 f.).

2.5 Finanzdienstleistungen als «Verbrauchsgüter»

Im fünften Kapitel geht die Autorin Gründen für eine «Sonderbehandlung» der Finanzdienstleistungen nach. Steuersystematisch nicht überzeugend sein könnten hier Förderungszwecke (Steuerbefreiung als Subvention). Auch die Schwierigkeiten bei der Identifizierung und Messung des Wertes von Finanzdienstleistungen überzeugten als Grund kaum; Letzteres namentlich deshalb, weil ja für Zwecke der Vorsteueraufteilung auch bei (unecht) steuerbefreiten Umsätzen die Höhe des Entgelts zu bestimmen sei. Für die weitere Analyse wird davon ausgegangen, «dass jedenfalls das Hin- und Herschieben von Geld und gegebenenfalls auch geldwertgleichen Zahlungsmitteln nach allen Auffassungen nicht als Leistung verbrauchsfähiger Güter in Betracht kommt» (S. 215). Untersucht wird sodann die Besonderheit für die Bereiche des Kredit-, Einlagen- und Wertpapiergeschäfts (S. 215 ff.).

Zunächst widmet sich die Verfasserin dem *Kreditgeschäft* bzw. dem «Entgelt» beim Kreditgeschäft. Diesbezüglich kommt sie zum Schluss, dass beim Kreditnehmer keine Einkommensverwendung für verbrauchsfähige Leistungen vorliege, weil weder das aufgenommene Geldkapital ein Verbrauchsgut repräsentiere noch die Zinsen als Einkommensverwendung für das mittels des aufgenommenen Kapitals erworbene Verbrauchsgut aufgefasst werden könnten. Finanzdienstleistungen trügen zur Ermöglichung des Konsums und damit zur Bedürfnisbefriedigung bei, stellten jedoch selbst keinen Konsum dar (S. 225). Trotzdem möchte die Autorin von der Steuerbarkeit der Kreditleistung ausgehen. Sie argumentiert, es sei notwendig, die Kreditgewährung als Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne aufzufassen. Nur dadurch werde nämlich «gerade für Finanzdienstleister, die umsatzsteuerlich Unternehmer sind, der Vorsteuerabzug ermöglicht (...)» (S. 225 f.).

Hinsichtlich des «Entgelts» im *Einlagengeschäft* (S. 228 ff.) entwickelt die Autorin die These, wonach das Einlagengeschäft der Steuerpflicht unterliegen soll. Sie erkennt hier auf eine verbrauchsfähige Verwahrungsleistung der Finanzdienstleister. Aus rein steuersystematischer Sicht sieht sie keine Rechtfertigung einer Befreiung der Verwahrungsleistung der Bank.

Was das in der Folge untersuchte «Entgelt» im *Wertpapiergeschäft* betrifft (S. 245 ff.), sieht sie die Besonderheit darin, dass hier «im Unterschied zum Handel mit gewöhnlichen Gegenständen (...) keine verbrauchs-fähigen Gegenstände <geliefert> werden.» Es lägen zwar wiederum steuerbare Leistungen vor, da gegen Entgelt geleistet werde. Diese Umsätze bzw. die Aufwendungen für diese begründeten aber als spezielles Merkmal des Wertpapierhandels keine Möglichkeit des tatsächlichen Verbrauchs beim Leistungsempfänger. Der An- und Verkauf von Wertpapieren sei im Ergebnis folglich nichts anderes «als der blosser Austausch bzw. Umtausch (finanzielle Mittel gegen <verbriefte> finanzielle Mittel und umgekehrt) oder die Umschichtung von Zahlungsmitteln (Geld oder geldähnlichen Gütern) und damit höchstens ein Vorbereiten von Konsum» (S. 250).

Nach Meinung der Autorin erfüllen Finanzdienstleistungen wie das Kredit- oder das Wertpapiergeschäft offensichtlich nicht den Tatbestand von Gegenständen wie Gütern, die dem Verzehr, Gebrauch oder Verbrauch dienen. Sie seien als Dienstleistungen auch für sich allein genommen keine Leistungen, mit denen der Endverbraucher am Ende seines Konsumgedankens befriedigt sei, da er die Finanzdienstleistungen weiter verwende, und zwar für den eigentlichen Konsum(-Zweck). Eine Befreiung typischer Bankleistungen lasse sich verbrauchssteuerteologisch damit begründen, «dass diese Leistungen typischerweise nicht unmittelbar zu einem privaten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen führen, sondern allenfalls einen solchen vorbereiten (...)» (S. 257).

Interessant sind schliesslich die Änderungsvorschläge, welche die Autorin macht. Sie möchte einerseits den Art. 13 B. Bst. d der 6. Richtlinie sowie den § 4 Nr. 8d UStG dahingehend ändern, dass die «als Verbrauchsgut identifizierte Verwahrungsleistung, die durch einen Finanzdienstleister an den Einleger erbracht wird, trennscharf als nicht steuerfrei auszuschliessen ist, indem die genannte Befreiungsvorschrift bzw. das Einlagengeschäft darin zu streichen ist. (...) Aus der erforderlichen Steuerpflicht ergibt sich nun für das Kreditinstitut bei Erbringung der Leistung im Einlagengeschäft der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG für damit zusammenhängende Eingangsleistungen» (S. 262). Die Steuerfreiheit im Kredit- und Wertpapiergeschäft möchte die Autorin beibehalten, allerdings das Vorsteuerabzugsverbot aufheben, also aus der unechten eine echte Befreiung machen, womit auch die diesbezüglich bestehende Optionsmöglichkeit obsolet würde.

Der Übergang zum TCA-System wird dezidiert abgelehnt. «Zu den konstitutiven Merkmalen einer Umsatzsteuer gehören die Freistellung von (unternehmerischen)

Investitionen und die Belastung des Endverbrauchs, womit letztlich eine Steuer nur auf dem Konsum lastet, auch wenn diese sich durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs im Endeffekt als Produkt aus Steuersatz und Nettowertschöpfung ergibt. Eine Umsatzsteuer auf dem Mehrwert wäre in all seinen damit einhergehenden Ausgestaltungen ein Paradigmenwechsel zur gegenwärtigen Systematik. Das TCA-System ist daher insbesondere aufgrund seiner mit der bestehenden Verbrauchsbesteuerung unvereinbaren Belastungskonzeption abzulehnen (...)» (S. 270).

3 Würdigung

Die Arbeit stellt eine Fundgrube für Argumente im Zusammenhang mit der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von unechten Befreiungen im Allgemeinen und von Finanzdienstleistungen im Besonderen dar. Der Verfasserin ist es gelungen, die wichtigsten Gesichtspunkte betreffend die Umsatzbesteuerung von Finanzdienstleistungen aus Literatur, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zusammenzutragen und eigenständig für die von ihr angestrebten Rechtsänderungsvorschläge nutzbar zu machen. Dem Leser werden die Folgen der geltenden Ordnung, insbesondere die «heimliche» Besteuerung der Finanzdienstleistungsempfänger, vor Augen geführt und begründet Verbesserungsvorschläge gemacht. Hoch anzurechnen ist der Autorin, dass sie sich auch sachlich und differenziert mit Gegenmeinungen zu ihrem Konzept auseinandersetzt. Deutlich wird dies beispielsweise in der ausgewogenen Auseinandersetzung mit der Figur und Funktion des «reinen Zinses». Man kann ihrer Argumentation auch dort folgen, wo man selbst zu anderen Bewertungen kommt. Ein besonderes Verdienst der Arbeit liegt sicher in der überzeugenden Analyse der besonderen Natur der Bankgeschäfte und ihrer Argumente zugunsten der echten Steuerbefreiung bestimmter Finanzdienstleistungen. Eine gewisse Schwäche in der Argumentation scheint dem Rezensenten darin begründet, dass die Autorin an sich zutreffend den Gedanken entwickelt, wonach das Kreditgeschäft und das Wertpapiergeschäft von der Besteuerung nicht getroffen werden sollten, da hier kein Verbrauch im Sinne der Verbrauchsteuerkonzeption vorliegt, dass aber dessen ungeachtet wegen der Entgeltlichkeit steuerbare Leistungen vorlägen. Diese Argumentation erscheint ihr notwendig im Hinblick auf den Vorsteuerabzug. Man könnte aber einen Schritt vorher ansetzen und der Frage nachgehen, ob der wunde Punkt hier nicht in der Verknüpfung des Vorsteuerabzugsrechts mit der Ausführung steuerbarer Leistungen liegt. Es wird von der Autorin immer wieder auf die Strukturmerkmale der europäischen Umsatzsteuer mit

ihrer Belastungskonzeption hingewiesen. Dabei muss man sich bewusst bleiben, dass das «europäische Mehrwertsteuermodell» als Ganzes gesehen ein solches mit Systembrüchen ist. Ein zentraler Systembruch könnte in der Versagung des Vorsteuerabzugs infolge Ausführung nichtsteuerbarer oder steuerfreier Umsätze liegen, worauf mit Nachdruck Hartmut Söhn schon im Rahmen der Diskussion des Entwurfs der 6. Richtlinie hinwies (Harmonisierung der Umsatzsteuern in der EG, StuW 1976, S. 1 ff.). Freilich sehen das bei weitem nicht alle so. Eini dürfte sich die offene Gesellschaft der Umsatzsteuerrechtler darüber sein, dass einer EU-RL nicht die Qualität der Feststellungen von «Pastor aeternus» zukommen kann.

Die Lektüre der Arbeit wird nicht nur denjenigen Gewinn bringen, die sich speziell für die mehrwertsteuerliche Behandlung der Finanzdienstleistungen interessieren, sondern auch denjenigen, die an der Verbesserung der Konsistenz und Prinzipiengerechtigkeit des Mehrwertsteuersystems ganz allgemein interessiert sind.

Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer

Insbesondere die Frage der Rechtmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs im Bereich sehr hoher Einkommen und Vermögen, am Beispiel der im Kanton Schaffhausen seit 2004 geltenden Regelung

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny*

Inhalt

1	Sachverhalt und Ausgangslage
2	Fragestellung
3	Ergebnisse
4	Ausführungen
4.1	Grundlagen der Tarifgestaltung
4.2	Allgemeine Grundsätze der Besteuerung im Besonderen
4.2.1	Entstehungsgeschichte
4.2.2	Allgemeinheit der Besteuerung
4.2.3	Gleichmässigkeit der Besteuerung
4.2.4	Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Allgemeinen
4.2.5	Progressive Ausgestaltung des Steuertarifs im Besonderen
4.2.5.1	Wortlaut von und Materialien zu Art. 127(2) BV
4.2.5.2	Schweizer Literatur
4.2.5.3	Ausländische Literatur
4.2.5.4	Ökonomisch geprägte Literatur
4.2.5.5	Rechtsprechung
4.2.5.6	Fazit
4.2.5.7	Tarifverlauf in den anderen Kantonen
4.3	Vorgaben des Schaffhauser Verfassungsrechts
4.3.1	Art. 59 aKV (heute nicht mehr in Kraft)
4.3.2	Art. 99 KV (seit 1. Januar 2003)
4.3.2.1	Art. 99(1) E-KV
4.3.2.2	Art. 99(2) E-KV
4.4	Ausserfiskalische Zielsetzungen
4.4.1	Im Allgemeinen
4.4.2	Wirtschaftsförderung und Standortattraktivität
4.4.3	Zulässigkeit der Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
4.4.3.1	Gesetzliche Grundlage
4.4.3.2	Erforderlichkeit, Eignung und Verhältnismässigkeit
4.4.3.3	Interessenabwägung und Zwischenergebnis
4.5	Gerichtliche Überprüfung des Steuertarifs
	Literatur
	Materialien

Am 1. Januar 2004 ist im Kanton Schaffhausen eine Steuergesetzrevision in Kraft getreten. Unter anderem wurde dabei der Steuersatz für die Besteuerung von natürlichen Personen dahingehend geändert, dass ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 500 000 zusätzliches Einkommen mit einem stufenweise sinkenden Steuersatz und Einkommensteile über CHF 1,1 Mio. mit einem einheitlichen einfachen Steuersatz von 6 % besteuert werden. Gegenüber den sonst üblichen Steuertarifen verläuft damit der Schaffhauser Einkommenssteuertarif in einem gewissen Teilbereich degressiv, um dann schliesslich in einen linearen Steuersatz überzugehen. Ein ebenfalls in einem Teilbereich degressiv verlaufender Steuertarif wurde auch bei der Vermögenssteuer dahingehend eingeführt, dass Vermögensteile über CHF 10 Mio. (nach einem zuvor progressiv und dann linear verlaufenden Tarif) mit einem stufenweise sinkenden Steuersatz besteuert werden. Ab einem Vermögen von CHF 30 Mio. verläuft der Tarif wiederum linear. Diese Massnahmen wurden gekoppelt mit einer Verpflichtung zur Reduktion des gesamten Steuertarifs oder des Staatssteuerfusses, sobald die Mehreinnahmen aus der erwähnten Massnahme einen gewissen Schwellenwert überschreiten.

Die erwähnten Gesetzesänderungen wurden vom Schaffhauser Kantonsrat mit 44 zu 4 Stimmen und in der Volksabstimmung vom 30. November 2003 bei einer Stimmbeteiligung von 50,6 % mit einem Stimmenverhältnis von 2:1 (65,4 % Ja-Stimmenanteil) angenommen¹. Eine im Zusammenhang mit der Steuergesetzrevision eingereichte Stimmrechtsbeschwerde wegen Verletzung des Grundsatzes der Einheit der Materie hat das Bundesgericht abgewiesen. Auf die gleichzeitig erhobene staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte ist es nicht eingetreten², so dass die hier untersuchte Massnahme bisher gerichtlich nicht überprüft wurde.

Die Finanzdirektion des Kantons Schaffhausen liess, bevor sie die oben genannten Massnahmen vorschlug, die

* Ordinarius für Steuerrecht, Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Freiburg i. Ü., Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, Lenz & Staehelin, Zürich, pascal.hinny@lenzstaehelin.com

1 ABI Kanton Schaffhausen, Nr. 49 vom 5. Dezember 2003, 1700.
2 BGE 1P.668/2003 vom 26. Januar 2004.

Verfassungsmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs überprüfen. Das vom Verfasser im August 2002 erstellte Gutachten wird nachfolgend publiziert, wobei zwischenzeitlich verfasste Literatur, ergangene Gerichtsentscheide und neu zugängliches Material zur Bundesverfassung eingearbeitet wurden. An den im Gutachten gezogenen Schlussfolgerungen hat sich dadurch nichts geändert.

1 Sachverhalt und Ausgangslage

Das Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen (vom 20. März 2000, nachfolgend StG) sieht, vor der hier diskutierten Gesetzesänderung, in den Art. 38 und 49 für die Besteuerung des Einkommens und Vermögens natürlicher Personen bis zu einem bestimmten Maximalbetrag einen progressiven Steuertarifverlauf vor³. Für zusätzliches Einkommen und Vermögen wird ein einheitlicher, linearer Steuersatz angewendet. Eine Nullstufe oder einen Nullbereich, wie dies etwa bei der direkten Bundessteuer der Fall ist⁴, kennt das StG nicht. Ein betragsmässiges Maximum der Einkommens- und Vermögenssteuer ist nicht vorgesehen. D. h., unabhängig von der Höhe des Einkommens wird jedes zusätzliche Einkommen und Vermögen besteuert. Diese Tarifstruktur entspricht weitgehend derjenigen anderer Kantone, wobei verschiedene Kantone eine Nullstufe vorsehen.

Die Steuerbelastung natürlicher Personen liegt im Kanton Schaffhausen gegenwärtig über dem Durchschnitt aller Schweizer Kantone. Insbesondere liegt sie weit über derjenigen des Nachbarkantons Zürich und noch viel weiter über dem in ähnlicher Distanz zur Agglomeration Zürich liegenden Kanton Zug. Während dies gegenüber Zug generell bei allen Einkommensstufen der Fall ist, ist dies gegenüber dem Kanton Zürich v. a. bei mittleren Einkommen und Vermögen der Fall. Bei hohen Einkommen und Vermögen sind die Unterschiede zwischen Schaffhausen und Zürich verhältnismässig gering. Konkret sieht ein Vergleich so aus: Zieht ein verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern vom Kanton Schaffhausen in den Kanton Zürich, so spart er bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 100 000 27,2 %, bei einem solchen von 200 000 18,7 % und bei CHF 1 Mio. 5,4 % Einkommenssteuer. Zieht ein verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern jedoch in den Kanton Zug, so spart

er bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 100 000 58,3 %, bei einem solchen von 200 000 42 % und bei CHF 1 Mio. 39,4 %. Ist der Wegzügler ledig und ohne Kinder, so liegt bei einem Wegzug in den Kanton Zürich die Ersparnis bei 19,7 %, 12,3 % und 3,3 %; bei einem Wegzug in den Kanton Zug bei 38,7 %, 35,1 % und 39,5 %. Noch ausgeprägter – ebenfalls v. a. zu Lasten mittlerer Vermögen – fällt der Steuerunterschied bei der Vermögenssteuer aus: So liegt die Ersparnis bei einem Umzug eines Verheirateten in den Kanton Zürich bei einem Vermögen von CHF 0,5 Mio. bei 63,9 %, bei 1 Mio. bei 62,9 %, bei 5 Mio. bei 20,3 % und bei 10 Mio. bei 12,7 %. Der Umzug nach Zug führt demgegenüber zu Ersparnissen von 71,9 %, 61,3 %, 43,9 % und 40,7 %⁵. Im Verhältnis zu Zürich ist ausserdem einerseits zu beachten, dass der Kanton Zürich eine Absenkung des maximalen Steuersatzes für natürliche Personen von 13 % auf 12 % plant⁶ und ausserdem einkommens- und vermögensstarke Personen vielfach in den wesentlich steuergünstigeren Gemeinden rund um den Zürichsee ansässig sind, so dass für hohe Einkommen und Vermögen die Differenzen in der Praxis grösser sind⁷.

In den Jahren 1995 - 2000 hat sich im Kanton Schaffhausen entgegen der gesamtschweizerischen Entwicklung die Wohnbevölkerung kontinuierlich verringert. Trotz weitgehend gleichbleibend ansteigendem Finanzbedarf hat das Steueraufkommen von natürlichen Personen dadurch und auch entgegen dem Konjunkturverlauf weniger stark zugenommen. Dabei schlägt hinsichtlich des Steueraufkommens naturgemäss der Wegzug (wie auch der Nicht-Zuzug) von gut ausgebildeten Personen mit höherem Einkommen massgeblich zu Buche. Hinzu kommt, dass im Kanton Schaffhausen heute nur verhältnismässig wenige sehr einkommens- oder vermögensstarke Personen leben. So versteuerten in den Jahren 1999/2000 nur einige wenige Personen ein Einkommen

3 Ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 1 023 800 (Verheiratete) und CHF 819 000 (Alleinstehende) gilt der Maximalsteuersatz von 12,2 %. Ab einem steuerbaren Vermögen von CHF 1 Mio. beträgt der Maximalsteuersatz einheitlich 0,28 %.

4 Art. 36 DBG, für die ersten CHF 11 600 bzw. 22 600.

5 Bundes-, Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern; Steuerbelastung in der Schweiz, Natürliche Personen nach Gemeinden 2001. Für die Berechnung wurde von den Kantonsdurchschnittswerten ausgegangen. Beachte: Die prozentualen Belastungsunterschiede fallen höher aus, wenn der Umzug in die umgekehrte Richtung von Zürich nach Schaffhausen erfolgt. So hat der Verheiratete mit zwei Kindern, welcher vom Kanton Zürich in den Kanton Schaffhausen zieht, bei einem Einkommen von CHF 100 000 mit 37,3 %, bei 200 000 mit 23 % und bei CHF 1 Mio. mit 5,7 % Mehrsteuern zu rechnen.

6 ZIGERLIG/COZZIO/HESS, Gesetzgebungs-Agenda 2002/2, 155. Vgl. auch hinten, Abschn. 4.4.3.2.

7 So liegt im Jahr 2002 der durchschnittliche Steuerfuss jeweils ohne Kirchensteuer (mit der Zahl der Steuerpflichtigen gewogenes Mittel der Gemeindesteuerfüsse) im Kanton Zürich bei 112,3 %, das effektive Mittel der Gemeindesteuerfüsse bei 114 %. In der Stadt Zürich lag der Steuerfuss demgegenüber bei 122 % und in den steuergünstigen Seegemeinden bei ca. 70 - 77 % (Quelle: NZZ 19./20. Januar 2002, 51).

von über CHF 1 Mio. oder ein Vermögen von über CHF 50 Mio.⁸ Die Vermutung liegt nahe, dass für diese Situation neben einem gegenüber dem Ballungsraum Zürich geringeren Angebot an qualifizierten Arbeitsplätzen auch das gegenüber dem Nachbarkanton deutlich höhere Steuerniveau mitverantwortlich ist.

Gemäss den Legislaturzielen 2001 - 2004 beabsichtigt der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen die Attraktivierung des Wirtschaftsstandortes Schaffhausen⁹ u. a. mittels steuerlicher Massnahmen. Unter dem Stichwort «Verbesserung der fiskalischen Konkurrenzfähigkeit» wird hinsichtlich der natürlichen Personen mittels Revision des StG u. a. die Angleichung des Steuerniveaus an dasjenige des Nachbarkantons Zürich angestrebt¹⁰. Dabei sollen einerseits die in den 90er Jahren verloren gegangenen Arbeitsplätze wieder geschaffen und andererseits der Zuzug natürlicher Personen gefördert werden¹¹. Da die Besteuerung natürlicher Personen (auch) einen massgeblichen Einfluss auf die Standortwahl von Unternehmen hat¹², sollen neben bereits getroffenen und noch zu treffenden Massnahmen der Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Wirtschaftsförderung Massnahmen im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen getroffen werden. Geboten wäre eine generelle und deutliche Reduktion der Einkommens- und Vermögenssteuern. Die Finanzlage lässt dies zum heutigen Zeitpunkt aber nicht zu. Die Regierung zieht daher in Erwägung, in einem ersten Schritt die Einkommens- und Vermögenssteuer für sehr hohe Einkommen, die im Kanton heute praktisch nicht vorhanden sind, substantiell zu senken. Auf diese Weise soll einerseits direkt Wirtschaftsförderung betrieben werden: Studien haben dabei den signifikanten Einfluss der Einkommenssteuern auf die Standortwahl von Unternehmen belegt. Mit dem erhofften Zuzug einkommens- und vermögensstarker Personen sollen andererseits Mehreinnahmen generiert werden, welche in einem zweiten Schritt eine generelle Steuerreduktion erlauben sollen. Auf diese Weise soll sich – bei möglichst gleich bleibenden Staatsausgaben – die Steuerspirale kontinuierlich nach unten bewegen. Das Klima für die weitere Ansiedlung von Unternehmen und die Wohnsitznahme von natürlichen Personen im Kanton soll auf diese Weise verbessert werden. Da heute kaum solche Personen mit sehr hohen Einkommen und Vermögen im Kanton wohnen (s. oben), droht mit der Massnahme gegenüber der heutigen Lage ausserdem kein oder nur ein verhältnismässig geringer Steuersubstratverlust. Ein

ähnliches Vorgehen (allerdings ohne eine degressive Tarifstruktur für sehr hohe Einkommen einzuführen) wurde vor ca. 20 Jahren mit gutem Erfolg im Kanton Schwyz gewählt. Auch dort wurde zuerst die Besteuerung hoher Einkommen reduziert, um dann später das gesamte Steuerniveau sukzessive abzusenken¹³.

Bereits in der Diskussion zum geltenden Steuergesetz haben verschiedene Kantonsräte Anträge auf eine tiefere Besteuerung von über einer gewissen Schwelle liegenden Einkommen und Vermögen gestellt¹⁴. Diese Vorschläge hätten ebenfalls zu einer degressiven Besteuerung höherer und sehr hoher Einkommen und Vermögen geführt, wie dies hier nun diskutiert wird (s. Abschn. 2, Fragestellung). Von Links und Rechts schien unbestritten, dass etwas für die Standortattraktivität getan werden sollte. Die Anträge wurden dann vorab aus budgetären Gründen (Voten Regierungsrat Peter Briner und Kommissionspräsident Peter Altenburger) und unsicherem nachhaltigem Ansiedlungserfolg (Voten Kommissionspräsident Peter Altenburger und Kantonsrat Hans-Jürg Fehr) abgelehnt. Stimmenmässig hatte dabei die Entlastung der höchsten Einkommen, d. h. Zusatzeinkommen ab CHF 1 023 800 bzw. 819 000, die besseren Chancen (Zustimmung eines Drittels der Ratsmitglieder) als eine Entlastung bereits ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 250 000¹⁵.

2 Fragestellung

Ist es rechtlich zulässig, bei der Besteuerung natürlicher Personen Einkommen und/oder Vermögen, das über einer gewissen Schwelle liegt, mit einem tieferen Steuersatz zu besteuern als unterhalb dieser Schwelle liegendes Einkommen bzw. Vermögen (teilweise degressiver Tarifverlauf ab einem gewissen Schwellenwert)? Vorgeschlagen ist dabei eine substantielle Absenkung der Steuertarife ab einem Einkommen von CHF 1 Mio. oder einem Vermögen ab CHF 50 Mio. Die Massnahme wäre dabei an eine Verpflichtung gekoppelt, dem Parlament eine Absenkung des allgemeinen Steuerniveaus vorzuschlagen, sobald dies die Steuermehreinnahmen aus dieser Massnahme zulassen. Mithin würden die durch

8 Mündliche Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung, August 2002.

9 Legislaturziele 2001 - 2004, 6.

10 Legislaturziele 2001 - 2004, 8.

11 Legislaturziele 2001 - 2004, 6 und 8.

12 Vgl. dazu hinten.

13 Vgl. auch SCHNEIDER, Wirtschaftswunder Schwyz.

14 Anträge Walter Isler, Michel Staub und Rolf Hauser, vom 29. November 1999; Protokoll der 20. Sitzung des Grossen Rates des Kantons Schaffhausen vom 29. November 1999, 902 ff.

15 Noch bessere Chancen, fast 50 %, hatte nur die Absenkung des Steuertarifs in den untersten Einkommensklassen unter gleichzeitiger Streichung der sog. Entlastungs-Sozialabzüge gemäss Antrag Matthias Freivogel, vom 29. November 1999; Protokoll der 20. Sitzung des Grossen Rates des Kantons Schaffhausen vom 29. November 1999, 902 f.

die hier zu untersuchende Massnahme generierten zusätzlichen Steuereinnahmen für eine generelle Steuerreduktion eingesetzt.¹⁶

Konkret wirkt sich die geplante Massnahme wie folgt aus:

- Der Grenz- oder Marginalsteuersatz von zusätzlichem Einkommen steigt (wie bisher) bis zum Schwellenwert progressiv an, sinkt dann in einem gewissen Teilbereich stufenweise, um dann schliesslich linear weiterzulaufen, um sich dann (neu) degressiv dem Steuersatz für das über der Schwelle liegende Einkommen anzunähern. Dabei wird zusätzliches, über dem Schwellenwert liegendes Einkommen nicht von der Steuer befreit, sondern weiterhin besteuert; allerdings in geringerer Masse als direkt unter der Schwelle liegendes Einkommen. D. h., der nominelle Steuerbetrag nimmt mit steigendem Einkommen weiterhin, aber in geringerer Masse, zu.
- Der durchschnittliche Steuersatz für das gesamte steuerbare Einkommen bzw. Vermögen nimmt bis zum Schwellenwert zu und sinkt dann degressiv ab, um mit steigendem Einkommen gegen den Steuersatz für das Zusatzeinkommen bzw. -vermögen zu tendieren. Mithin wird ein über dem Schwellenwert liegendes Gesamteinkommen bzw. -vermögen mit einem tieferen Durchschnittssteuersatz besteuert als direkt darunter liegendes Gesamteinkommen bzw. -vermögen.

Die Fragestellung geht ausschliesslich dahin, den rechtlichen Handlungsspielraum des Kantons Schaffhausen bei der Tarifgestaltung festzustellen (Frage der Rechtmässigkeit). Es geht insbesondere nicht darum, ob ein gewisser Tarifverlauf aus finanzwissenschaftlichen oder (sozial-)politischen Gründen wünschbar wäre.

Ausserdem sei erwähnt, dass die Massnahme unabhängig von der unveränderten Belastung dieser Einkommen mit der direkten Bundessteuer erfolgt. Es sei hier jedoch erwähnt, dass die Degression in Kombination mit der direkten Bundessteuer gedämpft ausfällt.

Schliesslich wird anschliessend v. a. auf die Einkommenssteuer eingegangen. Die Überlegungen sind jedoch weitgehend auch für die Vermögenssteuer gültig. Dass dabei die Vermögenssteuer unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewisse Differenzierungen verlangt, wird hier bewusst ausser Acht gelassen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass (ein Teil der) Erträge, welche(r) das Vermö-

gen abwirft, ebenfalls mit der Einkommenssteuer belastet werden. Diese Erträge werden durch die kumulative, je progressive Belastung mit der Vermögens- und Einkommenssteuer stärker besteuert als übriges Einkommen¹⁷.

3 Ergebnisse

Die vorliegend zu untersuchende Massnahme ist neu. Kein anderer Kanton kennt – im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung – eine vergleichbare Regelung. Entsprechend hat zur Frage eines teilweise degressiven Tarifverlaufs bisher auch keine Auseinandersetzung stattgefunden. Literatur und Rechtsprechung haben sich hinsichtlich des Steuertarifs bisher vorab mit der tariflichen Gleichbehandlung von bestimmten Personengruppen (v. a. verheiratete und unverheiratete Personen etc.) und mit der unterschiedlichen Ausgestaltung progressiver Steuertarife auseinandergesetzt. Bisweilen finden sich auch Aussagen zur Gegenüberstellung von progressiven oder linearen Steuertarifen. Praktisch keine Auseinandersetzung fand bisher zum, hier zu untersuchenden, (teilweise) degressiven Tarifverlauf statt. Vor diesem Hintergrund sind die hier gemachten Aussagen zum Steuertarif denn auch zu sehen.

Art. 99(1) KV¹⁸ verlangt – im Einklang mit Art. 127(2) BV – die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Untersuchung ergibt dabei, dass Art. 99(1) KV im Grundsatz inhaltlich weitgehend mit Art. 127(2) BV übereinstimmen dürfte. Dabei ist festzustellen, dass sich aus dem Wortlaut und aus den Materialien zu Art. 127(2) BV kein Hinweis darauf ergibt, dass das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwingend einen (durchgängig) progressiven Steuertarifverlauf verlangt. Auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich keine solche Anforderung. Das Bundesgericht hält fest, dass sich aus den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen kein bestimmter Tarifverlauf ableiten lässt. Die Äusserungen des Bundesgerichts sind wohl aber als eine vorsichtige Gutheissung eines solchen Tarifverlaufs zu werten, lassen den Kantonen aber einen weiten Ermessensspielraum bei der Tarifgestaltung. Das Bundesgericht hält fest, dass bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die

17 Vgl. NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 180.

18 Art. 99 KV ist mit der neuen Kantonsverfassung am 1. Januar 2003 in Kraft getreten. Der zuvor geltende Art. 59 aKV verlangte, dass die Steuern nach dem Grundsatz der mässigen Progression zu erheben seien. Dieser Wortlaut hätte vermutlich einen (teilweise) degressiv verlaufenden Steuertarif ausgeschlossen.

16 Die im Gutachten untersuchte steuerliche Massnahme deckt sich dabei v. a. hinsichtlich der Schwellenwerte nicht genau mit der schliesslich gesetzlich geregelten Massnahme.

Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen, gering ist. Entscheidend ist, dass der zu entrichtende Steuerbetrag bei zunehmendem Einkommen ansteigt und der Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve stetig ist, wobei Tarifknickes am Ende der Nullstufe und beim Übergang vom progressiven zum linearen Tarif offenbar akzeptabel sind. Von einem Teil der Literatur wird jedoch ein progressiver Tarifverlauf befürwortet (wobei bei Erreichen des maximalen Steuersatzes ein linear gleich bleibender Tarif als zulässig erachtet wird), insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Opfertheorie. Dabei soll der progressive Einkommenssteuertarif möglichst auch die sich z. T. regressiv auswirkenden übrigen Steuern und Abgaben (v. a. die MWST) kompensieren. In der neueren, v. a. auch ausländischen Literatur wird der progressive Tarif z. T. als leistungshemmend und gar ungerecht beurteilt und ein linearer Tarif befürwortet (z. B. die sog. flat rate tax). Mit einem degressiven Tarifverlauf setzt sich die Lehre gar nicht oder nur am Rande auseinander. Immerhin wird dazu nicht unerwartet die Aussage gemacht, dass ein degressiver Tarifverlauf den Leistungswillen steigern kann. Es ist nach dem Gesagten zumindest unklar, ob ein teilweise degressiver Tarifverlauf – bei welchem zusätzliches Einkommen nicht von der Steuer befreit, sondern weiterhin, in reduzierterem Umfang, besteuert und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen wird – tatsächlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht.

Art. 99(2) KV wirkt über die allgemeinen Prinzipien der Besteuerung in Abs. 1 hinaus tendenziell steuerbegrenzend. Neben zu beachtenden sozialen Aspekten sollen der Wille zur Einkommens- und Vermögenserzielung und mithin der wirtschaftliche Leistungswille durch die Besteuerung nicht gehemmt werden. Ob dieser Wille durch eine degressive Tarifgestaltung auch gefördert werden soll, geht aus den Materialien nicht hervor.

Die Gesetzgeber auf Bundes- und Kantonebene sowie die herrschende Lehre anerkennen, dass unter gewissen Voraussetzungen die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuergesetzliche Normen mit ausserfiskalischer Zwecksetzung durchbrochen werden können. Mit gezielten steuerlichen Vergünstigungen können so legitime, gesetzlich vorgesehene öffentliche Interessen (Wohneigentumsbau, Vorsorge, Denkmalschutz, gemeinnützige Tätigkeiten etc.) gefördert werden. Auch die in der Kantonsverfassung vorgesehene Wirtschaftsförderung ist ein solches anerkanntes Ziel (vgl. etwa die bereits heute vorgesehene Steuervergünstigung für neu eröffnete Unternehmen). Die vorliegend zu prüfende Massnahme der steuerlichen Begünstigung von Personen

mit sehr hohen Einkommen und Vermögen (und die darüber hinaus geplante generelle Absenkung des Einkommenssteuerniveaus) dienen der Wirtschaftsförderung. Ökonomische Studien zeigen, dass die steuerliche Belastung von natürlichen Personen (neben derjenigen der Unternehmen) einen signifikanten Einfluss auf die Unternehmensstandortwahl hat, insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen. Die Massnahme einschliesslich der später geplanten generellen Steuerreduktion ist daher geeignet, das Ziel der Wirtschaftsförderung zu erreichen. Die Verhältnismässigkeit der Massnahme wird ausserdem dadurch gewahrt, dass die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen, gering ist, dass das Zusatzeinkommen nicht von der Besteuerung freigestellt, sondern bloss dessen Besteuerung reduziert wird, dass nur sehr wenige Personen begünstigt werden und damit auch der erwartbare Einnahmefall gering ist und dass schliesslich bei der geplanten generellen Absenkung des Steuerniveaus dann alle Steuerpflichtigen begünstigt werden. Diese Kopplung der im ersten Schritt geplanten Steuersenkung für sehr hohe Einkommen und Vermögen mit der in einem zweiten Schritt (verbindlich) beabsichtigten generellen Steuerreduktion¹⁹ ist für die Legitimation dieser ausserfiskalischen Zwecksetzung der Wirtschaftsförderung bedeutend.

Mithin scheint es zusammenfassend – und v. a. unter dem Gesichtspunkt ausserfiskalischer Zielsetzungen – durchaus überzeugende Gründe für die rechtliche Zulässigkeit eines teilweise degressiven Tarifverlaufs für sehr hohe Einkommen und Vermögen zu geben, insbesondere wenn die damit verbundenen Steuermehreinnahmen zur Absenkung des allgemeinen Steuerniveaus und damit zu Gunsten aller erfolgt und wenn für die Massnahme eine hohe demokratische Legitimation besteht. Die bisher in Literatur und Judikatur fehlende eingehende Auseinandersetzung mit dem Thema eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs erlaubt letztlich aber keine klare Prognose über die Vereinbarkeit einer solchen Massnahme mit den anwendbaren Verfassungsprinzipien und darüber, wie sich das Bundesgericht dazu äussern würde. Immerhin kann gesagt werden, dass das Bundesgericht bisher Tarife nur zurückhaltend überprüft und dem Gesetzgeber und damit den politischen Wertungen einen weiten Spielraum belassen hat. Wesentlich ist dabei die demokratische Legitimation. Neben der Deutlichkeit des

19 Der Regierungsrat könnte etwa verpflichtet werden, in bestimmten Zeitintervallen das generierte Steuersubstrat festzustellen, um dann dem Parlament eine entsprechende generelle Steuerreduktion vorzuschlagen. Eine entsprechende Bestimmung wurde denn auch in Art. 3a StG eingefügt.

Abstimmungsergebnisses, der Höhe der Stimmbeteiligung und der Intensität der vorangegangenen öffentlichen Auseinandersetzung ist auch massgebend, dass eine stark überwiegende Mehrheit von zunächst nicht begünstigten Steuerpflichtigen der steuerlichen Begünstigung einer Hand voll Steuerpflichtiger zustimmt.

Verfassungsrechtlich unproblematisch wäre jedenfalls eine Absenkung des Maximalsteuersatzes, ab welchem die Steuer dann zu einem linearen Satz erhoben würde. Nur sekundär von Bedeutung für die Frage der Zulässigkeit eines teilweise degressiven Steuersatzes ist ausserdem die Höhe des ab dem Schwellenwert anwendbaren Steuersatzes, mithin die Frage, wie steil die Degression ausfallen dürfte. Dazu kann gesagt werden, dass mit zunehmender Degression auch die allfällige Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip zunimmt. Weniger problematisch als ein degressiver Tarif wäre schliesslich ein durchgängig proportional verlaufender Tarif (ohne Progression).

4 Ausführungen

4.1 Grundlagen der Tarifgestaltung

Aus der in Art. 3 BV statuierten Souveränität der Kantone ergibt sich deren Kompetenz zur Festlegung der Steuertarife. Bestätigt wird dies in Art. 129(2) BV und Art. 1(3) StHG, indem die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge von der Steuerharmonisierung ausgenommen sind. Die Kantone sind somit durch das StHG in der Tarifgestaltung grundsätzlich nicht gebunden²⁰.

Die Kantone sind in der Tarifgestaltung damit primär durch Bestimmungen der Bundes- und Kantonsverfassung gebunden. Es sind vorab die folgenden tragenden Grundsätze der Besteuerung zu beachten:

- Allgemeinheit der Besteuerung;
- Gleichmässigkeit der Besteuerung und
- Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Diese Grundsätze wurden vom Bundesgericht unter dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 4(1) aBV entwickelt und sind heute in Art. 127(2) BV und in den meisten Kantonsverfassungen ausdrücklich statuiert. Sie beziehen sich insbesondere auf die Ausgestaltung der Einkommens-

menssteuern und sie gelten gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts auch für die Ausgestaltung kantonaler Einkommens- und Vermögenssteuern²¹.

Gemäss Art. 59 aKV²² sind bei der Besteuerung überdies die folgenden Grundsätze zu beachten:

¹ Die Steuerpflichtigen haben im Verhältnis der ihnen zu Gebote stehenden Hilfsmittel an die Staats- und Gemeindesteuern beizutragen.

² Das Gesetz hat die Steuerbefreiungen zu bestimmen, welche mit Rücksicht auf den unbedingt erforderlichen Lebensunterhalt geboten sind.

³ Für den Staat ist die Steuer nach dem Grundsatz der mässigen Progression zu erheben. Das Mass dieser Progression wird durch das Gesetz geregelt.

⁴ Ebenso ist es dem Gesetze vorbehalten, darüber zu bestimmen, ob der Grundsatz der Progression auch auf die Gemeindesteuern auszudehnen sei.

...

Am 22. September 2002 wird dem Stimmvolk eine neue Kantonsverfassung zur Abstimmung vorgelegt. Sie enthält in Art. 99 E-KV²³ die folgende Bestimmung:

¹ Bei der Ausgestaltung der Steuern sind die Grundsätze der Allgemeinheit, der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu beachten.

² Die Steuern sind so zu bemessen, dass die gesamte Belastung der steuerpflichtigen Personen nach sozialen Grundsätzen tragbar ist, die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft nicht überfordert, der Wille zur Einkommens- und Vermögenserzielung nicht geschwächt und die Selbstvorsorge gefördert werden.

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird in der Literatur z. T. eine progressive Ausgestaltung des Steuertarifs abgeleitet. Bei einem solchen Steuertarif nimmt die relative Steuerbelastung für eine zusätzliche Einkommenseinheit zu (während sie bei einem linearen Tarif gleich bleibt und bei einem degressiven Tarif abnimmt)²⁴. Zu beachten ist, dass bei allen diesen Tarifen der nominelle Steuerbetrag mit zunehmendem Einkommen (unterschiedlich stark) zunimmt. Damit heben sich diese Tarife u. a. von der Kopfsteuer (alle Einwohner bezahlen nominell gleichviel Steuer) und von der Steuerfreiheit von einen bestimmten Einkommensbetrag übersteigendem Einkom-

20 Einige wenige Bestimmungen tangieren in verfassungswidriger Weise die Tariffreiheit (insbes. Art. 11 und 12[5] StHG). Vgl. CAGIANUT, Steuerharmonisierung, Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, 20 ff., und REICH, Art. 11 StHG N 3. Diese Bestimmungen sind hier aber nicht relevant.

21 BGE 126 I 76 vom 24. Februar 2000; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 100; Ungeklärt ist allerdings die Frage, wie ein Konflikt von sich widersprechenden Bundes- und Kantonsverfassungsbestimmungen zu lösen ist.

22 Heute Art. 59aKV, die neue Kantonsverfassung ist am 1. Januar 2003 in Kraft getreten.

23 Heute Art. 99 KV; die neue Kantonsverfassung ist am 1. Januar 2003 in Kraft getreten.

24 BAUMGARTNER, Art. 36 DBG N 7 f. mit weiteren Hinweisen; JAMES/NOBES, The Economics of Taxation, 14. Vgl. auch HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 254 ff., und HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 25 f.

men ab. Sie wirken damit in jedem Falle einkommensumverteilend²⁵.

Eine weitere bedeutsame Schranke der Besteuerung stellt die Eigentumsgarantie in Art. 26 BV dar. Danach darf die Besteuerung keine konfiskatorischen Züge annehmen.²⁶

Einen Einfluss auf die Tarifgestaltung können sodann verschiedene weitere Verfassungsbestimmungen haben. Durch die Berücksichtigung dieser Ziele im Steuergesetz bzw. im Steuertarif werden neben dem Ziel der Mittelbeschaffung zur Finanzierung der Staatstätigkeit auch verschiedene, sog. ausserfiskalische Ziele verfolgt. IdR sind dies wirtschafts- und sozialpolitische Ziele, wie etwa das Wirtschaftswachstum oder die Sicherung der persönlichen Vorsorge. Vorliegend ist dabei v. a. das in Art. 93 E-KV vorgesehene Gebot der Wirtschaftsförderung relevant. Eine solche Massnahme bedarf einer gesetzlichen (idealerweise verfassungsmässigen) Grundlage; darüber hinaus soll sie notwendig, geeignet und erforderlich sein²⁷.

4.2 Allgemeine Grundsätze der Besteuerung im Besonderen

Der Grundsatz der Gleichbehandlung gemäss Art. 8(1) BV wird im Steuerbereich konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit²⁸. Diese Grundsätze sind heute, im Rahmen der Nachführung der Bundesverfassung, in Art. 127(2) BV ausdrücklich statuiert. Es kann davon ausgegangen werden, dass die bisher zu Art. 4(1) aBV ergangene Rechtsprechung auch für die Auslegung von Art. 127(2) BV massgebend ist. Der konkrete Inhalt, die Abgrenzung und die Hierarchie der nachfolgend dargestellten grundlegenden Steuererhebungsprinzipien sind in der Lehre umstritten²⁹. Im Ergebnis sind schliesslich aber keine grösseren Differenzen auszumachen. Es kann daher mit Höhn folgender Inhalt dieser Prinzipien zusammengefasst werden³⁰:

- Die allgemeinen öffentlichen Aufgaben sollen grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger finanziert werden. Die Besteuerung muss bei der Hauptsteuer die Regel und nicht die Ausnahme sein.

- Gleiche oder vergleichbare Verhältnisse sollen gleich besteuert werden.
- Privilegierungen und Diskriminierungen müssen sachlich gerechtfertigt sein.
- Der unterschiedlichen Fähigkeit der Steuerpflichtigen, Steuern zu entrichten, ist Rechnung zu tragen, wobei auch gewisse notwendige Verwendungen des Einkommens berücksichtigt werden sollen.
- Diese Prinzipien sind jedoch nur zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt.

4.2.1 Entstehungsgeschichte

In der aBV waren die heute in Art. 127(2) BV verankerten Grundsätze der Besteuerung nicht erwähnt. Sie ergaben sich gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts aus dem Gleichbehandlungsgebot in Art. 4(1) aBV.

Auch im vom Bundesrat vorgeschlagenen Verfassungsentwurf war im damaligen Art. 118 E-BV nicht vorgesehen, die genannten Grundsätze in der Verfassung zu verankern³¹. Erst im Rahmen der Debatten in der Verfassungskommission wurde vorgeschlagen, die genannten Grundsätze im Sinne einer Kodifizierung der bundesgerichtlichen Praxis explizit in die Verfassung aufzunehmen³². Die Diskussion der Verfassungskommission ist dabei für die vorliegende Untersuchung wie folgt von Interesse:

- Mit dem Begriff «insbesondere» soll zum Ausdruck gebracht werden, dass neben den erwähnten Grundsätzen der Besteuerung (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) auch andere Grundsätze beachtet werden sollen. Erwähnt wurden etwa soziale und ökologische Elemente. Die Beachtung weiterer Grundsätze dürfe aber nicht dazu führen, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit «übernutzt» werde³³. Dabei könne es auch dazu kommen, dass sich die zu beachtenden Grundsätze widersprechen, wobei dann «in praktischer Konkordanz» ein optimaler Ausgleich gefunden werden solle³⁴.
- Sodann macht die Diskussion klar, dass die erwähnten Grundsätze der Besteuerung bei den verschiedenen Steuern in unterschiedlicher Weise zum

25 Vgl. dazu nachfolgend.

26 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 119 f.

27 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 131 f.

28 Vgl. etwa BGE 110 Ia 14 oder neu BGE 2P.36/1999/bol vom 3. November 2000, E 2.b.

29 Vgl. HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 94; HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 126 ff., und REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 99 ff.

30 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 129.

31 Botschaft BV, 616.

32 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, Antrag Vallender (Nr. 112), Art. 118, 95 ff. Dem stimmte zunächst der Nationalrat (AB 1998 N, 1015 [Sommer-session]) und anschliessend im zweiten Anlauf auch der Ständerat zu (AB 1998 S, 861 und 1163 [Wintersession 1998]).

33 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 96 ff.

34 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 97.

Tragen kommen³⁵. Dies wurde denn auch durch die Aufnahme des vom EJPD vorgeschlagenen Vorstands «soweit es die Art der Steuer zulässt» bestätigt.

4.2.2 Allgemeinheit der Besteuerung

Die allgemeinen öffentlichen Aufgaben sollen grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger finanziert werden³⁶. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gemäss Art. 127(2) BV bezieht sich auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses³⁷. Alle Personen sollen nach derselben gesetzlichen Ordnung erfasst werden. Der Grundsatz verbietet «unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung»³⁸. «Das Prinzip der Allgemeinheit möchte von seiner Hauptstossrichtung her gesehen Privilegierungen und Diskriminierungen verhindern.»³⁹ Damit sind gemäss Reich individuelle Steuerabkommen nicht erlaubt und der Gesetzgeber darf leistungsschwache oder attraktive Steuerpflichtige nicht ohne hinreichende Rechtfertigung begünstigen. «Der Grundsatz schliesst sachlich begründete Ausnahmen von der Besteuerung nicht aus.»⁴⁰ Ausnahmen sollen «aus gesamtwirtschaftlichen, sozialen oder steuersystematischen Gründen» zulässig sein⁴¹.

4.2.3 Gleichmässigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung beschlägt die objektiven und quantitativen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses (Steuerobjekt, -bemessungsgrundlage und -mass)⁴². Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung «sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Belastung führen.»⁴³ «Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert den Schranken der Verfas-

sung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321, E. 3f S. 324).»⁴⁴

4.2.4 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Allgemeinen

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird gemäss Bundesgericht aus den Grundsätzen der Gleichmässigkeit und der Allgemeinheit der Besteuerung abgeleitet⁴⁵. Er «verlangt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll.»⁴⁶

4.2.5 Progressive Ausgestaltung des Steuertarifs im Besonderen

Vorliegend stellt sich insbesondere die Frage, ob das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen bestimmten Tarifverlauf verlangt und v. a. einen für Höchst Einkommen teilweise degressiven Tarifverlauf ausschliesst.

4.2.5.1 Wortlaut von und Materialien zu Art. 127(2) BV

Weder aus dem Wortlaut von Art. 127(2) BV noch aus den wenigen vorhandenen Materialien (s. oben, Abschn. 4.2.1) ergibt sich direkt eine Vorgabe für einen progressiven Steuertarifverlauf. Für einen progressiven Tarifverlauf der direkten Bundessteuer könnte indirekt Art. 128(3) BV sprechen. Diese Bestimmung verlangt nämlich den Ausgleich der Folgen der kalten Progression. In der Botschaft zur Bundesverfassung nimmt der Bundesrat dazu wie folgt Stellung: «Der Ausgleich der kalten Progression setzt begrifflich einen progressiven Tarif voraus. In einem linearen wäre auch kein Ausgleich der kalten Progression notwendig, höchstens bezüglich der Abzüge. Da sowohl der Tarif wie auch die Abzüge im Gegensatz zur früheren Regelung (Art. 8 ÜB) nicht mehr in der Verfassung geregelt werden, ist genau betrachtet auch der Ausgleich der kalten Progression für sich allein genommen in der Verfassung inhaltslos geworden. Um jedoch den programmatischen Aspekt zu betonen, wird die Bestimmung in der Verfassung belas-

35 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 96.

36 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127; REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.

37 HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91.

38 BGE 114 Ia 224.

39 VALLENDER, Leitlinien der Bundesfinanzordnung, 689 mit Verweis auf HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91 ff.; so auch REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.

40 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 109. Vgl. auch HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127.

41 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 101 mwH.

42 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 109.

43 BGE 114 Ia 224 f. mwH.

44 BGE 126 I 78.

45 BGE 114 Ia 228.

46 BGE 114 Ia 225.

sen»⁴⁷. Der erwähnte programmatische Aspekt bezieht sich in diesem Zusammenhang nach hier vertretener Auffassung nicht auf die Frage des Tarifverlaufs, sondern auf die Frage des Ausgleichs einer allfälligen kalten Progression, welche z. T. im Ausland nicht ausgeglichen wird. Damit macht auch der Bundesrat keine Vorgaben zum Tarifverlauf. Aus den Materialien ergibt sich weiter, dass mit der Aufnahme der Besteuerungsgrundsätze in die Verfassung die bisherige Bundesgerichtspraxis kodifiziert werden sollte (vgl. oben, Abschn. 4.2.1). Dass diese Praxis einen progressiven Tarifverlauf nicht verlangt (diesen aber auch nicht verbietet), wird in den nachstehenden Ausführungen gezeigt.

Aufgrund von Wortlaut und Materialien kann damit festgestellt werden, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zunächst verlangt, dass mit zunehmender Leistungsfähigkeit die Steuerzahlung zunimmt. Dieses Ziel wird mit einem (direkt oder indirekt) progressiven, linearen oder degressiven Steuertarif erreicht. Allein das in Art. 127(2) BV statuierte Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt vom Gesetzgeber damit nicht zwingend eine progressive Ausgestaltung des Steuertarifs.

Wie oben (Abschn. 4.2.1) festgestellt, können bei der Steuererhebung aber auch andere Prinzipien zum Tragen kommen. Ein progressiv verlaufender Tarif mit seiner hohen Umverteilungswirkung kann dabei als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips aufgefasst werden⁴⁸. Weiter kann die Progression mit der sog. Opfertheorie, wonach die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt, und mit der Kompensation der Regressionswirkung indirekter Steuern begründet werden⁴⁹. Im Einzelnen werden in Lehre und Rechtsprechung die folgenden Meinungen vertreten.

4.2.5.2 Schweizer Literatur

Höhn hält fest, dass aus der (Bundes-)Verfassung keine Richtlinien für die Gestaltung der Progression abgeleitet werden. Es sollte jedoch «erwartet werden, dass eine Kumulation von unmotivierten «Knicken» in einer Progressionskurve und Grenzbelastungen von mehreren hundert Prozent des Mehreinkommens Anlass genug wären, um den Tarif als solchen als dem Rechtsgleichheitsgebot zuwiderlaufend zu bezeichnen.»⁵⁰

Reich weist darauf hin, dass sich die Forderung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit,

und konkret der progressiven Ausgestaltung des Steuertarifs, einerseits aus der Opfertheorie und andererseits aus dem Umverteilungsgedanken ergebe. Dabei führt der ausserfiskalische Zweck der Umverteilung zu einer progressiveren Ausgestaltung des Steuertarifs, als sich dies aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip allein ergeben würde.⁵¹ Die progressive Belastung hat gemäss Reich dort ihre Grenze, «wo die Leistungsfähigkeit und der Leistungswille zerstört werden»⁵². Reich warnt jedoch vor einer isolierten Beurteilung einzelner Verfassungsziele ohne ihre Einbettung in die Pluralität der verfassungsrechtlichen, auch ausserfiskalischen Zielwerte⁵³.

Blumenstein/Locher vertreten die Auffassung, dass die Gleichmässigkeit der Besteuerung eine Abstufung des Steuerbetrages nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts verlange und dies zu einem progressiven Steuertarif führe⁵⁴. Dies gilt gemäss Blumenstein/Locher insbesondere für die Vermögens- und Einkommenssteuern⁵⁵.

Gemäss *Höhn/Waldburger* wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an den finanziellen Mitteln und den persönlichen Verhältnissen gemessen. Ungleiche Tatbestände sind ungleich zu besteuern. «Das bedeutet, dass die Steuerlasten (...) proportional zur wirtschaftlichen Bedeutung von Steuerobjekt und Berechnungsgrundlage *abgestuft* sein müssen, indem das Steuermass sich auf die Grösse der Berechnungsgrundlage bezieht. (...) Bei der Reineinkommens- und Reinertragssteuer darf «durch einen progressiven Steuertarif der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung» getragen werden⁵⁶.»⁵⁷

Klett bekennt sich zu einer progressiven Ausgestaltung der direkten Steuern. Die konkrete Ausgestaltung der progressiven Steuerbelastung ist dabei, entsprechend der geringen Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, weitgehend dem Gesetzgeber überlassen. Die Mehrbelastung soll sich jedenfalls kontinuierlich entwickeln. Klett stellt sodann dar, dass sich die Forderung der Lastenverteilung im Verhältnis zur individuellen Leistungsfähigkeit, mithin die progressive Besteuerung, auf die Gesamtbelas-

47 Botschaft BV, 348.

48 TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 403.

49 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 11 ff.

50 HÖHN, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, 228.

51 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 9 und 25; vgl. auch REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 173 f.

52 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 175.

53 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 175.

54 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 297.

55 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 300.

56 BGE 114 Ia 225; 99 Ia 653 (...).

57 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 112.

tung mit allen Angaben bezieht. Dabei würden aber die meisten übrigen staatlichen Abgaben nicht aufgrund der Leistungsfähigkeit erhoben und würden eine degressive Wirkung entfalten. Klett plädiert denn auch dafür, dass auch bei diesen übrigen Abgaben womöglich der Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen sei.⁵⁸

Gemäss *Vallender/Wiederkehr* kann das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit u. a. dadurch verwirklicht werden, «dass der Steuertarif nach Massgabe der Leistungsfähigkeit progressiv ausgestaltet wird, wobei der Tarifverlauf keineswegs durch das Leistungsfähigkeitsprinzip vorgezeichnet wird, sondern politische Wertungen erfordert».⁵⁹

Huber kommt nach eingehender Auseinandersetzung «aufgrund von Indizien» zum Schluss, dass unter dem Gleichbehandlungsgebot die Hauptsteuer (idR die Einkommenssteuer) progressiv auszugestalten sei. Es sei aber weder beweis- noch widerlegbar, dass sich ein progressiver Tarifverlauf aus dem Gleichbehandlungsgebot ergibt: «Die Antwort auf die eingangs gestellte Frage fällt enttäuschend aus. Dem Grundsatz der Rechtsgleichheit können wohl einige ganz allgemeine Hinweise für die Ausgestaltung des Tarifs entnommen werden. Darüber, wie die Belastungskurve darüber hinaus zu gestalten ist, schweigt sich das Gleichheitsgebot aus.»⁶⁰

Gemäss *Patrick Waldburger* fehlt schliesslich das wissenschaftliche Fundament für die Forderung, dass gestützt auf das Leistungsfähigkeitsprinzip ein progressiver Tarifverlauf erforderlich sei. Im Weiteren stellen auch die in der BV verankerten Sozialziele bzw. Sozialrechte keine hinreichende Grundlage für eine redistributorische und damit progressive Besteuerung dar.⁶¹

4.2.5.3 Ausländische Literatur

Neumark weist darauf hin, dass ein Teil der Steuerprogression erst notwendig ist, um die degressive Wirkung der übrigen staatlichen Abgaben zu kompensieren. Das Progressionspostulat und der Leistungsfähigkeitsgrundsatz seien untrennbar verbunden. Mit Taylor ist er der Auffassung, dass zwar auch die Progression in gewissem Masse ein Willkürelement enthalte, dass aber die Wahl zwischen proportionalem und progressivem Steuersatz «a choice between certain injustice and uncertain justice» sei.⁶² Insbesondere die Einkommenssteuer eigne sich besonders gut für eine progressive Ausgestaltung.

Sei zusätzlich auch der Vermögenssteuertarif progressiv ausgestaltet, so dürfe diese Progression aber nur mässig sein, da die Vermögenserträge ja nochmals der progressiven Einkommenssteuer unterlägen.⁶³

Becker vertritt die Ansicht, dass ein progressiver Steuertarif nur bis zu derjenigen Einkommenshöhe vertretbar ist, bis zu welcher nicht alle Grundbedürfnisse durch das Einkommen gedeckt werden können. Ab dieser Grenze muss gemäss *Becker* ein proportionaler Steuertarif zur Anwendung gelangen, weil eine weitergeführte Progression zu einer Diskriminierung höherer Einkommen führen würde.⁶⁴ Die progressive Besteuerung bestimmter Einkommen sei aber dann nicht erforderlich, wenn der Aufwand für die Bestreitung des Grundbedarfs von der Bemessungsgrundlage abziehbar wäre. In diesem Fall wäre der Steuertarif durchgehend proportional.⁶⁵

Gemäss *Elicker* können die Versuche, die Steuerprogression anhand des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu begründen, auf zwei Ansätze zurückgeführt werden: die Opfertheorie, d. h., dass die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt, und die Lehre von der Regressionswirkung indirekter Steuern.⁶⁶ Nach eingehender Untersuchung dieser Rechtfertigungen kommt *Elicker* zum Fazit, dass die gleichmässige Anwendung des Prinzips der Leistungsfähigkeit nicht zu progressiven, sondern zu proportionalen Steuertarifen führe.⁶⁷ Im Weiteren liegen nach *Elicker* auch keine Gründe für eine Abweichung von der gleichmässigen Anwendung des Prinzips der Leistungsfähigkeit vor. Insbesondere werde durch die Steuerprogression, d. h. mit der stärkeren Besteuerung der hohen Löhne, kein gerechteres Lohnsystem erreicht.⁶⁸

Gemäss *Tipke/Lang* hat in der Steuerwissenschaft (in jüngerer Zeit) ein Umdenken stattgefunden.⁶⁹ Die Steuergerechtigkeit gebiete heute den «proportionalen Fiskalzwecksteuersatz», einen proportional verlaufenden

58 KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 139 ff.

59 VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV N 18; vgl. auch Vallender, Leitlinien der Bundesfinanzordnung, 689.

60 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 170 f.

61 WALDBURGER, Sparbereinigung der Einkommenssteuer, 156 f.

62 NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 179.

63 NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 180.

64 BECKER, Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, 388.

65 BECKER, Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, 389.

66 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 11 ff.

67 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 14.

68 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 14 ff.

69 TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz 802. Für weitere ausländische Autoren, welche sich in neuerer Zeit gegen eine progressive Ausgestaltung der Steuertarife wenden oder zumindest dartin, dass sich aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz keine Aussage über den Tarifverlauf ergibt: BAUMGARTNER, Art. 36 DBG N 10. Vgl. ausserdem HALL/RABUSHKA, Flat Tax, Das Steuermodell der Zukunft, die sich ebenfalls kritisch mit dem progressiven Tarifverlauf auseinandersetzen.

Steuertarif zwecks Mittelbeschaffung für den staatlichen Finanzbedarf. Demgegenüber sei der progressive Tarif ein Instrument sozialstaatlicher Umverteilung. Dabei habe die Erfahrung mit hohen Spitzensteuersätzen die soziale Gerechtigkeit der Steuerprogression erschüttert: «Die Steuerprogression wirkt nämlich leistungshemmend, verfälscht die Lohn- und Preisgerechtigkeit, verlockt zu unwirtschaftlichen Investitionen, verkompliziert das Einkommenssteuerrecht infolge Steuerwiderstandes, den die gut beratenen und international agierenden Steuerpflichtigen am besten ausüben können (sog. Dummensteuereffekt [...]), und sie durchlöchert die Bemessungsgrundlage, weil sie die Lobby mächtiger Wählergruppen und Wahlgeschenke von Politikern effektiviert. Die Steuerprogression trifft die unkundigen, ortsgebundenen Bestverdiener, vor allem Arbeitnehmer am härtesten und wird von denen am wenigsten getragen, die sie eigentlich treffen soll.»⁷⁰

4.2.5.4 Ökonomisch geprägte Literatur

Von Hayek lehnt das Prinzip der Steuerprogression ab⁷¹. Dies begründet er damit, dass die relativ hohen Einkommen von grosser Bedeutung für die wirtschaftliche Entwicklung seien, und dementsprechend eine durch die Steuerprogression erzielte Umverteilung nachteilige Wirkungen auf den technischen Fortschritt habe⁷². Im Weiteren begründete von Hayek seine Ansicht damit, dass es kein objektives Mass für die Vernünftigkeit der Progression gebe und auch alle Versuche der Wissenschaft, eine objektive Rechtfertigung zu finden, misslungen seien⁷³. Schliesslich sei es auch ungerecht, dass dieselbe wirtschaftliche Leistung zweier Steuerpflichtiger in einem bestimmten Monat unterschiedlich besteuert werde, je nach dem, wie hoch ihre erzielten Einkommen in den übrigen Monaten des Jahres waren⁷⁴.

Gemäss Schmidt können keine stichhaltigen ökonomischen Argumente für die Einkommenssteuerprogression vorgebracht werden. Im Weiteren wirkt sich die Steuerprogression nach Schmidt negativ auf das Wirtschaftswachstum aus. Trotzdem vertritt dieser Autor aber die Ansicht, dass ein gewisses Progressionsmass in der Einkommensbesteuerung erforderlich sei, um die regressiven Wirkungen der indirekten Steuern auszugleichen⁷⁵.

James/Nobes weisen im isolierten System nach, dass ein proportionaler gegenüber einem progressiven Steuersatz einen vorteilhaften Effekt auf den Arbeitswillen hat, da zusätzliches Einkommen beim proportionalen Satz in geringerer Masse besteuert wird als bei progressivem Satz. Gleiches gilt für einen degressiven Steuersatz gegenüber einem proportionalen oder progressiven Steuersatz.⁷⁶ Ein degressiver Steuersatz setzt damit ökonomisch einen Anreiz zu Mehrarbeit, zu höherem Leistungswillen.

4.2.5.5 Rechtsprechung

Das Bundesgericht übt in der Überprüfung kantonaler Steuertarife eine grosse Zurückhaltung und lässt den kantonalen Gesetzgebern einen grossen Spielraum bei der Tarifgestaltung. Das Bundesgericht hat sich bisher nur in einigen wenigen Entscheiden zu den Grundsätzen der Besteuerung geäussert, vorab in den beiden älteren Grundsatzentscheiden aus den Jahren 1973 (Basler Reichtumssteuerfall) und 1984 (Fall Hegetschweiler), deren entscheidende Passagen hier wiedergegeben werden:

*Basler Reichtumssteuerfall*⁷⁷:

Aus dem Gleichbehandlungsgebot und dem Gebot der Besteuerung aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit «ergibt sich die grundsätzliche Zulässigkeit einer progressiven Besteuerung.» Art. 4 aBV schliesst dabei «eine progressive Besteuerung nicht aus, sofern dabei nur der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen angemessen Rechnung getragen wird. Gerade in diesem Zusammenhang steht dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum der Gestaltungsfreiheit offen, zumal sich aus Art. 4 BV keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten lässt (vgl. BGE 96 I 567 mit Verweisungen) und die Ausgestaltung des Steuertarifs in besonderem Mass von politischen Wertungen abhängt. (...) Bei der Überprüfung von Steuertarifen – insbesondere bei der Würdigung des Progressionssatzes – hat sich der Verfassungsrichter daher Zurückhaltung aufzuerlegen. Er hat in diesem Zusammenhange bloss zu untersuchen, ob sich die fragliche Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt und ob damit rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen (nicht) zu finden ist.» Diese Frage «fällt letztlich zusammen mit der Frage, ob das Gesetz gerecht sei. Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt.»

*Fall Hegetschweiler*⁷⁸:

«Die Ausgestaltung des Tarifs, jedenfalls der Verlauf der Progression, hängt in besonderem Masse von politischen Wertungen ab; der Verfassungsrichter muss darum Zurückhaltung üben (BGE 104 Ia 295 E. b., 99 Ia 653); er kann bezüglich der Progression nur prüfen, ob die getroffene Ordnung auf sachliche Gründe gestützt werden kann und nicht Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichheit und Verhältnismässigkeit klar widerspricht. Ob ein Steuergesetz den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, kann nicht aufgrund formaler Kriterien entschieden werden, sondern fällt

70 TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz 803.

71 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 508.

72 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 509 f.

73 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 513.

74 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 514.

75 SCHMIDT, Die Steuerprogression, 147.

76 JAMES/NOBES, The Economics of Taxation, 55.

77 BGE 99 Ia 638, 653 f.

78 BGE 110 Ia 7, 14 f.

letztlich mit der Frage zusammen, ob das Gesetz gerecht sei; Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt. Dies gilt nicht zuletzt auf dem Gebiet des Steuerrechts (BGE 99 Ia 654, 96 I 567).

Für die Anwendung des Gleichheitssatzes spielt die Vergleichbarkeit der Sachverhalte eine beträchtliche Rolle. Bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen gering. Es lässt sich nicht aus dem Gleichheitssatz ableiten, um wie viel die Steuer zunehmen soll, wenn sich z. B. das Einkommen verdoppelt, oder allgemeiner gesagt, wie steil und bis zu welchem Höchstsatz ein progressiver Tarif ansteigen soll. In horizontaler Richtung ist die Vergleichbarkeit wesentlich grösser und das Gleichbehandlungsgebot entsprechend zwingender: Leute in gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollen gleich viel Steuern bezahlen. Verstösse in dieser Hinsicht werden von den Betroffenen härter empfunden und lassen sich auch besser überprüfen. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist daher gross in vertikaler Hinsicht; es kann unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit nicht wesentlich mehr verlangt werden als ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve.»

Zusammenfassend ergibt sich aus den verschiedenen Bundesgerichtsentscheiden Folgendes:

Fazit aus BGE 99 Ia 638, 653 f. (*Basler Reichtumssteuerfall*), bestätigt in BGE 104 Ia 284, 295:

- Aus Art. 4 BV, und damit auch aus Art. 127(2), lässt sich keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten. Der Gesetzgeber hat einen weiten Spielraum. Die Ausgestaltung des Tarifs hängt von politischen Wertungen ab.
- Ein progressiver Steuersatz ist zulässig, sofern der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung getragen wird.
- Der Verfassungsrichter überprüft Tarife nur zurückhaltend. Massgebend ist, ob für die (rechtlich unterschiedliche) Regelung ernsthafte sachliche Gründe vorliegen⁷⁹ und mithin die Regelung im Lichte der politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse gerecht ist.

Fazit aus BGE 110 Ia 7, 14 f. (*Fall Hegetschweiler*); so weit abweichend von früheren Entscheiden:

- Die Ausgestaltung des Steuertarifs, jedenfalls der Verlauf der Progression, hängt in besonderem Mass von politischen Wertungen ab.
- Das Bundesgericht prüft die Progression nur zurückhaltend dahingehend, ob sich die getroffene Ordnung auf sachliche Gründe stützt und nicht den Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichheit und Verhältnismässigkeit klar widerspricht.
- Es besteht nur eine geringe Vergleichbarkeit bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in ver-

tikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen. Es lässt sich nicht aus dem Gleichheitssatz ableiten, um wie viel die Steuer zunehmen soll, wenn sich z. B. das Einkommen verdoppelt, oder wie steil und bis zu welchem Höchstsatz ein progressiver Tarif ansteigen soll. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist daher gross in vertikaler Hinsicht; es kann unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit nicht wesentlich mehr verlangt werden als ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve.

Fazit aus BGE 114 Ia 221, 225:

- Im System der allgemeinen Reineinkommensbesteuerung «hat der Gesetzgeber alle Personen, die tatsächlich Einkommen und Gewinn erzielen, nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Steuer heranzuziehen, wobei er insbesondere durch einen progressiven Steuertarif der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung tragen darf».

Fazit aus BGE 122 I 101, 105 (Steuerfreiheit des Existenzminimums):

- Dem kantonalen Gesetzgeber steht bei der Konkretisierung von Steuertarifen, -sätzen und -freibeträgen eine erhebliche Freiheit zu. Bei der Ausgestaltung eines Steuersystems sind politische Wertungen erforderlich und unterschiedliche sozial- und finanzpolitische Ansichten möglich und zulässig.

Fazit aus BGE 126 I 76

- «Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. (...) Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244; 124 I 193 E. 3e S. 197). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzlichen Regelungen nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 124 I 193 E. 3e S. 197; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 1998 i. S. K., E. 3c).»⁸⁰

79 Wobei das BGer in vertikaler Dimension keine Vergleichbarkeit fordert.

80 BGE 126 I 76 = StE 2001 A 21.16 Nr. 7.

4.2.5.6 Fazit

Aus dem Wortlaut von und den Materialien zu Art. 127(2) BV lässt sich nicht direkt schliessen, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen progressiven Tarifverlauf verlangt. Jedenfalls soll die Steuerzahlung mit zunehmender Leistungsfähigkeit zunehmen.

Das Bundesgericht hat sich bisher zurückhaltend zum Tarifverlauf geäussert. Soweit ersichtlich, hat das Bundesgericht nie ausdrücklich einen progressiven Tarifverlauf verlangt. Die Äusserungen des Bundesgerichts sind aber als eine vorsichtige Gutheissung eines solchen Tarifverlaufs zu werten. Es lässt den Kantonen und der politischen Wertung jedenfalls einen weiten Ermessensspielraum bei der Tarifgestaltung. Massgebend scheint zu sein, dass der zu entrichtende Steuerbetrag bei zunehmendem Einkommen ansteigt, ebenso ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve. Dabei sind jedoch Tarifknicken am Ende der Nullstufe und beim Übergang vom progressiven zum linearen Tarif offenbar akzeptabel.

In der älteren (und der Schweizer) Literatur wird tendenziell die Auffassung vertreten, dass das Gebot der Besteuerung aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine progressive Besteuerung gebiete. In der jüngeren – v. a. ausländischen und ökonomischen – Literatur scheint dies nicht mehr so klar zu sein. Hier wird z. T. für einen proportionalen Tarifverlauf eingetreten. Unter anderem wird dabei argumentiert, dass sich der progressive Tarifverlauf leistungshemmend auswirke und vielfach die Falschen treffe.

Für die Wertung der hier wiedergegebenen Meinungen ist aber von Bedeutung, dass sich die einschlägige Literatur bisher kaum – und das Bundesgericht so weit ersichtlich nie – mit einem degressiven Tarifverlauf auseinandergesetzt haben. Dies gilt auch für die vorliegend zu beurteilende kombinierte Tarifstruktur, welche zuerst progressiv und anschliessend degressiv verläuft. Die genannten Ausführungen in Literatur und Judikatur sind primär vor dem Hintergrund eines mehr oder weniger steil verlaufenden progressiven Tarifs oder z. T. einer Gegenüberstellung von progressivem und proportionalem Tarifverlauf zu sehen. Es ist daher nur schwer abzuschätzen, wie in der heutigen Zeit das Bundesgericht einen degressiven Tarifverlauf beurteilen würde. Es wäre durchaus denkbar, dass bei konkreter Auseinandersetzung mit einem (teilweise) degressiven Progressionsverlauf insbesondere das Bundesgericht seine betont liberale Haltung auf proportionale und progressive Tarife einschränkt und damit einen degressiven Tarifverlauf als mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz unvereinbar beurteilen könnte.

4.2.5.7 Tarifverlauf in den anderen Kantonen

Soweit ersichtlich, entspricht der Tarifverlauf für die Einkommenssteuer in den anderen Kantonen dem in Schaffhausen heute gültigen Tarif, wobei einzelne Kantone eine Nullstufe vorsehen. Ein degressiver Tarifverlauf, wie er hier zu untersuchen ist, wird im Zeitpunkt der Erstellung dieses Gutachtens, im August 2002, von keinem Kanton angewendet⁸¹.

4.3 Vorgaben des Schaffhauser Verfassungsrechts

4.3.1 Art. 59 aKV (heute nicht mehr in Kraft)⁸²

Gemäss Art. 59 aKV sind bei der Besteuerung die folgenden Grundsätze zu beachten:

¹ Die Steuerpflichtigen haben im Verhältnis der ihnen zu Gebote stehenden Hilfsmittel an die Staats- und Gemeindesteuern beizutragen.

² Das Gesetz hat die Steuerbefreiungen zu bestimmen, welche mit Rücksicht auf den unbedingt erforderlichen Lebensunterhalt geboten sind.

³ Für den Staat ist die Steuer nach dem Grundsatz der mässigen Progression zu erheben. Das Mass dieser Progression wird durch das Gesetz geregelt.

⁴ Ebenso ist es dem Gesetze vorbehalten, darüber zu bestimmen, ob der Grundsatz der Progression auch auf die Gemeindesteuern auszudehnen sei.

Für die hier zu klärende Frage ergibt sich die Unvereinbarkeit eines degressiven Tarifs bereits aus den Abs. 1 und 3, weshalb hier nur auf diese Aspekte eingegangen wird:

- Art. 59(1) aKV entspricht Art. 19(1) aKV ZH⁸³ und Art. 62(2) aKV SO⁸⁴. Gemäss Reich enthält diese Bestimmung eine Anweisung an den Gesetzgeber, das Steuersystem iSd Leistungsfähigkeitsprinzips auszugestalten⁸⁵. Das Bundesgericht hat diese Bestimmung nicht nur als Anweisung an den Gesetz-

⁸¹ Am 11. Dezember 2005 hat das Stimmvolk des Kantons Obwalden einer Tarifänderung dahingehend zugestimmt, dass Einkommen von mehr als CHF 300 000 und Vermögen von mehr als CHF 5 Mio. einem degressiven Tarif unterliegen. Diese Massnahme wird hier nicht näher analysiert. Des Weiteren hat der Kantonsrat des Kantons Appenzell Ausserrrhoden am 28. November 2005 in einer ersten Lesung die vom Regierungsrat vorgeschlagene Einführung eines teilweise degressiven Tarifverlaufs ohne Opposition gutgeheissen. Sofern die Massnahme vom Kantonsrat definitiv verabschiedet wird, muss zum Schluss das Stimmvolk darüber befinden.

⁸² Die alte Schaffhauser Kantonsverfassung wurde am 1. Januar 2003 durch eine neue Verfassung ersetzt. Vgl. dazu die folgenden Abschnitte.

⁸³ Am 1. Januar 2006 ist im Kanton Zürich eine neue Verfassung in Kraft getreten.

⁸⁴ Am 1. Januar 1988 ist im Kanton Solothurn eine neue Verfassung in Kraft getreten.

⁸⁵ REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 16 f.

geber, sondern als verfassungsmässiges Individualrecht beurteilt. Es solle der Bürger vor einer übermässigen Besteuerung geschützt werden.⁸⁶ Das Zürcher Verwaltungsgericht sieht in dieser Bestimmung kein über Art. 4 aBV hinausgehendes verfassungsmässiges Recht⁸⁷.

- Art. 59(2) aKV verlangt sodann die Steuererhebung «nach dem Grundsatz der mässigen Progression». Dieser Wortlaut scheint einen degressiven Tarifverlauf auszuschliessen⁸⁸. Dass die Progression dabei nur mässig sein soll, ändert daran nichts⁸⁹.

4.3.2 Art. 99 KV (seit 1. Januar 2003)

Am 22. September 2002 wird dem Stimmvolk eine neue Kantonsverfassung zur Abstimmung vorgelegt. Dabei handelt es sich um den zweiten dem Volk vorgelegten Entwurf. Der letzte Entwurf (Entwurf 2000) wurde in der Volksabstimmung vom 4. März 2001 abgelehnt. Der heutige Entwurf enthält in Art. 99, im Rahmen der Finanzordnung, die Grundsätze der Besteuerung (s. unten). Zu diesem zweiten Entwurf sind soweit ersichtlich keine Erläuterungen publiziert worden. Die in Art. 99 E-KV enthaltenen Besteuerungsgrundsätze entsprechen aber fast wörtlich dem diesbezüglich unumstrittenen letzten Entwurf 2000 (dort ebenfalls Art. 99). Das damalige Abstimmungsmagazin⁹⁰ enthält allerdings zu dieser Bestimmung keine Erläuterungen. Erläuterungen und weiterführende Verweise sind aber zum damaligen Vorentwurf (Art. 112) verfügbar. Dieser Art. 112 stimmt hinsichtlich der Abs. 1 und 2 fast wörtlich mit der heute vorgeschlagenen Bestimmung, Art. 99 E-KV, überein. Für die Auslegung können daher die diesbezüglichen Erläuterungen herangezogen werden. Sie verweisen an verschiedenen Stellen auf die Kommentierung von Kälin/Bolz zur bernischen Kantonsverfassung⁹¹, auch wenn nur Abs. 1 mit Art. 104(1) KV BE übereinstimmt. Abs. 2 ist in enger Anlehnung u. a. an § 119(2) KV AG entstanden⁹² (wobei in den Erläuterungen trotzdem auf die Kommentierung von Kälin/Bolz zu Art. 104(2) KV BE verwiesen wird). Deshalb wird hier zusätzlich auch die Kommentierung Eichenberger⁹³ zur Verfassung des Kantons Aargau her-

angezogen, auch wenn diese Kommentierung in den Erläuterungen nicht speziell erwähnt wird. Schliesslich wird die genannte aargauische Verfassungsbestimmung auch von Höhn und Reich kommentiert. Auch diese Erwägungen werden hier zur Auslegung von Art. 99 E-KV herangezogen.

4.3.2.1 Art. 99(1) E-KV

Abs. 1 der neuen Bestimmung lautet wie folgt:

Grundsätze der Besteuerung

1 Bei der Ausgestaltung der Steuern sind die Grundsätze der Allgemeinheit, der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu beachten.

In den Erläuterungen wird dazu Folgendes ausgeführt⁹⁴:

«Der Grundsatz der Allgemeinheit verlangt eine sachgerechte Auswahl der Steuersubjekte. Er beinhaltet ein Privilegierungs- und Diskriminierungsverbot. Der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung verlangt, dass die Steuerobjekte lückenlos auszuwählen sind (horizontale Steuergerechtigkeit). Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist ein Ausfluss des Verhältnismässigkeitsprinzips. Er verlangt vom Gesetzgeber die Schaffung einer Steuerprogression oder eines ähnlichen Systems (vertikale Steuergerechtigkeit).»

Den Erläuterungen ist damit keine Verpflichtung für einen (durchgängig) progressiven Tarifverlauf zu entnehmen: Mit dem Erfordernis eines progressiven oder ähnlichen Systems ist nämlich auch ein nicht progressiver Steuertarif oder zumindest ein nicht durchgängig progressiver Tarifverlauf zulässig, sofern damit die vertikale Steuergerechtigkeit gewahrt wird. Die Erläuterungen verweisen im Übrigen auf die Kommentierung von Kälin/Bolz, welcher der Erläuterungstext auch weitgehend entstammt. Gemäss Kälin/Bolz enthalte Art. 99(1) E-KV «die wesentlichen Steuermaximen, die bereits aus dem allgemeinen Verfassungsrecht abgeleitet werden können»⁹⁵. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass Art. 99(1) E-KV denselben Gehalt wie Art. 127(2) BV aufweist⁹⁶.

4.3.2.2 Art. 99(2) E-KV

Art. 99(2) E-KV enthält über die in Abs. 1 enthaltenen allgemeinen Grundsätze der Besteuerung hinaus weitere Grundsätze, die sich ebenfalls auf die Gestaltung des Steuertarifs auswirken:

86 BGE 104 Ia 288 und 105 Ia 358.

87 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 19 unter Verweis auf ZBI 79, 37.

88 Zum Begriff der Progression vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 256, und HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 26.

89 Zum Begriff der mässigen Progression vgl. HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 143.

90 Schaffhauser Abstimmungsmagazin zur Volksabstimmung vom 4. März 2001, 20.

91 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 N 1 ff.

92 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 108.

93 EICHENBERGER, Verfassung des Kantons Aargau, § 119 N 6.

94 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 108.

95 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 3.

96 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 3 unter Verweis auf Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 4. A., 1992, 134. Die entsprechende Stelle findet sich heute in BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 160 f.

² Die Steuern sind so zu bemessen, dass die gesamte Belastung der steuerpflichtigen Personen nach sozialen Grundsätzen tragbar ist, die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft nicht überfordert, der Wille zur Einkommens- und Vermögenszielung nicht geschwächt und die Selbstvorsorge gefördert werden.

Auch diese Bestimmung ist gegenüber Art. 99 E-KV 2000 bzw. dem damaligen Vernehmlassungsentwurf zu Art. 112(2) unverändert. Den dortigen Erläuterungen ist Folgendes zu entnehmen⁹⁷:

«Die Einkommens- und Vermögenssteuer soll für natürliche Personen so bemessen sein, dass die Gesamtbelastung tragbar ist und sozialen Gesichtspunkten Rechnung getragen wird. Wirtschaftlich Schwache sollen in den Genuss von Steuervergünstigungen kommen bzw. gegenüber wirtschaftlich Starken zu einem unterproportionalen Steuersatz besteuert werden⁹⁸. Der Wille zur Einkommenserzielung und Vermögensbildung soll nicht geschwächt und die Selbstvorsorge gefördert werden (akzeptabler Grenzsteuersatz und reduzierte Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuern). Die Steuern für juristische Personen sollen so bemessen sein, dass sie die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft nicht überfordern (angemessener maximaler Steuersatz).»

Für die vorliegend zu prüfende Frage einer degressiven Ausgestaltung des Steuertarifs bei sehr hohen Einkommen ist vorab das verfassungsmässige Postulat, wonach «der Wille zur Einkommens- und Vermögenszielung nicht geschwächt» werden soll, von Interesse. Diese Zielsetzung setzt der Besteuerung gewisse Grenzen⁹⁹. Auch Höhn kommentiert dahingehend: Die Bestimmung setzt «klare und bestimmt formulierte Schranken gegen eine exzessive Besteuerung»¹⁰⁰. Die Erläuterungen sprechen von einem «akzeptablen Grenzsteuersatz» und einer «reduzierten Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuern». Wie hoch ein akzeptabler Grenzsteuersatz liegen darf und ob dieser für sehr hohe Einkommen tiefer als für unter dem Schwellenwert liegende Einkommen liegen darf, ist offen. Jedenfalls würde diese reduzierte Besteuerung sehr hoher Zusatzeinkommen und -vermögen durch das zweite Postulat, jenem einer «reduzierten Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuer», gestützt. Dabei lässt der Wortlaut der Erläuterung aber offen, ob sich dieses Postulat allenfalls (nur) auf die Förderung der Selbstvorsorge bezieht. Einzahlungen in die und Vermögen in der gebundenen Selbstvorsorge werden bekanntlich steuerlich privilegiert. Beachtenswert erscheint auch, dass der hier relevante Passus «(akzeptabler Grenzsteuersatz und reduzierte Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuer)» nicht der genannten Kommentierung von Kälin/Bolz und auch nicht der nachfolgend dargestellten Kommentierung von Eichenberger entstammt.

Eichenberger kommentiert die Art. 99(2) E-KV entsprechende aargauische Bestimmung von § 119(2) KV AG wie folgt¹⁰¹: Zunächst sind die abstrakten, in unterschiedliche Richtungen zielenden Leitsätze unter sich zu harmonisieren. Es soll die gesamte Abgabenlast, einschliesslich Gebühren, Sozialversicherungs- und Vorsorgeabgaben, beachtet werden. «Besonderes Gewicht legt Absatz 2 sodann darauf, dass der Steuerpflichtige den Erwerbstrieb und den Sparwillen nicht verliert und eine Selbstvorsorge aufrechterhält. Absatz 2 bildet einen beachtenswerten Versuch, nach normativen Leitlinien den Gemeinwesen die hinreichenden Steuern zu verschaffen, die Steuerpflichtigen nicht übermässig zu belasten und unter ihnen so ausgleichend zu wirken, dass das Steuersystem als gerecht empfunden werden kann.» Auch diesen Ausführungen ist der Wille zur Begrenzung der Steuerlast zu entnehmen. Durchaus modern ist auch der Gedanke, dass neben den eigentlichen Steuern auch die weiteren (Sozial-)Abgaben in die Beurteilung einzubeziehen sind. Für die hier konkret zu beurteilende Frage ergibt sich aber im Übrigen kein konkreter Hinweis.

Reich/Pippig messen diesen kantonalen Verfassungsnormen, die über die Postulierung der allgemeinen Besteuerungsgrundsätze hinausgehen, keine über die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts hinausgehende Bedeutung zu. Diese Formulierungen stellen «keine Neuschöpfung dar, denn sie rezipieren die in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot gewonnenen steuerspezifischen Ableitungen bzw. *führen diese nach*.»¹⁰²

Der erst nach Erstellung des Gutachtens 2004 publizierte Kommentar zur Schaffhauser Kantonsverfassung postuliert ohne nähere Erörterung, dass das Leistungsprinzip vom Gesetzgeber «die Schaffung einer Steuerprogression oder eines ähnlichen Systems» verlange¹⁰³ (siehe dazu oben, Abschn. 4.3.2.1). Inwiefern der zu diesem Zeitpunkt bereits geltende neue Schaffhauser Steuertarif dieser Anforderung genügt, wird dort ebenfalls nicht diskutiert.

Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass Art. 99 E-KV im Grundsatz inhaltlich weitgehend mit Art. 127(2) BV übereinstimmt. Abs. 2 wirkt darüber hinaus tendenziell steuerbegrenzend. Neben zu beachtenden sozialen Aspekten soll damit der Wille zur Einkommens- und Vermögenszielung und mithin der wirtschaftliche Leistungswille durch die Besteuerung nicht gehemmt werden. Immerhin kann für die hier zu klären-

97 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 109.

98 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 5a

99 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 5a.

100 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 138.

101 EICHENBERGER, Verfassung des Kantons Aargau, § 119 N 6.

102 REICH/PIPPIG, Die Finanzverfassung, 87. Sie beziehen sich u. a. auf die aargauische Bestimmung in § 119 KV AG.

103 DUBACH/MARTI/SPAHN, Verfassung des Kantons Schaffhausen, 285.

de Frage gesagt werden, dass eine reduzierte Besteuerung sehr hoher Zusatzeinkommen den Leistungswillen nicht schwächt. Im Gegenteil ist es durchaus vorstellbar, dass die kontinuierlich abnehmende durchschnittliche Steuerbelastung bei immer höheren Einkommen den Leistungswillen durchaus steigert¹⁰⁴.

4.4 Ausserfiskalische Zielsetzungen

4.4.1 Im Allgemeinen

Die Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip werden durch verschiedene steuerliche Normen mit ausserfiskalischer Zwecksetzung durchbrochen. Diese (Lenkungs-)Normen sollen, ausserhalb des grundsätzlich anvisierten Ziels der Mittelbeschaffung für den Staat, dazu beitragen, bestimmte wirtschafts- und sozialpolitische Ziele zu verfolgen. So werden neben der Förderung der Wirtschaft (z. B. durch Steuerbefreiung neu zuziehender Unternehmen, steuerliche Begünstigung von Risikokapital) die Denkmalpflege, die energiesparende Bauweise, die Altersvorsorge, die Wohltätigkeit oder das private Wohneigentum mit spezifischen steuerlichen Vergünstigungen gefördert.¹⁰⁵ Zu erwähnen wäre hier auch die Besteuerung nach dem Aufwand¹⁰⁶, wo ein allfälliges Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip mit Gründen der Verwaltungsökonomie und der Wirtschaftsförderung begründet wird. Diese Massnahme wirkt, wie die hier zu untersuchende Massnahme, vorab bei hohen und höchsten Einkommens- und Vermögensverhältnissen, da die Kantone intern verhältnismässig hohe Mindestbeträge für das sich für die Pauschalbesteuerung qualifizierende steuerbare Einkommen und Vermögen festgelegt haben. Auch der Verfassungsgeber hat mit dem in Art. 127(2) BV eingefügten Wort «insbesondere» zum Ausdruck gebracht, dass neben den erwähnten Grundsätzen der Besteuerung (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) auch andere Grundsätze beachtet werden sollen. Erwähnt wurden in der Diskussion der Verfassungskommission etwa soziale und ökologische Elemente¹⁰⁷. Dabei könne es auch dazu kommen, dass sich die zu beachtenden Grundsätze widersprechen, wobei dann «in praktischer Konkordanz» ein optimaler Ausgleich gefunden werden solle¹⁰⁸.

Gemäss Reich ist es dem Steuergesetzgeber grundsätzlich unbenommen, «sich zur Verwirklichung von wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen der Einkommenssteuer zu bedienen».¹⁰⁹ Auch Höhn und Höhn/Waldburger vertreten die Auffassung, dass «Gleichheitsgebot und Leistungsfähigkeitsprinzip (...) nicht die einzigen Grundsätze (sind), welche für die Gestaltung des Steuerrechts massgebend sind» und damit «nicht jede steuerliche Begünstigung von vornherein den Besteuerungsgrundsätzen widerspricht»¹¹⁰. Neben der entsprechenden Sachkompetenz zur Förderung im fraglichen Bereich, insbesondere einer verfassungsrechtlichen Grundlage¹¹¹, wird für die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip zusätzlich verlangt, dass «sachlich einleuchtende, vernünftige Gründe geltend gemacht werden können.»¹¹² Das allgemeine Interesse am verfolgten wirtschafts- oder sozialpolitischen Ziel ist gegenüber dem Einbruch ins System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit dem Prinzip der Gleichbehandlung abzuwägen. Dabei hat die Massnahme verhältnismässig zu sein.¹¹³ Es ist zu prüfen, ob die Massnahme zur Zielerreichung geeignet ist, nicht über das Erforderliche hinausgeht und schliesslich zwischen der zur Zielerreichung notwendigen Massnahme und den Grundprinzipien der Besteuerung einschliesslich des Prinzips der Verwaltungsökonomie ein vernünftiges Verhältnis besteht¹¹⁴. Gemäss Höhn soll die Massnahme ausserdem unter den Begünstigten das Gebot der rechtsgleichen Behandlung einhalten¹¹⁵. Zusätzlich ist wünschbar, dass die Massnahme nicht nach dem Giesskannenprinzip auch Steuerpflichtige fördert¹¹⁶, die sich auch ohne diese Massnahme in der gewünschten Weise verhalten würden.

Schliesslich ist nach hier vertretener Auffassung bei einem Abweichen von den allgemeinen Besteuerungsprinzipien die sog. demokratische Prärogative von grosser Bedeutung: Wenn in einem Volksentscheid zur Verwirklichung eines übergeordneten Ziels eine Mehrheit der steuerlichen Privilegierung einer kleinen Minderheit zustimmt, so ist dies für die Zulässigkeit dieser Massnahme bedeutsam.

104 Vgl. JAMES/NOBES, *The Economics of Taxation*, 55.

105 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 20 f.

106 Vgl. LOCHER, Art. 14 DBG N 2 f. mwH.

107 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 96 ff.

108 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 97.

109 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 22 mH.

110 HÖHN, *Verfassungsgrundsätze der Besteuerung*, 130.

111 S. auch Botschaft Steuerharmonisierung, 44 ff.

112 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 23 mH.

113 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 23.

114 HÖHN, *Verfassungsgrundsätze der Besteuerung*, 131 ff.

115 HÖHN, *Verfassungsgrundsätze der Besteuerung*, 133.

116 Vgl. auch Botschaft Steuerharmonisierung, 47.

Zusammenfassend anerkennen die Gesetzgeber auf Bundes- und Kantonsebene¹¹⁷ sowie die herrschende Lehre¹¹⁸, dass unter gewissen Voraussetzungen die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerrechtliche Normen mit ausserfiskalischer Zwecksetzung durchbrochen werden können. In der Rechtsprechung fand dazu bisher keine grundlegende Auseinandersetzung statt.

Dass diese theoretischen Ausführungen – insbesondere hinsichtlich der ausserfiskalischen Zielsetzung der Wirtschaftsförderung – in der Gesetzgebungspraxis Anwendung finden, zeigt die folgende Passage aus der Botschaft des Regierungsrates des Kantons St.Gallen zu den Besteuerungsgrundsätzen in der neuen st.gallischen Kantonsverfassung¹¹⁹:

«Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt die Geltung einer bestimmten Steuer für alle Einwohnerinnen und Einwohner des Kantons. Privilegierungen für einzelne Personen oder Gruppen sind unzulässig. Steuerabkommen mit bestimmten Unternehmen oder Einzelnen, die im Bereich der Besteuerung Ausnahmen oder Erleichterungen statuieren, bedeuten eine solche Privilegierung und müssen folglich durch ein genügendes öffentliches Interesse, namentlich durch das Interesse der Wirtschaftsförderung im Sinne von Art. 19 lit. a gedeckt sein. Steuererleichterungen sind zudem nur im Rahmen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt StHG) zulässig. Dessen Art. 5 (...)»¹²⁰

4.4.2 Wirtschaftsförderung und Standortattraktivität

Die vorliegend zu untersuchende steuerliche Massnahme ist Teil eines gegenwärtig evaluierten Massnahmenpakets zur Steigerung der Standortattraktivität des Kantons Schaffhausen. Ausgangslage ist ein gegenwärtig im Vergleich zu den Nachbarkantonen hohes Steuerniveau. Da es finanziell nicht möglich ist, kurzfristig das gesamte Steuerniveau substantiell abzusenken, sollen eine de-

gressive Ausgestaltung der Steuerbelastung für sehr hohe Einkommen und Vermögen (als erster Schritt) und für später (im Rahmen der durch den ersten Schritt generierten Zusatzeinnahmen) geplante stufenweise Absenkungen der allgemeinen Steuerbelastung (zweiter Schritt) der Wirtschaftsförderung dienen: Es sollen damit die Ansiedlung von Unternehmen und die Wohnsitznahme von natürlichen Personen im Kanton gefördert werden.

Es stellt sich die Frage, ob diese Massnahme (Steuersenkung zur Förderung der Standortattraktivität) eine Abweichung von den genannten Besteuerungsgrundsätzen rechtfertigt.

4.4.3 Zulässigkeit der Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

4.4.3.1 Gesetzliche Grundlage

Die Kantonsverfassung sieht in Art. 56 aKV und Art. 93 E-KV¹²¹ eine Kompetenznorm für die Wirtschaftsförderung vor:

Art. 56 aKV

Der Staat macht sich die Förderung der Volkswirtschaft zur Aufgabe. Er hat deshalb die Interessen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, der Gewerbe, der Industrie und des Handels in geeigneter Weise zu schützen und zu fördern.

Art. 93 E-KV:

Kanton und Gemeinden schaffen günstige Rahmenbedingungen für eine leistungsfähige Wirtschaft.

Basierend auf Art. 56 aKV wurde das Wirtschaftsförderungsgesetz vom 23. November 1998 erlassen. Es ist am 1. März 1999 in Kraft getreten.

Bereits der Entwurf der am 4. März 2001 vom Volk abgelehnten Verfassung enthielt in Art. 93 eine dem jetzt vorgeschlagenen Art. 93 E-KV entsprechende Bestimmung. Dem damaligen Abstimmungsmagazin ist, neben dem Verfassungstext, für die Auslegung dieser Bestimmung nichts weiteres zu entnehmen¹²². Der Vernehmlassungsentwurf 1998 zum letzten Verfassungsentwurf¹²³ enthielt in Art. 105 gegenüber dem heutigen Entwurf eine leicht umfassendere Bestimmung¹²⁴. Gegenüber dem damaligen Entwurf ist im heutigen einzig entfallen, dass die Wirtschaft auch «strukturell ausgewogen» sein soll.

117 Bund: Neben Verfassungskommission (s. oben) Botschaft Steuerharmonisierung, 44 ff.; Kanton Schaffhausen: Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 103; Kanton St.Gallen: Die neue Verfassung des Kantons St.Gallen, Entwurf, Botschaft und Entwurf der Verfassungskommission, vom 17. Dezember 1999, ABI des Kantons St.Gallen, Nr. 4a, Sonderausgabe 28. Januar 2000, 372 bzw. Sonderdruck, 208.

118 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 ff.; HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 130 ff.; YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, 47 ff.

119 Die neue Verfassung des Kantons St.Gallen, Entwurf, Botschaft und Entwurf der Verfassungskommission, vom 17. Dezember 1999, ABI des Kantons St.Gallen, Nr. 4a, Sonderausgabe 28. Januar 2000, 372 bzw. Sonderdruck, 208: «Steuern werden nach Massgabe der Gleichheit, der Allgemeinheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben».

120 Vorliegend ist Art. 5 StHG nicht massgebend, da bezüglich der hier zu untersuchenden Tarifrfrage die Tarifhoheit weiterhin bei den Kantonen liegt.

121 Die neue Schaffhauser Kantonsverfassung mit dem hier dargestellten Art. 93 E-KV ist am 1. Januar 2003 in Kraft getreten.

122 Schaffhauser Abstimmungsmagazin zur Volksabstimmung vom 4. März 2001, 20.

123 Zur Bedeutung dieser Erläuterungen für die Auslegung der jetzt vorgeschlagenen Bestimmung vgl. oben, Abschn. 4.3.2.

124 «Kanton und Gemeinden schaffen günstige Rahmenbedingungen für eine strukturell ausgewogene und leistungsfähige Wirtschaft.»

In den Erläuterungen zum damaligen Vernehmlassungsentwurf ist zur Bestimmung Folgendes ausgeführt¹²⁵:

«Die Förderung der Volkswirtschaft ist in Art. 56 geltende KV als Staatsaufgabe verankert. Wirtschaftspolitik ist weitgehend Sache des Bundes. Wirtschaftspolitische Eingriffe von Kanton und Gemeinden in den freien Wettbewerb, welche der Erhaltung einzelner Erwerbszweige oder Betriebsarten dienen, sind nicht zulässig. Der Kanton soll aber durch die Schaffung guter Rahmenbedingungen, insbesondere in den Bereichen Infrastruktur, Steuerpolitik, Raumordnung sowie Aus- und Weiterbildung, und durch das Erbringen von qualitativ hochstehenden staatlichen Leistungen auf die Wirtschaft Einfluss nehmen (Hervorhebungen durch den Autor).

(Die Wirtschaftspolitik soll strukturell ausgewogen sein, d. h., es soll eine anteilmässig gute Durchmischung von Industrie, Dienstleistungs- und Landwirtschaftsbetrieben sowie Betrieben der Tourismusbranche erreicht werden.)¹²⁶ Eine leistungsfähige Wirtschaft bedeutet auch eine wettbewerbsfähige Wirtschaft. Der Kanton soll die Ansiedlung neuer Unternehmen, insbesondere im Bereich zukunftsweisender Technologien, eine ausgewogene Wirtschaftsstruktur fördern und unterstützen. Er soll für den Standort Schaffhausen werben und Hemmnisse für an- und umsiedlungswillige Firmen beseitigen. (...)

Aus den Erläuterungen folgt, dass der Kanton Schaffhausen beauftragt wird, auch im Bereich des Steuerrechts günstige Rahmenbedingungen für eine wettbewerbsfähige Wirtschaft und die Ansiedlung von Unternehmen zu schaffen¹²⁷. Es besteht damit eine genügende gesetzliche Grundlage für die Wirtschaftsförderung mittels (von den allgemeinen Steuererhebungsprinzipien abweichender) steuerlicher Massnahmen. Im nachfolgenden Abschnitt wird gezeigt, dass auch die Besteuerung von natürlichen Personen eine die Wirtschaftstätigkeit beeinflussende Rahmenbedingung darstellt. Aus diesem Grunde können auch gewisse diesbezüglich getroffene steuerliche Massnahmen der Wirtschaftsförderung zugeordnet werden.

4.4.3.2 Erforderlichkeit, Eignung und Verhältnismässigkeit

In den Jahren 1995 - 2000 hat sich im Kanton Schaffhausen entgegen dem nationalen Trend die Wohnbevölkerung kontinuierlich verringert. Der Kanton Schaffhausen hat zudem in den 90er Jahren in substantiellem Masse Arbeitsplätze in der wertschöpfenden Industrie verloren. Bei weitgehend gleichbleibend ansteigendem Finanzbedarf hat das Steueraufkommen von natürlichen Personen nicht entsprechend zugenommen. Dabei schlägt hinsichtlich der Staatsfinanzen naturgemäss der Wegzug (wie auch der Nicht-Zuzug) von gut ausgebildeten Personen mit höherem Einkommen massgeblich zu Buche.

Hinzu kommt, dass im Kanton Schaffhausen heute nur verhältnismässig wenige sehr einkommens- oder vermögensstarke Personen leben. Die Vermutung liegt nahe, dass für diese Situation neben infrastrukturellen Aspekten, einem gegenüber dem Ballungsraum Zürich geringeren Angebot an qualifizierten Arbeitsplätzen auch das gegenüber dem Nachbarkanton deutlich höhere Steuerniveau mitverantwortlich ist. Das Steuerniveau für natürliche Personen liegt heute aus Sicht des Kantons Schaffhausen je nach Einkommenshöhe ca. 5 - 27 % über demjenigen des Nachbarkantons Zürich und ca. 35 - 58 % über demjenigen des etwa gleich weit von der Agglomeration Zürich entfernten Zug¹²⁸. Zudem ist im Kanton Zürich gegenwärtig eine Senkung des Maximalsteuersatzes geplant, so dass bei hohen Einkommen der Abstand zu Schaffhausen weiter vergrössert wird¹²⁹.

Es ist Ziel des Regierungsrates, bis ins Jahr 2020 40 000 - 45 000 Arbeitsplätze zurückzugewinnen.¹³⁰ Um den Wegzug von vorab natürlichen Personen zu stoppen und den Zuzug von Unternehmen und natürlichen Personen zu fördern, will der Regierungsrat daher u. a. steuerliche Massnahmen ergreifen, etwa die Annäherung des Steuerniveaus an dasjenige des Kantons Zürich¹³¹. Eine generelle substantielle Absenkung des Steuerniveaus ist augenblicklich aber nicht finanzierbar. Ziel wäre es daher, in einem ersten Schritt die Steuerbelastung für sehr hohe Einkommen spürbar zu reduzieren. Neben der bereits daraus erhofften wirtschaftlichen Stimulierung sollen die durch den erwarteten Zuzug generierten zusätzlichen Steuereinnahmen dann weitere generelle Steuerreduktionen ermöglichen, ohne dass ein grösseres Ausfallrisiko eingegangen wird¹³².

Eine wissenschaftlich Studie für die Schweiz zeigt dabei eine signifikante Korrelation zwischen der Besteuerung natürlicher Personen (und nicht nur der Gewinnbesteuerung der Unternehmen) und der Standortwahl von Unternehmen in den verschiedenen Kantonen. Diese Signifikanz ist bei kleineren Unternehmen etwas höher als bei mittelgrossen Unternehmen. Gering ist sie bei grossen Unternehmen.¹³³ Es wird dabei davon ausgegangen, dass

125 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 103.

126 Diese Passage scheint unter dem schliesslich vorgeschlagenen Artikel, in welchem das Erfordernis der strukturellen Ausgewogenheit fehlt, nicht mehr relevant zu sein.

127 Dies wird denn auch durch den erst nach diesem Gutachten erschienenen Kommentar zur KV bestätigt; DUBACH/MARTI/SPAHN, Verfassung des Kantons Schaffhausen, 276.

128 S. Abschn. 1.

129 Anmerkung: Diese Absenkung hat der Kantonsrat in der Sitzung vom 9. Januar 2006 abgelehnt.

130 Legislaturziele 2001 - 2004, 6.

131 Legislaturziele 2001 - 2004, 8.

132 Die steuerliche Entlastung sehr hoher Einkommen und Vermögen begünstigt zum heutigen Zeitpunkt nur einige wenige Steuerpflichtige, womit der damit einhergehende Steuerausfall verhältnismässig gering ausfallen dürfte.

133 FELD/KIRCHGÄSSNER, The Impact of Corporate and Personal Income Taxes on the Location of Firms and on Employment: Some Panel Evidence for the Swiss Cantons, 15 und 17. Dabei spielt aber die Höhe der Gewinnsteuer bei aktiven Geschäftstätigkeiten eine noch höhere Rolle für die Standortwahl als die Einkommensbesteuerung, 22 f.

die Individuen durch Abstimmung mit den Füssen diejenige Gemeinde als Wohnort wählen, die ihnen eine optimale Kombination von Steuerbelastung und öffentlicher Leistung anbietet¹³⁴. Der heute verhältnismässig geringe Anteil an einkommens- und vermögensstarken Einwohnern im Kanton Schaffhausen zeigt, dass für diese Personen bisher die optimale Kombination nicht gegeben war. Die Absenkung der Steuerbelastung soll nun dieses Verhältnis beeinflussen. Ein ähnliches Vorgehen (allerdings ohne eine degressive Tarifstruktur für sehr hohe Einkommen einzuführen) hat vor ca. 20 Jahren der Kanton Schwyz gewählt. Auch dort wurde zuerst die Besteuerung hoher Einkommen reduziert, um dann später das gesamte Steuerniveau sukzessive abzusenken.¹³⁵ Auch für den Zürcher Regierungsrat sind Entlastungen der hohen Einkommen eine für die Standortförderung opportune Massnahme. Im Zusammenhang mit der vom Regierungsrat vorgeschlagenen Reduktion des Maximalsteuersatzes wird Regierungsrat Huber wie folgt zitiert: «Hohe Einkommen würden im Kanton Zürich zu hoch belastet. Das gelte im Vergleich mit Nachbarkantonen wie Schwyz und Zug aber auch gesamtschweizerisch. Für die Steuerkraft des Kantons, sagte Huber, seien aber gerade die Steuerpflichtigen mit hohen Einkommen von entscheidender Bedeutung. Gemäss jüngsten Erhebungen steuerten 2,7 Prozent der Steuerpflichtigen mit den höchsten Einkommen rund 40 Prozent zum gesamten Steueraufkommen bei. Eine Entlastung dieser Gruppe liege auch im Interesse der Steuerpflichtigen mit niedrigen Einkommen. (...) Der Kanton Zürich stehe national wie international im Steuerwettbewerb und müsse gerade bei rückläufiger Konjunktur alles daran setzen, seine Standortattraktivität auszubauen. Steuerliche Entlastungen trügen immer dazu bei, neues Steuersubstrat zu generieren.»¹³⁶ Die Eignung der vorliegend zu untersuchenden Massnahmen für die Attraktivierung des Steuerstandortes (Erhöhung der Steuereinnahmen und anschliessende generelle Absenkung des Steuerfusses bzw. des Steuersatzes) wurde schliesslich auch vom Bundesgericht bestätigt¹³⁷.

Ausserdem ist die Massnahme erforderlich, da die unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip weniger einschneidenden Massnahmen einer generellen Steuerreduktion oder einer wesentlichen Reduktion des Maximalsteuersatzes z. Z. nicht finanzierbar wären.

Hinzu kommt, dass durch die Massnahme zahlenmässig nur sehr wenige Personen betroffen sind bzw. sein wer-

den. Ein allfälliges Abweichen von den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen erfolgt damit nur gegenüber sehr wenigen Personen. Damit führt die Massnahme nicht zu einer Förderung mit dem Giesskannenprinzip. Dies führt auch dazu, dass der erwartete Einnahmehausfall und damit die potenzielle Belastung der Allgemeinheit gering sind.

Zudem ist zu beachten, dass die Grenzsteuerbelastung gegenüber den tieferen Einkommen zwar abnimmt, im interkantonalen Vergleich aber – selbst bei einer Herabsetzung des Grenzsteuersatzes auf z. B. 50 % des heutigen Maximalsteuersatzes – etwa im Bereich der Maximalbelastung des Kantons Zug und gar über derjenigen im Kanton Schwyz zu liegen käme.

Ausserdem ist die Gleichbehandlung unter den begünstigten Personen mit sehr hohen Einkommen und Vermögen gewährleistet.

Damit gibt es zusammenfassend gute Gründe dafür, dass die geplanten tarifarischen Massnahmen zur Erreichung der verfassungsmässig vorgesehenen ausserfiskalischen Zielsetzung der Standortförderung geeignet, erforderlich und verhältnismässig sind.

4.4.3.3 Interessenabwägung und Zwischenergebnis

Der bisher in der Schweiz unbekannteste teilweise degressive Tarifverlauf im Bereich sehr hoher Einkommen scheint den gängigen Vorstellungen vom Grundsatz nach der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu widersprechen. Unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führt v. a. die Opfertheorie, wonach die subjektive Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt und abzuschöpfen ist, zum Erfordernis eines progressiven Tarifverlaufs. Andere Anforderungen, insbesondere sozialstaatliche Umverteilungsgedanken, verstärken dieses Erfordernis.

Hiezu ist festzustellen, dass sich aus dem Wortlaut und aus den Materialien zu Art. 127(2) BV kein Hinweis darauf ergibt, dass das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwingend einen durchgängig progressiven Steuertarifverlauf verlangt. Es ist daher zumindest unklar, ob ein teilweise degressiver Tarifverlauf tatsächlich gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst. Festzustellen ist zudem, dass mit der vorliegend zu untersuchenden Massnahme zusätzliches Einkommen nicht von der Steuer befreit, sondern weiterhin, in reduzierterem Umfang, besteuert und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen wird. Der vorgesehene, teilweise degressiv verlaufende Tarif wird

134 FELD/KIRCHGÄSSNER, Fiskalischer Föderalismus, 65.

135 MARTY, Schwyz – ein Kanton steigert seine Steuerkraft, Abschn. Steuerpolitik.

136 NZZ, 19. Oktober 2001, 43.

137 BGer 1P.668/2003 vom 26. Januar 2004, E 2.5 und 3.4.

ausserdem durch den unveränderten Tarifverlauf bei der direkten Bundessteuer gedämpft.

Auf der anderen Seite ist anerkannt, dass im Steuerrecht neben den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung auch verschiedene andere Verfassungsziele und insbesondere auch ausserfiskalische Zielsetzungen berücksichtigt werden. Die vorliegende Massnahme eines teilweise degressiven Tarifverlaufs, wobei die Steuererhöhungen zwingend an alle Steuerpflichtigen weitergegeben werden müssen, scheint für die Erreichung des ausserfiskalischen Ziels der Wirtschaftsförderung geeignet, erforderlich und verhältnismässig.

Ausserdem ist festzuhalten, dass gemäss Auffassung des Bundesgerichts die Kantone bei der Tarifgestaltung einen grossen Spielraum geniessen, weil diese in hohem Masse von politischen Wertungen abhängt und mithin die demokratische Legitimation von grosser Bedeutung ist. Dabei ist neben der Deutlichkeit des Abstimmungsergebnisses, der Höhe der Stimmbeteiligung und der Intensität der vorangegangenen öffentlichen Auseinandersetzung auch massgebend, dass eine stark überwiegende Mehrheit von zunächst nicht begünstigten Steuerpflichtigen der steuerlichen Begünstigung einer Hand voll Steuerpflichtiger zustimmt.

Mithin scheint es zusammenfassend durchaus überzeugende Gründe für die rechtliche Zulässigkeit eines teilweise degressiven Tarifverlaufs für sehr hohe Einkommen und Vermögen zu geben, insbesondere wenn die damit verbundenen Steuererhöhungen zur Absenkung des allgemeinen Steuerniveaus und damit zu Gunsten aller erfolgt. Die bisher in Literatur und Judikatur fehlende eingehende Auseinandersetzung mit dem Thema eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs erlaubt letztlich aber keine klare Prognose über die Vereinbarkeit einer solchen Massnahme mit den anwendbaren Verfassungsprinzipien.

4.5 Gerichtliche Überprüfung des Steuertarifs

Gegen kantonale Erlasse, welche verfassungsmässige Rechte der Bürger verletzen, kann beim Bundesgericht die staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden. Aktivlegitimiert ist, wer durch die angefochtene Bestimmung zumindest virtuell, d. h. mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit früher oder später einmal unmittelbar in seinen rechtlich geschützten Interessen betroffen ist. Bei Anfechtung eines Erlasses wegen rechtsungleicher Begünstigung Dritter sind auch Bürger zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert, welche nicht Adressaten der beanstandeten Bestimmung sind, sofern sie sich in einer

vergleichbaren Lage befinden und der Dritten gewährte Vorteil sich für sie als Nachteil auswirkt¹³⁸.

Im Rahmen der abstrakten oder akzessorischen Normenkontrolle würde das Bundesgericht – auf entsprechende Rüge hin – zu überprüfen haben, ob die konkrete Tarifgestaltung (i) das Gebot der Rechtsgleichheit, (ii) die daraus abgeleiteten, in der Bundes- und Kantonsverfassung niedergelegten Grundsätze der Besteuerung, (iii) weitere in der Kantonsverfassung vorgesehene Besteuerungsgrundsätze, oder (iv) das Willkürverbot verletzt. Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot, wenn er sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist.

Bei der Überprüfung von kantonalen Steuertarifen übt das Bundesgericht regelmässig grosse Zurückhaltung. Wörtlich führte das Bundesgericht im Basler Reichtumssteuerfall Folgendes aus: «Bei der Überprüfung von Steuertarifen – insbesondere bei der Würdigung des Progressionsatzes – hat sich der Verfassungsrichter daher Zurückhaltung aufzuerlegen. Er hat in diesem Zusammenhange bloss zu untersuchen, ob sich die fragliche Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt und ob damit rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen, (nicht) zu finden ist.» Diese Frage «fällt letztlich zusammen mit der Frage, ob das Gesetz gerecht sei. Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt.»¹³⁹

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung lässt sich aus dem Gleichbehandlungsgebot und den daraus abgeleiteten allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten. Zudem ist bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in besten finanziellen Verhältnissen, gering. Entsprechend gross ist der Spielraum des Gesetzgebers. Die Ausgestaltung des Tarifs hängt damit vorab von politischen Wertungen ab. Dabei soll die Regelung im Lichte der politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse gerecht sein¹⁴⁰. Dabei ist aber zu beachten, dass sich das Bundesgericht bisher nur mit unterschiedlich steil verlaufenden, progressiven Steuertarifen auseinandergesetzt hat und die genannten Ausführungen vor diesem Hintergrund gemacht wurden.

138 BGer 1P.668/2003, vom 26. Januar 2004, E 3.2.

139 BGE 99 Ia 653 f., bestätigt in 110 Ia 14.

140 BGE 110 Ia 14 f. und 99 Ia 653 f.

Eine für das Bundesgericht u. a. massgebende politische Wertung hätte das Stimmvolk bei einer für die Tarifänderung notwendigen Volksabstimmung vorzunehmen: Die vorliegend zu prüfende Massnahme der steuerlichen Entlastung sehr hoher Einkommen und Vermögen betrifft und begünstigt gegenüber der heutigen Regelung nur einige wenige heute im Kanton wohnhafte Personen. Diese würden durch die neue Tarifstruktur, zusammen mit den erhofften Zuzüglern, anders als die überwiegende Mehrheit der Stimmbürger gegenüber der heutigen Regelung besser gestellt. Wird eine solche, offen deklarierte Besserstellung von der überwiegenden Mehrheit nicht besser gestellter Personen in einer singulär auf diesen und allenfalls wenige weitere Punkte beschränkten Abstimmungsvorlage gutgeheissen, so ist die Regelung in hohem Masse demokratisch legitimiert und sollte auch vom Verfassungsrichter anerkannt werden. Hinzu kommt, dass sich der Bürger von Tariffragen besonders angesprochen fühlt.¹⁴¹ Ein Stimmentscheid ist gemäss Huber schliesslich rechtmässig, wenn eine Besserstellung nicht durch eine übermässige Mehrbelastung der Minderheit erkaufte wird.¹⁴²

Abschliessend ist festzustellen, dass die Einzig- und Neuartigkeit der zu beurteilenden Regelung eher gegen eine Gutheissung durch das Bundesgericht spricht. Demgegenüber schützt das Bundesgericht stark verbreitete Regelungen, selbst wenn sie einem allgemeinen Besteuerungsgrundsatz widersprechen¹⁴³.

Literatur

BAUMGARTNER IVO, Kommentar zu Art. 36 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

BECKER HELMUT, Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, in: Paul Kirchhof (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, FS für Franz Klein, Köln 1994, 379 ff.

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002

CAGIANUT FRANCIS, Steuerharmonisierung, Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Zürich 1994

DUBACH RETO/MARTI ARNOLD/SPAHN PATRICK, Verfassung des Kantons Schaffhausen, Kommentar Schaffhausen 2004

EICHENBERGER KURT, Verfassung des Kantons Aargau, Textausgabe mit Kommentar, Aarau 1986

ELICKER MICHAEL, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, in *Steuer und Wirtschaft* 77 (2000), 3 ff.

FELD LARS P./KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Fiskalischer Föderalismus, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 1998, 65 ff.

– The Impact of Corporate and Personal Income Taxes on the Location of Firms and on Employment: Some Panel Evidence for the Swiss Cantons, Paper presented at the Trans-Atlantic Public Economics Seminar, Gerzensee (Switzerland), May 22 - 24, 2000, Second, revised version, March 2001

HALL ROBERT E./RABUSHKA ALVIN, Flat Tax, Das Steuermodell der Zukunft, Wien 1998

HANGARTNER IVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, *Steuerrecht*, FS Ernst Höhn, Bern 1995, 91 ff.

HÖHN ERNST, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, *ASA* 45 (1976/77), 209 ff.

– Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, FS Otto K. Kaufmann, Bern 1989, 125 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bd. I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, Bern 2001

HUBER MARKUS FRANK, Rechtsgleichheit und Progression, Diss. Zürich, Zürich 1988

JAMES SIMON/NOBES CHRISTOPHER, *The Economics of Taxation*, Essex 2000

KÄLIN WALTER/BOLZ URS (Hrsg.), *Handbuch des bernischen Verfassungsrechts*, Bern 1995

KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, *ZSR* 1992 NF Bd. 111/II. Halbbd., Bd. 133 der gesamten Folge, 1 ff.

141 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 144.

142 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 145, und generell zur Frage der demokratischen Legitimierung 144 ff.

143 Vgl. etwa im umgekehrten Falle, der Anpassung an die Mehrheit, die Ausführung des BGer: «Es (Anmerkung: das BGer) kann den angefochtenen Erlass deshalb nicht als unhaltbar bezeichnen und als verfassungswidrig aufheben, dies umso weniger, als der Kanton Basel-Landschaft mit der Abschaffung der Besteuerung von Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen nur der grossen Mehrheit der Kantone folgt. Dies zeigt, dass nach allgemeinem Rechtsempfinden die vom Kanton Basel-Landschaft gewählte Lösung akzeptiert wird» (BGE 114 Ia 232).

- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel 2001
- MARTY FRANZ, Schwyz – ein Kanton steigert seine Steuerkraft, seinerzeit: www.kantonschwyz.ch/wirtschaft/Wirtschaftsfoerderung/rv_ws_standortvorteile_RR-Marty.htm
- NEUMARK FRITZ, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970
- REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, 171 ff.
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), 5 ff.
 - Kommentar zu Art. 11 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), Basel 1997
- REICH MARKUS/PIPPIG ANNA, Die Finanzverfassung, in: Staatsaufbau und Finanzordnung, Zürich 2000, 47 ff.
- SCHMIDT KURT, Die Steuerprogression, Tübingen 1960
- SCHNEIDER MARKUS, Wirtschaftswunder Schwyz, Weltwoche 39/03 vom 24. September 2003, Auszug zurzeit über www.kantonschwyz.ch/wirtschaft/index.html abrufbar
- SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Zürich 1999
- TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. A., Köln 2000
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 18. A., Köln 2005
- VALLENDER KLAUS A., Leitlinien der Bundesfinanzordnung, AJP 1999, 687 ff.
- VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- VON HAYEK FRIEDRICH A., Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, in: Schweizer Monatshefte 32 (1952), 508 ff.
- WALDBURGER PATRICK, Spärbereinigung der Einkommenssteuer, Diss. St.Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 101, Bern/Stuttgart/Wien 2005
- YERSIN DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Francis Cagianut, Bern 1990, 47 ff.
- ZIGERLIG RAINER/COZZIO AGOSTINO/HESS ERIC, Gesetzgebungs-Agenda 2002/2, FStR 2002, 151 ff.

Materialien

Bericht und Antrag des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat betreffend Totalrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956, Vorlage des Regierungsrates, vom 20. Oktober 1998

Botschaft BV, Botschaft über eine neue Bundesverfassung, vom 20. November 1996, BBl 1997 I 136 ff.

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III, 1 ff.

Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, Totalrevision der Kantonsverfassung, Vernehmlassungsentwurf, Erläuterungen, Verabschiedet von der Spezialkommission am 17. Dezember 1998 (Die Vernehmlassung dauerte vom 19. Januar - 18. April 1999)

Legislaturziele 2001 - 2004, Vorlage des Regierungsrates vom 5. Juni 2001: Legislaturziele 2001 - 2004, Finanzplan 2002 - 2005, Bericht des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat über die Ziele des Regierungsrates für die Legislaturperiode 2001 - 2004 und die voraussichtliche Entwicklung der Kantonsfinanzen in den Jahren 2002 - 2005

Schaffhauser Abstimmungsmagazin, Zur Volksabstimmung vom 4. März 2001, betreffend «Die neue Kantonsverfassung» und «Teilrevision des Gesundheitsgesetzes»

Steuerbelastung in der Schweiz, Natürliche Personen nach Gemeinden 2001, www.estv.admin.ch/data/sd/d/belastung/2001/gemeinden.htm (8. Mai 2002)

Gesetzgebungs-Agenda 2006/1

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

Inhalt

1	Bund
1.1	Unternehmenssteuerreform II
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung
1.3	Revision des Stiftungsrechts/Inkraftsetzung
2	Kantone
2.1	Aargau
2.2	Appenzell Ausserrhoden
2.3	Appenzell Innerrhoden
2.4	Freiburg
2.5	Glarus
2.6	Graubünden
2.7	Luzern
2.8	Nidwalden
2.9	Obwalden
2.10	St.Gallen
2.11	Schaffhausen
2.12	Schwyz
2.13	Thurgau
2.14	Uri
2.15	Zug
2.16	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen
3.1	Entwicklungen Oktober – Dezember 2005
3.2	Stand per 1. Januar 2006

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 22. Juni 2005 hat der Bundesrat die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II (Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen, Unternehmenssteuerreformgesetz II) den eidg. Räten zugeleitet.¹ Mit dieser Vorlage 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. Andererseits zielt die Reform aber auch auf die gezielte steuerliche Entlastung der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU). Entlastungen sollen vor allem dort vorgenommen werden, wo im internationalen Verhältnis der grösste Handlungsbedarf besteht. Zudem sollen ungerechtfertigte Überbesteuerungen gemildert und zum Teil beseitigt werden. Für Einzelheiten wird auf die letzte Ausgabe verwiesen.²

Die Vorlage wird zunächst vom Ständerat als Erstrat behandelt. Sie ist gegenwärtig bei dessen Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) in Beratung.

1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung, die nach der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16. Mai 2004 neu angegangen werden muss, misst der Bundesrat ebenso grosse Bedeutung zu wie der anstehenden Unternehmenssteuerreform II (s. Abschn. 1.1). Deren Ausarbeitung setzt nach seiner Aussage jedoch zunächst wichtige Grundsatzentscheide voraus, insbesondere zur Ehepaarbesteuerung und zu steuerlichen Massnahmen für Kinder.

Um gleichwohl kurzfristig eine Verbesserung zu erreichen, hat der Bundesrat am 29. September 2005 eine Vorlage zu Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaar-

* 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. BBl 2005, 4733.

2 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 1.1, FSr 2005, 305.

besteuerung in die Vernehmlassung gegeben.³ Ziel dieser Vorlage ist es, in einem 1. Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerhepaare gegenüber den gleichsitierten Konkubinatspaaren im Recht der direkten Bundessteuer möglichst schnell zu mildern. In einem 2. Schritt sollen dann der Systementscheid zwischen Individual-Besteuerung und Splitting gefällt und die übrigen Mängel in der Familienbesteuerung gelöst werden.

Die anvisierte Sofortmassnahme besteht in einer Neugestaltung und massiven Erhöhung des bestehenden Zweiverdienerabzugs. Konkret schlägt der Bundesrat vor, den fixen Zweiverdienerabzug in der Höhe von Fr. 7600 neu auf 50 % des Einkommens des Zweitverdienenden zu erhöhen, und zwar bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 55 000. Der heute geltende Zweiverdienerabzug von Fr. 7600 soll als Minimalansatz beibehalten werden. Diese Massnahme hat Mindererträge für den Bund von Fr. 750 Mio. zur Folge. Diese sollen einerseits durch die Reduktion von Ausgaben und andererseits durch Mehreinnahmen aufgefangen werden. Letztere sollen über eine Erhöhung des Steuertarifs für Alleinstehende ab der Einkommenshöhe erzielt werden, ab welcher bisher die Schlechterstellung der Zweiverdienerhepaare einsetzte. Damit sollen sich die Mindereinnahmen, welche durch eine Reduktion von Ausgaben aufgefangen werden müssen, um netto Fr. 250 Mio. reduzieren.

Mit dieser Sofortmassnahme bleibt die Eliminierung der Schlechterstellung von Ehepaaren auf Zweiverdienerhepaare mit Erwerbseinkommen beschränkt. Für Zweiverdienerhepaare, bei denen mindestens eine Person Einkünfte ausschliesslich aus anderen Quellen (Renten, Pensionen, Vermögenserträge etc.) bezieht, bleibt die Schlechterstellung bestehen. Zudem wird mit dieser Massnahme neu eine Ungleichbehandlung von Ein- und Zweiverdiener-Ehepaaren geschaffen, die ihrerseits Fragen der Verfassungskonformität aufwirft. Aus diesem Grunde hat die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) für die Kantone ablehnend Stellung bezogen. Die Vernehmlassungsfrist ist Ende Dezember 2005 abgelaufen. Aus den Vernehmlassungen geht hervor, dass seitens der Parteien und der Wirtschaftsverbände der vorgeschlagene Zweiverdienerabzug als ungeeignet und untauglich beurteilt wird. Als Mittel zur Abschaffung der Heiratsstrafe wird teilweise die Einführung eines Splittingmodells vorgeschlagen; auch wird wiederum die Forderung nach Einführung der Individualbesteuerung erhoben.

1.3 Revision des Stiftungsrechts/Inkraftsetzung

Der Bundesrat hat die mit der Gesetzesvorlage zur Revision des Stiftungsrechts von den eidg. Räten am 8. Oktober 2004 beschlossenen Änderungen des Zivilgesetzbuches und des Bundessteuerrechts sowie die entsprechenden Ausführungsbestimmungen auf den 1. Januar 2006 in Kraft gesetzt.⁴ In zivilrechtlicher Hinsicht sehen diese die Möglichkeit einer Änderung von Stiftungszweck und -organisation sowie die Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle vor. In steuerlicher Hinsicht bringen die entsprechenden Anpassungen namentlich eine Erhöhung des Abzugs von Spenden an Stiftungen, die zufolge öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung von der Steuerpflicht befreit sind. Die Ausweitung der steuerlichen Abzugsfähigkeit umfasst im Einzelnen folgende Massnahmen:

- Ausdehnung der bisher ausschliesslich auf Geldleistungen beschränkten steuerlich zum Abzug zugelassenen Zuwendungen auf übrige Vermögenswerte (z. B. Liegenschaften);
- Ausdehnung der Abzugsmöglichkeit auf Zuwendungen an Bund, Kantone und Gemeinden sowie an die Anstalten dieser Gebietskörperschaften;
- Erhöhung der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an steuerbefreite Einrichtungen von bisher 10 % auf 20 % des Reineinkommens (für natürliche Personen) bzw. des Reingewinns (für juristische Personen) bei der direkten Bundessteuer. (Auf kantonaler Ebene verbleibt die Kompetenz für die Festlegung einer Obergrenze wie bis anhin beim kantonalen Gesetzgeber.)

Für das kantonale Steuerrecht ist von besonderer Bedeutung, dass die geänderten Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) keine Anpassungsfrist vorsehen. Dies hat zur Folge, dass nach Massgabe von Art. 72 Abs. 2 StHG die erweiterten Abzugsmöglichkeiten ab der Steuerperiode 2006 für das kantonale Recht direkt Anwendung finden, auch wenn dieses formell noch nicht dem geänderten Harmonisierungsrecht angepasst sein sollte.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Kanton Aargau beabsichtigt, auf den 1. Januar 2007 eine Teilrevision des Steuergesetzes durchzuführen. Der

3 S. www.estv.admin.ch/data/d/pdf/vernehmlassung/050905_vernehmlassungsvorlage.pdf.

4 S. AS 2005, 4545.

Regierungsrat hat die entsprechende Botschaft am 30. November 2005 verabschiedet. Die 1. Lesung im Parlament ist für das 1. Quartal 2006 und die 2. Lesung für das 2. Quartal 2006 geplant. Die Revision enthält vier Stossrichtungen: Steuerliche Entlastungen bei den juristischen Personen; Entlastung von Kleinverdienenden, Kleinrentnerinnen und Kleinrentnern; Umsetzung der neueren Vorgaben des StHG sowie Bereinigungen und Vereinfachungen in Bereichen, wo sich seit der Inkraftsetzung des total revidierten Steuergesetzes vom 1. Januar 2001 aufgrund von Gerichtsentscheiden oder Erfahrungen in der Praxis ein Handlungsbedarf ergeben hat.

Die wesentlichsten vorgeschlagenen Neuerungen sind:

- Halbierung der Kapitalsteuer bei den juristischen Personen von 2,5 % auf 1,25 %;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Halbsatzverfahren für Dividendeneinkünfte bei einer Mindestbeteiligung von 10 %);
- Gestaffelter Sozialabzug für steuerbare Einkommen unter Fr. 35 000;
- Umsetzung des Fusionsgesetzes und des Behindertengleichstellungsgesetzes, Anpassung an das revidierte Stiftungsrecht;
- Abschaffung der Mindeststeuer auf Grundstücken;
- Möglichkeit der Zusammenlegung von Steuerkommissionen.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Aufgrund des Bundesgerichtsentscheids vom 26. Oktober 2005 betreffend die tarifliche Gleichstellung von Alleinerziehenden und Ehepaaren hat die Regierung am 6. Dezember 2005 eine vorläufige Verordnung zur Änderung des Steuergesetzes erlassen (Gewährung des Verheirateten tarifs für Alleinerziehende, Wegfall des bisherigen Alleinerziehendenabzugs). Mit der Steuergesetzrevision im Rahmen des Nationalbankgold-Gesetzes (NGG; voraussichtliches Inkrafttreten per 1. Januar 2007) ist die definitive Einführung des Verheirateten tarifs für Alleinerziehende bereits vorgesehen.⁵

Die 1. Lesung des NGG im Kantonsrat hat am 28. November 2005 stattgefunden. Die Vorlage stiess im Parlament auf grundsätzliche Zustimmung; in einzelnen Punkten wurden Änderungen beschlossen (die Einführung eines Unternutzungsabzugs für selbstbewohntes Wohneigentum wurde gestrichen; eine weitere Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 5500 auf Fr. 6000 wird auf die 2. Lesung hin geprüft). Die 2. Lesung des NGG wird am 20. März 2006 stattfinden. Die Volksabstimmung ist für Mai 2006 geplant.

2.3 Appenzell Innerrhoden

Die Standeskommission beantragt eine 1. Teilrevision des Steuergesetzes, die insbesondere folgende Massnahmen beinhaltet:

- Erhöhung der Kinderabzüge (gestaffelt);
- Erhöhung des maximalen Kinderbetreuungsabzuges von Fr. 2000 auf Fr. 6000;
- Systemwechsel vom Rentensatz zum reduzierten Normalsatz bei Kapitalleistungen aus Vorsorge;
- Besteuerung der realisierten stillen Reserven bei der Liquidation von Personenunternehmen zu einem ermässigten Satz;
- Teilsteuerverfahren auf massgeblichen Beteiligungen: Senkung der mindestens geforderten Beteiligungsquote von 20 % auf 10 % und Senkung des anwendbaren Steuersatzes von 50 % auf (mindestens) 30 %;
- Besteuerung von Bauland auch dann zum Verkehrswert, wenn es dem BGGB unterstellt ist;
- Einführung eines kantonalen Gesamtsteuersatzes bei der Gewinnsteuer und der Kapitalsteuer;
- Senkung der Gewinnsteuer von 11,55 % auf 9,5 %;
- Senkung der Kapitalsteuer und der Mindeststeuer auf dem Eigenkapital;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
- Abschaffung der Minimalsteuer auf dem Grundeigentum von juristischen Personen;
- Senkung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Nachkommen von 1,5 % auf 1,0 %;
- Erhöhung des Freibetrages bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Nachkommen von maximal Fr. 50 000 auf Fr. 100 000 (bzw. auf Fr. 200 000, wenn der Empfänger das 35. Altersjahr noch nicht überschritten hat).

Diese Gesetzesänderung soll der Landsgemeinde vom 30. April 2006 vorgelegt werden und am 1. Januar 2007 in Kraft treten.

2.4 Freiburg

Zusätzlich zu der am 21. Juni 2005 beschlossenen Änderung der Sozialabzüge für Kinder und der Aufhebung der Mindeststeuer⁶ hat der Grosse Rat am 15. November 2005 eine lineare Senkung des Steuertarifs für die Einkommenssteuer der natürlichen Personen um 4 % beschlossen.

Beide Gesetzesänderungen traten am 1. Januar 2006 in Kraft.

5 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 2.1, FStR 2005, 241.

6 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.6, FStR 2005, 309.

2.5 Glarus

An den Landrat (Kantonsrat) gehen zuhanden der Landsgemeinde 2006 (Mai) folgende Anträge:

- Besteuerung der Einelfamilien: Änderung des anwendbaren Tarifs aufgrund des Bundesgerichtsentscheides vom 26. Oktober 2005;
- Fremdbetreuungskosten: neuer Abzug von Fr. 3000;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungen von mindestens 10 %: Besteuerung der Ausschüttungen zu 50 % des anwendbaren Gesamtsteuersatzes.

Ferner ergeben sich Anpassungen aufgrund von Bundesgesetzen: Erhöhung des Abzugs von freiwilligen Zuwendungen auf 20 % der Nettoeinkünfte (Revision des Stiftungsrechts), steuerliche Gleichstellung von eingetragenen Partnerschaften mit Ehegatten (Partnerschaftsgesetz) und Abschaffung der Erbenhaftung (Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen).

Die Änderungen sollen am 1. Januar 2007 in Kraft treten.

2.6 Graubünden

Der Grosse Rat beschloss am 18. Oktober 2005 eine Änderung des Steuergesetzes. Die Teilrevision umfasst einerseits die Anpassungen an die steuerlichen Bestimmungen des Fusionsgesetzes und andererseits die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei massgebenden Beteiligungen:

- Die durch das Fusionsgesetz geänderten Bestimmungen von DBG und StHG werden weitgehend unverändert übernommen. Werden durch Umstrukturierungen oder durch Vermögensübertragungen im Konzern stille Reserven auf eine steuerlich privilegierte Gesellschaft übertragen, wird darin ein Realisierungstatbestand erblickt. Von einer Besteuerung kann nur abgesehen werden, wenn es sich um stille Reserven auf Grundstücken oder auf massgebenden Beteiligungen, für die ein Beteiligungsabzug beansprucht werden könnte, handelt.
- Für Beteiligungen von mindestens 10 % soll eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung eingeführt werden. Die Entlastung erfolgt sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Vermögenssteuer durch eine Besteuerung zu 50 % des anwendbaren Gesamtsteuersatzes. Mit dieser Massnahme soll verhindert werden, dass vermögende Steuerpflichtige in Kantone abwandern, welche eine derartige Privilegierung kennen.

Die Referendumsfrist dauert bis 25. Januar 2006. Die Regierung kann die Gesetzesänderungen rückwirkend auf den 1. Januar 2006 in Kraft setzen.

2.7 Luzern

Der Regierungsrat hat am 15. Dezember 2005 die Vernehmlassungsbotschaft zum Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (Teilrevision 2008) verabschiedet. Die wesentlichsten Änderungen sind:

- Entlastung der mittleren Einkommen durch Tarifkorrektur und Ausgleich der kalten Progression per 1. Januar 2008: Für Alleinstehende und Familien soll der Progressionsverlauf im unteren und mittleren Bereich gemildert werden. Gleichzeitig soll die kalte Progression ausgeglichen werden.
- Häufigerer Ausgleich der kalten Progression per 1. Januar 2008: Zwar soll sie wie bisher bei 7 % Teuerung ausgeglichen werden, neu jedoch spätestens nach vier Jahren. Einerseits sollen damit die Steuerpflichtigen profitieren, andererseits sollen die damit verbundenen Ausfälle in den mittelfristigen Planungen des Kantons und der Gemeinden besser berechenbar sein.
- Bei der Vermögenssteuer soll per 1. Januar 2009 ein linearer Satz von 0,75 % eingeführt werden, was in etwa einer Halbierung der bisherigen Vermögenssteuer entspricht. Durch die Beibehaltung der Freibeträge ergibt sich dennoch ein leicht progressiver Belastungsverlauf.
- Die nachträgliche Vermögenssteuer soll aufgrund der sehr geringen und weiterhin sinkenden Erträge per 2009 ersatzlos abgeschafft werden.
- Entlastung bei der Gewinnsteuer per 1. Januar 2010: Die einfache Steuer der juristischen Personen soll von 4 % auf 3 % gesenkt werden.
- Entlastung bei der Kapitalsteuer per 1. Januar 2010: Während bei der Steuergesetzrevision 2005 der Tarif nur für das steuerbare Kapital von mehr als Fr. 5 Mio. gesenkt werden konnte, soll neu die Senkung auch im Bereich bis Fr. 5 Mio. vorgenommen werden. Im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform II des Bundes soll ausserdem die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet werden.
- Die notwendigen Anschlussgesetzgebungen an das Bundesrecht (Erbenhaftung, Partnerschaftsgesetz, Bestechungsgelder, berufliche Vorsorge, Bekämpfung der Schwarzarbeit, Rechtsweggarantie und Besteuerung von Mitarbeiteroptionen) sollen mit möglichst kurzer Anpassungsfrist umgesetzt werden.
- Im Zusammenhang mit dem neuen Stiftungsrecht sollen neu freiwillige Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen bis 20 % der steuerbaren Einkünfte

abzugsfähig sein. Der Höchstbetrag bei den natürlichen Personen von bisher Fr. 5600 soll entfallen.

- Falls für die direkte Bundessteuer zur Beseitigung der «Heiratsstrafe» das Teilsplitting als Sofortmassnahme eingeführt wird, soll der Kanton Luzern diese Lösung aus verfahrensökonomischen Gründen auch übernehmen.

Die Vernehmlassungsfrist dauert bis 28. Februar 2006. Die 1. Beratung im Grossen Rat ist für Juni 2006 vorgesehen, die 2. Beratung für September 2006.

2.8 Nidwalden

Am 21. September 2005 hat der Landrat eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Beschlossen wurden insbesondere:

- eine Senkung der Kapitalsteuer von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, von Holdinggesellschaften und Verwaltungsgesellschaften sowie von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen;
- eine Senkung des Minimal- und Maximalsteuersatzes der Grundstückgewinnsteuer;
- eine Erhöhung des Kinderabzuges sowie des Kinderbetreuungsabzuges;
- eine Erhöhung des Teilsplittingdivisors auf 1,85;
- die Einführung der Abzugsmöglichkeit von Zuwendungen an politische Parteien;
- die Einführung eines Steuerrabattes.

Gegen die Teilrevision des Steuergesetzes ist das Referendum ergriffen worden. Die Abstimmung findet am 21. Mai 2006 statt.

2.9 Obwalden

An der Volksabstimmung vom 11. Dezember 2005 wurde die Teilrevision des Steuergesetzes deutlich gutgeheissen. Sie trat am 1. Januar 2006 in Kraft und bringt folgende Änderungen:

- Der Einkommenssteuertarif wird wesentlich gesenkt. Für Einkommen über Fr. 300 000 gilt zudem neu ein degressiver Steuersatz.
- Der Eigenmietwertsatz für Liegenschaften wird von 4,2 % auf 4,0 % reduziert.
- Die Vermögenssteuer wird für alle Kategorien wesentlich gesenkt. Für Vermögen über Fr. 5 Mio. gilt neu ein degressiver Steuersatz.
- Kantonsweit wird ein proportionaler Gewinnsteuersatz von 6,6 % (Kantons- und Gemeindesteuern) eingeführt. Der Gewinnsteuersatz wird demnach von den Steuerfüssen (Kanton und Gemeinden) abgekoppelt. Dasselbe gilt für die Kapitalsteuer. Der neue Kapitalsteuersatz wird für alle Gemeinden 2 ‰ betragen.

- Die Kapitalsteuer für Holding- und Domizilgesellschaften wird auf 0,01 ‰ gesenkt.
- Es werden die notwendigen Anpassungen an das Fusionsgesetz, das Behindertengleichstellungsgesetz, das revidierte Stiftungsrecht sowie an das Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen vorgenommen.

2.10 St.Gallen

Die Regierung hat am 2. November 2005 dem Kantonsrat Botschaft und Entwurf für eine Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Die wesentlichen Änderungen sind:

- Erhöhung der Kinderabzüge, und zwar in den ersten beiden Stufen um je Fr. 1000 auf Fr. 5000 bzw. Fr. 7000, bei der dritten Stufe (auswärtiger Ausbildungsort) um Fr. 2000 auf Fr. 12 000;
- Erhöhung des maximalen Kinderbetreuungsabzuges pro Kind von Fr. 2000 auf Fr. 5000;
- Reduktion der tarifarischen Belastung für tiefe Einkommen und für Kapitalleistungen;
- Entlastungen für Risikokapital/Einführung des Halbsatzverfahrens für Dividenden, sofern der Steuerpflichtige mit wenigstens 10 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist;
- Erhöhung der Ermässigung beim Eigenmietwert auf 30 %, maximal Fr. 8000;
- Reduktion der Vermögenssteuer von 2 ‰ auf 1,9 ‰;
- Einführung eines einheitlichen, proportionalen Gewinnsteuersatzes von 4,5 % bei den juristischen Personen;
- Reduktion der Kapitalsteuer für Holding- und Domizilgesellschaften von 0,05 ‰ auf 0,01 ‰;
- Einführung der Möglichkeit, eine vorläufige Rechnung als anfechtbare und vollstreckbare Verfügung auszugestalten.

Ausserdem sollen im Steuergesetz diverse Anpassungen an das geänderte Bundesrecht vorgenommen werden (Partnerschaftsgesetz, Behindertengleichstellungsgesetz, neues Stiftungsrecht, Fusionsgesetz, berufliche Vorsorge, Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen).

Geplant ist, die Änderungen des Steuergesetzes am 1. Januar 2007 in Kraft zu setzen.

Am 26. Oktober 2005 entschied das Bundesgericht, dass Art. 11 Abs. 1 StHG so zu verstehen sei, dass die Kantone den Alleinerziehenden exakt die gleiche steuerliche Ermässigung zu gewähren hätten wie den verheirateten Steuerpflichtigen. Die tarifliche Gleichstellung von Ein- und Zweielternfamilien sei zwingend. Gestützt darauf erliess die Regierung am 22. November 2005 eine Ver-

ordnung über die Änderung des Steuergesetzes und ordnete an, dass den Einelternfamilien die gleiche tarifliche Stellung gewährt wird wie den Ehegatten (Vollsplitting, Streichung des Einelternabzuges). Die Verordnung wurde am 28. November 2005 in Kraft gesetzt.

2.11 Schaffhausen

Der Regierungsrat hat die Teilrevision des Steuergesetzes⁷ wie vorgesehen per 1. Januar 2006 in Kraft gesetzt.

2.12 Schwyz

Der Kantonsrat hat am 23. November 2005 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Dabei schloss er sich überwiegend seiner vorberatenden Kommission an, die gegenüber der regierungsrätlichen Vorlage zusätzliche Entlastungen vorgeschlagen hatte.⁸ Neu sollen Dividenden aus Kapitalgesellschaften beim Steuerpflichtigen, der zu mindestens 5 % an deren Grundkapital beteiligt ist, nur noch zu einem Viertel des Gesamtsteuersatzes besteuert werden. Eine Ausdehnung der Dividendenprivilegierung auf Beteiligungen von mindestens Fr. 5 Mio. wurde hingegen abgelehnt. Entgegen dem regierungsrätlichen Antrag wird der Vermögenssteuersatz nicht um 0,1 %, sondern um 0,3 % auf neu 0,5 % (jeweils einfache Steuer) gesenkt und der bisher gestaffelte Besitzesdauerzuschlag für kurzfristig erzielte Gewinne bei der Grundstückgewinnsteuer auf 10 % reduziert. Von diesen zusätzlichen Entlastungsmassnahmen abgesehen blieb die regierungsrätliche Vorlage unverändert. Die obligatorische Volksabstimmung findet am 12. Februar 2006 statt.

2.13 Thurgau

Gegen die Revision des Steuergesetzes vom 14. September 2005⁹ ist das Referendum nicht ergriffen worden. Die Änderungen traten somit am 1. Januar 2006 in Kraft.

Aufgrund des Bundesgerichtsentscheides vom 26. Oktober 2005 betr. Alleinerziehende hat der Regierungsrat die Verordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (StV) geändert. Neu wird das Teilsplitting auch für Alleinerziehende angewendet, unter Streichung des bisherigen Sozialabzuges.

2.14 Uri

Der Regierungsrat hat am 15. November 2005 eine Steuerstrategie verabschiedet, mit der mittelfristig folgende Ziele erreicht werden sollen:

- Senkung der Steuerbelastung für natürliche Personen Richtung schweizerisches Mittel;
- Senkung der Steuerbelastung für juristische Personen Richtung Niveau der wichtigsten Konkurrenten im interkantonalen Standortwettbewerb;
- Einfachheit und Transparenz.

In der Umsetzung sieht die Steuerstrategie eine rasche und deutliche Entlastung der juristischen Personen und eine über mehrere Jahre verteilte Entlastung der natürlichen Personen vor. Im Einzelnen sind bereits auf den 1. Januar 2007 folgende Massnahmen vorgesehen, die im Verlaufe der nächsten Monate präzisiert werden:

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei qualifizierten Beteiligungen;
- Einführung eines proportionalen Gewinnsteuersatzes auf tiefem Niveau;
- Reduktion der Kapitalsteuer;
- deutliche Erhöhung des Kinderabzuges;
- deutliche Erhöhung des Fremdbetreuungsabzuges;
- Milderung der Steuerlast bei Kapitaleistungen aus Vorsorge durch die Einführung eines separaten Tarifs;
- verschiedene Anpassungen an das StHG.

2.15 Zug

Über die hängige Revision des Steuergesetzes wurde in der letzten Ausgabe ausführlich berichtet.¹⁰ Am 13. September 2005 unterbreitete der Regierungsrat einen Zusatzbericht und -antrag auf Änderung des Steuergesetzes in Bezug auf eine Anpassung der Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften. Die Beratungen im Kantonsrat sind für Anfang 2006 vorgesehen.

2.16 Zürich

Im Kanton Zürich sind weiterhin verschiedene Vorstösse zur Ehegattenbesteuerung und zum geplanten neuen Lohnausweis hängig. Pendent sind sodann eine Interpellation sowie mehrere Anfragen aus dem Kantonsrat, mit denen der Regierungsrat aufgefordert wird, zu folgenden Themen Stellung zu nehmen:

- Auswirkungen der Steuersenkungen im Kanton Obwalden auf den Steuerwettbewerb in der Schweiz;
- neuere Entwicklungen im Grundstückgewinnsteuerrecht;

7 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.11, FStR 2005, 310.

8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.12, FStR 2005, 310 f.

9 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.14, FStR 2005, 311.

10 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.17, FStR 2005, 312.

- Handhabung der Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung) und der Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen;
- Budgetierung der Steuern.
- für Protokolle zur Änderung der bestehenden Abkommen mit *Argentinien, Finnland, Indonesien, Österreich* und *Spanien*.

Der Kantonsrat hat an der Sitzung vom 9. Januar 2006 die parlamentarische Initiative zur Abschaffung der obersten Progressionsstufe im Steuertarif für natürliche Personen abgelehnt. Damit bleibt die oberste Progressionsstufe bei 13 %.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Entwicklungen Oktober – Dezember 2005

Das Änderungsprotokoll vom 12. April 2005 zum Doppelbesteuerungsabkommen von 1987 mit *Norwegen*¹¹ ist am 20. Dezember 2005 in Kraft getreten. Damit werden Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 20 % rückwirkend ab dem 1. Januar 2005 von der Quellenbesteuerung befreit.

3.2 Stand per 1. Januar 2006

Per 1. Januar 2006 verfügte die Schweiz mit insgesamt 68 Staaten über ein in Kraft stehendes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommenssteuern bzw. der Einkommens- und Vermögenssteuern.

Unterzeichnet, aber noch nicht in Kraft getreten sind:

- das Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen vom 23. April 1997 mit *Argentinien* sowie das dazugehörige Protokoll vom 23. November 2000 (beide sind seit dem 1. Januar 2001 provisorisch anwendbar);
- das Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen vom 13. April 2005 mit *Serbien und Montenegro*, sowie
- das revidierte Einkommenssteuerabkommen vom 19. Juli 2005 mit *Pakistan*.

Paraphierte Entwürfe liegen vor:

- für neue Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit *Algerien, Armenien, Aserbaidshan, Georgien* und *Nordkorea* bzw. für neue Einkommenssteuerabkommen mit *Bangladesh* und *Zimbabwe*;
- für ein revidiertes Einkommenssteuerabkommen mit *Südafrika*, sowie

11 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 3, FStR 2005, 247.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. 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 Ausgabe 2006/1

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:
