
IFF Institut für Finanzwirtschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Peter Baumgartner

Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU

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

**Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren
nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (2. Teil)**

Lic. iur. Fritz Müller/
Franco Gennari

EU-Zinsbesteuerung

Andreas Kolb, RA

**Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer
Unternehmensstrukturen**

Prof. Dr. Francis Cagianut/
Prof. Dr. Ulrich Cavelti

Degressive Steuersätze

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

Gesetzgebungs-Agenda 2006/2

2006/2

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen, 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-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag, Einzelhefte: CHF 97.50. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer 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 Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

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

2006/2

Inhalt

	Artikel	
Dr. Peter Baumgartner	Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU	93
	Praxis-Forum	
Peter Riedweg, dipl. Steuerexperte/Dr. Reto Heuberger	Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (2. Teil)	110
Lic. iur. Fritz Müller/ Franco Gennari	EU-Zinsbesteuerung	126
Andreas Kolb, RA	Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmungsstrukturen	137
	Gesetzgebungs-Forum	
Prof. Dr. Francis Cagianut/ Prof. Dr. Ulrich Cavelti	Degressive Steuersätze	150
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda 2006/2	157

Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU

Stand der Arbeiten, anstehende Probleme, Realisierungschancen

Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner



*Peter Baumgartner, Dr. ès sc. pol. IUHEI, Vorsitzender der Geschäftsleitung der Vereinigung Schweiz. Industrie-Holdinggesellschaften, Bern**

Inhalt

1	Einführung	5	Beurteilung der bisherigen Ergebnisse
2	Ausgangslage zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung in der EU	5.1	Diskussion der Ergebnisse mit den interessierten Kreisen
3	Vorschläge der Kommission für eine Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer	5.2	Haltung der Vertreter der europäischen Wirtschaft
3.1	Sitzlandbesteuerung (Home State Taxation)	5.3	Politische Unterstützung seitens des Europäischen Parlaments
3.2	Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage (CCCTB)	5.4	Arbeitsprogramm für 2006 und die folgenden Jahre
3.2.1	Arbeitsprogramm	5.5	Überlegungen zu den sich stellenden Problemen
3.2.2	Arbeitsweise	5.5.1	Internationale Aspekte der CCCTB
3.2.3	Allgemeine Besteuerungsprinzipien	5.5.2	Lösungsansätze für die Konsolidierung
4	Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit einzelnen Besteuerungsregeln	5.5.3	Verteilung der Gewinne anhand eines sachgerechten Schlüssels
4.1	Arbeitsmethodik	6	Beurteilung der Realisierungschancen
4.2	Abschreibungen auf Aktiven		Literatur
4.2.1	Abschreibungen auf physischen Wirtschaftsgütern		Materialien
4.2.2	Abschreibungen auf immateriellen Wirtschaftsgütern		
4.3	Kapitalgewinne und -verluste		
4.4	Reserven, Rückstellungen und Verpflichtungen		
4.5	Steuerbarer Gewinn		
4.6	Behandlung von Finanzanlagen		

* Der Autor ist Mitglied der Fiscal Affairs Group des Europäischen Unternehmerverbands UNICE und arbeitet in der Untergruppe zur Begleitung des EU-Projektes mit.

1 Einführung

Unter der Leitung der Europäischen Kommission befasst sich seit Herbst 2004 eine aus Vertretern aller 25 EU-Mitgliedstaaten bestehende Arbeitsgruppe intensiv mit dem Projekt einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB, «Common Consolidated Corporate Tax Base» – CCCTB). Die Arbeiten gehen unerwartet zügig voran. In einer ersten Phase werden vor allem die steuertechnischen Grundlagen einer einheitlichen Bemessungsgrundlage diskutiert, ohne dass bereits bindende Entscheide gefällt werden. Ziel dieses höchst anspruchsvollen Projekts ist die Schaffung einer konsolidierten Besteuerung für Unternehmen in allen EU-Staaten. Im Sinne einer Option soll ein in mehreren Mitgliedstaaten tätiger Konzern künftig die Möglichkeit haben, die in den einzelnen Staaten erzielten Gewinne gestützt auf die gemeinsamen Bemessungsregeln zu ermitteln. Die Gewinne sollen sodann für alle Gruppenmitglieder konsolidiert und in einem nächsten Schritt nach einem vorgegebenen Aufteilungsschlüssel auf die beteiligten Mitgliedstaaten aufgeteilt werden. Jeder Staat würde in der Folge auf seinem Gewinnanteil den eigenen Körperschaftsteuersatz anwenden. Bis Ende 2008 sollen gemäss Auftrag des Ministerrates die Grundlagen für eine entsprechende EU-Verordnung vorliegen.

In den nachstehenden Ausführungen werden die bisherigen Arbeiten analysiert und hinsichtlich ihrer Realisierbarkeit beurteilt. Da die Arbeiten zur Zeit noch laufen und wichtige Probleme noch weitgehend ungelöst sind, kann es nur um eine Momentaufnahme gehen. In den beiden ersten Abschn. werden die Ausgangslage und die aktuellen EU-Bestrebungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung aufgezeigt. Dann folgt eine Analyse der bisherigen Arbeiten zur CCCTB. Sodann wird auf die sich stellenden grundsätzlichen Fragen eingegangen. Im letzten Abschn. findet sich eine Würdigung der Bestrebungen zur Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU, und zwar sowohl hinsichtlich der technischen Machbarkeit als auch der politischen Erfolgchancen dieses ehrgeizigen Projekts.

2 Ausgangslage zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung in der EU

Bekanntlich enthält der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften keine Bestimmungen zur Ver-

einheitlichung der direkten Steuern¹. Diese verbleiben vielmehr ausdrücklich im Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten, es sei denn, eine Annäherung der nationalen Rechtsvorschriften sei für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig. Die Schaffung eines echten europäischen Binnenmarktes ist in den letzten Jahren immer stärker in den Vordergrund gerückt. Die Kommission und der Rat hatten sich im Jahr 2000 in der sog. Lissabonner-Erklärung das Ziel gesetzt, die EU bis zum Jahr 2010 zum weltweit wettbewerbsfähigsten Wirtschaftsraum zu machen. Eine der Massnahmen zur Erreichung dieses ehrgeizigen Zieles war die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen im Binnenmarkt. Die Lissabonner-Strategie ist im Oktober 2005 erneut bestätigt worden, wobei die Kommission in ihrer Mitteilung die für den Steuer- und Zollbereich anzustrebenden Ziele und die Massnahmen zu deren Erreichung näher aufgezeigt hat². In jenem Papier findet sich die Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zusammen mit dem Projekt der Sitzlandbesteuerung für kleinere und mittlere Unternehmen (Home State Taxation – HST) an prominenter Stelle³.

Die Idee der Schaffung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage war schon im sog. Ruding-Bericht⁴ diskutiert worden, und 1992 hatte die Kommission einen Richtlinien-Entwurf für die Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer vorgelegt. Dieser Entwurf war von den Mitgliedstaaten allerdings als nicht realisierbar beurteilt und von der Kommission formell zurückgezogen worden. Im Jahr 2001 legte die Kommission einen Bericht für einen Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse vor, in welchem die Idee der Schaffung einer einheitlichen Steuerbemessung wieder aufgenommen wurde⁵. Die Kommission tat dies aus der Erkenntnis heraus, dass die Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU für die Schaffung eines echten Binnenmarktes von wesentlicher Bedeutung war, um den im Binnenmarkt tätigen Unternehmen gleiche Wettbewerbsbedingungen anbieten zu können.

Im Einzelnen erhoffte sich die Kommission von ihrer Initiative zur Schaffung einer konsolidierungsfähigen Bemessungsgrundlage u. a.:

- die Beseitigung von Hindernissen, die sich aus den 25 unterschiedlichen nationalen Steuerregelungen ergeben;

1 Vgl. Art. 93 EGV.

2 Vgl. KOM(2005).

3 Vgl. KOM(2005), S. 5 ff.

4 Vgl. RUDING-BERICHT.

5 Vgl. KOM(2001).

- die Vereinfachung der Verwaltungsverfahren und der administrativen Aufwendungen für Staaten und Unternehmen;
- die Gleichbehandlung von Unternehmen mit Niederlassungen in verschiedenen Mitgliedstaaten;
- die Beseitigung der sich aus Doppelbesteuerung und Steuerflucht ergebenden Probleme, namentlich auch im Bereich der Verrechnungspreise; sowie
- die Schaffung einer international kompetitiven Unternehmensbesteuerung in der EU⁶.

Wichtige Signale waren diesbezüglich auch vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) ausgegangen, der sich seit den neunziger Jahren immer wieder für die Verwirklichung der Grundfreiheiten des EU-Vertrages auch im Bereich der direkten Steuern ausgesprochen hatte⁷. Die kompromisslose Argumentation des EuGH in dieser Sache dürfte massgeblich dazu beigetragen haben, dass die Mitgliedstaaten ihre grundsätzlichen Bedenken gegenüber einer Harmonisierung im Bereich der Körperschaftsteuern in den letzten Jahren relativiert haben⁸. Hinzu kam die Tatsache, dass dieser in seinen Urteilen keine Rücksicht auf finanzpolitische Bedenken der Mitgliedstaaten nahm und zudem auch nationale Einwände – bspw. hinsichtlich der Kohärenz des nationalen Steuersystems, der Verhinderung von Steuervermeidung oder Vermeidung unzumutbarer administrativer Umtriebe – nicht gelten liess.

Ein gewisser Druck zur Schaffung einheitlicher Besteuerungsregeln ging auch von der Europäischen Gesellschaft aus (Societas Europaea), deren Statut nach fast vierzigjährigen Diskussionen im Jahr 2001 endlich verabschiedet werden konnte. Es war offensichtlich, und die interessierten europäischen Wirtschaftskreise riefen dies den politischen Entscheidungsträgern auch immer wieder in Erinnerung, dass sich diese zukunftsweisende Gesellschaftsform in der Praxis nur durchsetzen kann, wenn auch die sich aus den unterschiedlichen nationalen Steuerrechtsregelungen ergebenden Hindernisse beseitigt werden können.

Im November 2003 legte die Kommission eine Mitteilung vor, in der die Ausgangslage hinsichtlich der Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage sowie die Fortschritte bei den Bestrebungen zur Lancierung eines Pilotprojekts für die Sitzlandbesteuerung für KMU (HST) analysiert wur-

den⁹. Im Juli 2004 präsentierte die Kommission im Hinblick auf die informelle ECOFIN-Tagung vom September 2004 zwei non-papers zur CCCTB¹⁰ und zur HST¹¹. Die Wirtschafts- und Finanzminister beschlossen gestützt auf diese beiden non-papers die Einsetzung einer CCCTB-Arbeitsgruppe mit dem Ziel, technische Grundlagen für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auszuarbeiten und die Arbeiten unter Leitung der Kommission zu unterstützen¹².

3 Vorschläge der Kommission für eine Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer

Die Gutheissung der in den beiden non-papers enthaltenen Vorschläge war für viele Beobachter überraschend gekommen¹³. Die wenigsten glaubten im Herbst 2004 daran, dass diese Vorschläge ernsthaft umgesetzt würden. Die Kommission machte aber umgehend deutlich, dass die Arbeiten in raschem Rhythmus vorangetrieben werden sollten.

3.1 Sitzlandbesteuerung (Home State Taxation)

Bevor das Projekt der CCCTB näher analysiert wird, soll kurz auf die Sitzlandbesteuerung eingegangen werden, da dieses Projekt anfänglich als Hauptstossrichtung für die Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung angesehen wurde und wichtige Elemente der CCCTB enthält. Die Kommission vermerkte dazu in ihrer Mitteilung von 2003 über bisherige Ergebnisse sowie Initiativen und Herausforderungen für einen Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse¹⁴: «Trotz grossen Interesses und einer intensiven Erörterung gehen die Ansichten darüber, wie eine einheitliche Steuerbemessungsgrundlage in der EU erreicht werden kann, nach wie vor auseinander. In Bezug auf bestimmte Aspekte oder Vorhaben (z. B. die Pilotregelung zur Sitzlandbesteuerung) nähern sich die Auffassungen zwar an, aber selbst unter Vertretern von Unternehmen und innerhalb der Wirtschaftsverbände herrscht in wichtigen Fragen noch Uneinigkeit.»

6 Vgl. BERSANI-BERICHT, S. 7.

7 Vgl. BAUMGARTNER, Irritationen in der Europäischen Union, sowie JACOBS, S. 134.

8 Vgl. bspw. die Urteile Bosal Holding BV (Rs. C-168/01), Lankhorst-Hohorst GmbH (Rs. C-324/00), Marks & Spencer plc (Rs. C-446/03).

9 Vgl. KOM(2003).

10 Vgl. NON-PAPER CCCTB.

11 Vgl. NON-PAPER HST.

12 Vgl. RESULTS OF INFORMAL ECOFIN MEETING.

13 Das Projekt wurde anlässlich einer politischen Diskussion beim Mittagessen von der grossen Mehrheit der anwesenden Minister gutgeheissen (vgl. RESULTS OF INFORMAL ECOFIN MEETING, S. 2).

14 KOM(2003), S. 13.

Das von einer Gruppe von Wissenschaftlern, der sog. Stockholm Group, im Mai 1999 vorgestellte Projekt der Home State Taxation¹⁵ wendet das Binnenmarktprinzip der gegenseitigen Anerkennung auf die Unternehmensbesteuerung an. Einfach ausgedrückt bedeutet dies, dass der Gewinn einer Unternehmensgruppe, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig ist, nach den Vorschriften nur eines Körperschaftsteuersystems ermittelt wird, nämlich desjenigen Staates, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat. Jeder teilnehmende Mitgliedstaat würde aber auf dem nach einem einheitlichen Verteilungsschlüssel berechneten Gewinnanteil weiterhin seinen eigenen Körperschaftsteuersatz anwenden.

Die Kommission erachtete die home state taxation vor allem für grenzüberschreitend tätige KMU als eine einfache und angesichts der begrenzten Höhe der Gewinne politisch aussichtsreiche Lösung, welche die KMU von administrativen Belastungen befreien würde (vor allem der Anwendung ausländischer Steuerregelungen). Sie lancierte deshalb die Idee eines Pilotversuchs, die von den interessierten Kreisen geradezu enthusiastisch begrüßt wurde¹⁶. Die Voraussetzungen für einen solchen Versuch wurden in der Folge ausgearbeitet¹⁷. Im Rahmen einer Mitteilung der Kommission an den Rat wurde das Konzept verfeinert und hinsichtlich der Bedingungen für den Pilotversuch konkretisiert¹⁸. Ob und wann das Vorhaben stattfinden kann, ist noch nicht festgelegt.

3.2 Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage (CCCTB)

Die Kommission hatte in ihrem non-paper vom Sommer 2004¹⁹ verschiedene Ausgestaltungsmöglichkeiten für eine einheitliche Bemessungsgrundlage dargestellt. Die Frage, ob das neue System für alle Staaten obligatorisch sein sollte, wurde verneint. Nach dem vom Ministerrat gutgeheissenen Konzept sollten die Unternehmen frei sein zu entscheiden, ob sie ihre Gewinne nach den herkömmlichen nationalen Regeln besteuern lassen wollen oder aufgrund der neuen CCCTB-Regeln. Zudem wurde festgelegt, dass die neuen Regeln grundsätzlich von allen Unternehmen, die Teil eines Konzerns und die in zwei oder mehr Mitgliedstaaten tätig sind, verwendet werden können, wobei in der Praxis vor allem grosse Unternehmen davon Gebrauch machen dürften.

Ein weiterer, ganz wichtiger Entscheid wurde bezüglich der Frage gefällt, ob zuerst nur eine einheitliche Bemessungsgrundlage geschaffen werden sollte oder bereits

eine einheitliche, konsolidierungsfähige Regelung. Nach den Ausführungen der Kommission im non-paper²⁰ ist die grenzüberschreitende steuerliche Konsolidierung für die Unternehmen der entscheidende Vorteil des neuen Systems. Automatisch gelöst würde dabei die Frage der Gewinn- und Verlustverrechnung über die Grenze; es gäbe keine Verrechnungspreisprobleme mehr für die in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen, und steuerliche Probleme, die bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen auftreten können, würden beseitigt. Die Kommission wies aber auch auf die technischen Schwierigkeiten einer solchen Lösung hin (Regeln zur Konsolidierung und Aufteilungsschlüssel).

Ein weiterer, politisch höchst sensibler Punkt betraf die Frage der anwendbaren Gewinnsteuersätze. Die Kommission bekannte sich in ihrem non-paper zwar zum Prinzip des Steuerwettbewerbs, machte aber auch deutlich, dass sie weiterhin gegen sog. schädlichen Steuerwettbewerb oder Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von unzulässigen staatlichen Beihilfen einschreiten werde. Vor dem Hintergrund, dass sich einzelne Staaten offenbar nur zum Mitmachen bei der Schaffung einer CCCTB bereit erklärt hatten, wenn gleichzeitig die Frage der Einführung eines Mindest-Körperschaftsteuersatzes geprüft würde, sprach sich die Kommission klar gegen ein solches Junktim aus. Die zuständigen Finanzminister sind ihr diesbezüglich schliesslich gefolgt, und in allen seitherigen Äusserungen der Kommission wird die Frage der anwendbaren Gewinnsteuersätze in den ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten verwiesen.

Offen gelassen wurde vorerst auch die Frage, ob die Einführung der CCCTB von allen Mitgliedstaaten gutgeheissen werden müsste (Einstimmigkeitsregel) oder ob in dieser Frage schliesslich die im EG-Vertrag vorgesehene Möglichkeit der verstärkten Zusammenarbeit zur Anwendung kommen sollte²¹. Die Kommission legte allen Mitgliedstaaten aber dringend nahe, sich in Anbetracht der unterschiedlichen nationalen Regeln und Erfahrungen wenigstens an den technischen Arbeiten zur Schaffung der CCCTB zu beteiligen. Dieser Empfehlung sind schliesslich alle 25 Mitgliedstaaten nachgekommen, und zwar auch Staaten wie Irland oder die Slowakei, die dem Vorhaben äusserst skeptisch bis ablehnend gegenüberstehen.

3.2.1 Arbeitsprogramm

Die erste Sitzung der von der Kommission geleiteten Arbeitsgruppe fand bereits am 23.11.2004 statt. Die

15 Vgl. STOCKHOLM GROUP sowie LODIN/GAMMIE.

16 Vgl. KOM(2003), S. 14.

17 Vgl. HST(2004).

18 Vgl. COM(2005).

19 Vgl. NON-PAPER CCCTB.

20 Vgl. NON-PAPER CCCTB, S. 3.

21 Vgl. Art. 11 EGV.

Kommission legte ein Papier mit den allgemeinen Besteuerungsprinzipien²² sowie Papiere mit den Arbeitsleitlinien und der Geschäftsordnung²³ sowie den Entwurf eines Arbeitsprogramms²⁴ vor.

Im Arbeitsprogramm wurden das beabsichtigte Vorgehen beschrieben und die Hauptbereiche festgelegt, zu denen vertiefte Abklärungen gemacht werden sollten. Das gemäss Mandat der Kommission auf drei Jahre angelegte Programm sah jährlich vier Sitzungen der von der Kommission geleiteten Gesamtarbeitsgruppe vor (mit je zwei Vertretern der 25 Mitgliedstaaten), wobei die Arbeiten je nach Bedarf in Untergruppen aufgeteilt werden sollten. Im Laufe der Beratungen nahmen auch Beobachter aus möglichen künftigen Mitgliedstaaten wie Bulgarien und Rumänien teil²⁵.

Grundsätzlich wurden vier grosse Themenblöcke vorgesehen:

1. allgemeine Besteuerungsprinzipien (wobei die Rechnungslegungsnormen wo immer möglich als Ausgangspunkt genommen werden sollten);
2. einzelne Elemente der Bemessungsgrundlage, wie etwa Abschreibungen, Rückstellungen, Kapitalgewinne, Vorräte, Gewinne und Kosten;
3. zusätzliche Elemente einer CCCTB: Konsolidierungsmethode, Missbrauchsregeln, Behandlung von Einkünften aus Drittstaaten, Doppelbesteuerungsabkommen, Methoden zur Aufteilung des Gesamtgewinns;
4. Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der CCCTB, wie teilweise Einführung durch den Mechanismus der verstärkten Zusammenarbeit, die Frage der optionalen oder obligatorischen Verwendung der CCCTB, Einschränkung auf gewisse Gesellschaften oder Sektoren²⁶.

3.2.2 Arbeitsweise

Grundsätzlich sollte die Arbeitsgruppe die technischen Fragen klären und damit die Arbeiten der Kommissionsdienste ausdrücklich unterstützen. Kein Mitgliedstaat sollte zu politischen Entscheidungen gezwungen werden. Die Arbeiten sollten vielmehr im Konsensverfahren vorangetrieben werden, und Punkte, in denen keine Einigkeit erzielt werden konnte, sollten offen bleiben. Ein wichtiger Grundsatz lautete: «Nothing is agreed, until everything is agreed». Beschlossen wurde ferner, dass die Arbeitspapiere soweit als möglich öffentlich zugänglich gemacht werden sollten. Auf den Einbezug von Ver-

tretern der Wirtschaft oder der Wissenschaft wurde ausdrücklich verzichtet, damit die Mitgliedstaaten die Lösungen in eigener Verantwortung erarbeiten konnten. Vorgesehen war aber die Möglichkeit von Konsultationen mit Vertretern aus diesen beiden Kategorien²⁷.

3.2.3 Allgemeine Besteuerungsprinzipien

Dieses bereits anlässlich der ersten Sitzung der Arbeitsgruppe diskutierte Papier²⁸ enthielt wichtige Prinzipien zu den Steuersystemen und den Besteuerungsregeln. Auf diese sollte sich die Arbeitsgruppe einigen, um die Arbeiten in den technischen Punkten auf einem möglichst weitgehenden Konsens hinsichtlich der anwendbaren Grundsätze führen zu können. Wenig kontrovers waren die allgemeinen Prinzipien wie horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit, Neutralität des Steuersystems, Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität, Effektivität der Besteuerung, Einfachheit, Transparenz und Rechtssicherheit, Konsistenz und Kohärenz sowie Flexibilität und Durchsetzbarkeit.

Einen wichtigeren Raum nahm im Papier die Diskussion über die Rolle der Rechnungslegungsregeln bei der Ausgestaltung der Besteuerungsregeln ein. Vorausgegangen waren intensive Diskussionen in der Kommission und namentlich auch der Wissenschaft, ob es nicht möglich wäre, die per 1.1.2005 für die in der EU kotierten Unternehmen obligatorischen Internationalen Rechnungslegungsstandards²⁹ für die Bestimmung des konsolidierten Konzerngewinns heranzuziehen, da ab jenem Zeitpunkt ein in allen Mitgliedstaaten einheitlich angewendetes Regelwerk zur Verfügung stehen würde. Es brauchte einiges an Überzeugungskraft von verschiedenster Seite, um die Kommission von dieser vordergründig einfachen Lösung abzubringen³⁰. Schliesslich setzte sich aber die Einsicht durch, dass zwischen den für das Financial Accounting geltenden Regeln zur Ermittlung des konsolidierten Ergebnisses einer Unternehmensgruppe und den für die Besteuerung des Einzelunternehmens anwendbaren Besteuerungsregeln wichtige Unterschiede bestehen, welche die Verwendung des konsolidierten Konzernabschlusses nach IAS/IFRS für die CCCTB als wenig aussichtsreiches Unterfangen erscheinen liessen.

22 Vgl. CCCTB-001.

23 Vgl. CCCTB-002.

24 Vgl. CCCTB-003.

25 Vgl. CCCTB-018, S. 1.

26 Vgl. CCCTB-003.

27 Vgl. CCCTB-002. Die Kommissionsdienste erklärten sich in der Folge insbesondere auch zu einem technischen Meinungsaustausch mit Vertretern der Wirtschaft bereit, die sich im Rahmen einer Untergruppe des Steuerausschusses der UNICE bei Bedarf mit den Kommissionsdiensten beraten.

28 Vgl. CCCTB-001.

29 Es handelt sich dabei um die vom (privaten) International Accounting Standards Board in London erlassenen International Accounting Standards (IAS) sowie die neuen International Financial Reporting Standards (IFRS).

30 Vgl. KONSULTATION IAS-CCCTB.

Die Rechnungslegungs- und Besteuerungsregeln unterscheiden sich namentlich hinsichtlich der Zielsetzungen (Informationen für Investoren bzw. Besteuerung des erzielten Gewinns), des Anwendungsbereichs (Gruppenergebnis bzw. Einzelabschluss) und in zahlreichen Anwendungsfragen³¹. Die Kommission hatte ihre Vorstellungen sowie Fragen zur Vereinbarkeit von internationalen Rechnungslegungs- und Steuernormen im Frühling 2003 in eine öffentliche Vernehmlassung gegeben und in einem Workshop vertieft. Die dabei geäußerten, zum Teil sehr kontroversen Ansichten wurden in einem Dokument zusammengefasst³². Bei diesen Diskussionen ist auch die Frage des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit das Massgeblichkeitsprinzip zu einem wichtigen Thema geworden.

Die Kommission kam im Laufe der Arbeiten zu folgenden Schlüssen: «Obwohl manche Mitgliedstaaten es wohl vorzögen, sich möglichst eng an der Handelsbilanz zu orientieren, wäre dies bei der einheitlichen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage nur schwer zu bewerkstelligen. Wie bereits dargelegt, bringt die einheitliche konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage keineswegs eine EU-weite Harmonisierung der Bilanzierungspraxis mit sich. Durch eine einheitliche Behandlung für Steuerzwecke würde demnach die Verbindung zwischen Steuer- und Handelsbilanz aufgebrochen, da die einheitliche steuerliche Behandlung zumindest in einigen Fällen von der nationalen Handelsbilanzpraxis abweichen würde³³.»

In ihrem Arbeitspapier zu den Besteuerungsprinzipien zeigte die Kommission die Übereinstimmungen und Unterschiede zwischen den Rechnungslegungs- und Besteuerungsgrundsätzen auf³⁴. Sie kam zum vorläufigen Schluss, dass die Rechnungslegungsgrundsätze bei der Prüfung der anwendbaren Besteuerungsregeln in zahlreichen Fällen als gemeinsamer Ausgangspunkt für die anzustrebenden Besteuerungsregeln genommen werden sollten³⁵.

4 Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit einzelnen Besteuerungsregeln

4.1 Arbeitsmethodik

Die seit November 2004 laufenden Arbeiten der CCCTB-Arbeitsgruppe und der zur Behandlung der einzelnen Themenkomplexe gebildeten Untergruppen sollen nachstehend summarisch wiedergegeben werden. Es kann selbstverständlich nicht auf die vielfältigen Unterschiede in den einzelnen Staaten eingegangen werden. Entscheidend ist, dass die Kommissionsdienste zusammen mit den Mitgliedstaaten ein vollständig neues Steuersystem schaffen wollen, das zudem die internationale Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen verbessern soll. Im Folgenden werden einzelne Bausteine einer Bemessungsgrundlage analysiert und auf ihre Eignung für die zu schaffende gemeinsame europäische Bemessungsgrundlage geprüft. Es handelt sich um «work in progress», so dass derzeit noch keine definitiven Aussagen über die schliessliche Ausgestaltung der einzelnen Elemente möglich sind. Interessant ist auch die Arbeitsweise von Kommission und Mitgliedstaaten.

Den Ausgangspunkt bildet in der Regel eine systematische Zusammenstellung der in den einzelnen Staaten anzutreffenden Regelungen und Praktiken. Wo immer möglich knüpft die Kommission an die für das Financial Reporting geltenden Regeln an und modifiziert diese wo nötig, um den Besteuerungsprinzipien gerecht zu werden. Die Kommissionsdienste fassen in den einzelnen Sitzungsdokumenten die relevanten Punkte zusammen und ersuchen die Mitgliedstaaten mit gezielten Fragen um Stellungnahmen. Die sich in den einzelnen Bereichen stellenden Probleme wurden bisher jeweils einer Untergruppe unter der Leitung eines Mitgliedstaates zur vertieften Abklärung zugewiesen. Diese beschrieb in der Folge mögliche Lösungen, wobei bei unterschiedlichen Auffassungen alle Möglichkeiten dargestellt wurden. Ziel der Arbeiten war es, wenn immer möglich auf konsensuellem Weg zu einem Vorschlag der Kommission für eine Regelung zu gelangen. Dieses Vorgehen soll im Folgenden an verschiedenen Beispielen dargestellt werden.

4.2 Abschreibungen auf Aktiven

4.2.1 Abschreibungen auf physischen Wirtschaftsgütern

Den Anfang machte der an sich wenig kontroverse Fragenkomplex der Abschreibungen auf physischen Wirtschaftsgütern³⁶. Es zeigte sich aber rasch, dass in den

31 Vgl. dazu BAUMGARTNER, Ein schwieriger Brückenschlag, sowie ICC.

32 Vgl. KONSULTATION IAS-CCCTB.

33 CCCTB-017, S. 9. Vgl. dazu auch das separate Papier CCCTB-016.

34 Vgl. CCCTB-001, Ziff. 22 ff.

35 Vgl. CCCTB-001, Ziff. 35 f.

36 Vgl. CCCTB-004.

Mitgliedstaaten nicht nur hinsichtlich der Ausgestaltung der Abschreibungsregeln grosse Unterschiede bestehen, sondern auch bei den zur Anwendung gelangenden Systemen. Angestrebt wurden Lösungen für die Fragen, welche Aktiven überhaupt abschreibungsfähig sein sollten, wie diese bewertet werden sollten, wer das Abschreibungssubstrat geltend machen dürfe, nach welcher Methode abgeschrieben werden sollte, welche Sätze zur Anwendung gelangen und wie die Abschreibungen verbucht werden sollten. Aus dem Bericht der von Deutschland geleiteten Untergruppe geht hervor, dass namentlich die Frage, ob und in welcher Form Aktiven gepoolt werden können, offen blieb³⁷. Die Kommission lässt in dem von ihr verfassten Ergebnisbericht durchblicken, dass die Frage, ob einzelne Aktiven oder Aktivengruppen abgeschrieben werden sollten, nicht überbewertet werden dürfe. Eine sachgerechte Zusammenfassung einzelner Gruppen von Aktiven könne zu einer wesentlichen administrativen Vereinfachung führen. Sie warnte auch davor, die Einzelabschreibung wegen ihrer angeblich grösseren Präzision als die bessere Methode anzusehen, beruhe doch jede Abschreibung auf einer Annahme über die Nutzungsdauer, womit es im Prinzip nur um eine zeitliche Verschiebung des Wertverlustes gehe³⁸. Die in der Untergruppe vertretenen Mitgliedstaaten tendierten ihrerseits mehrheitlich zur Einzelabschreibung, zeigten aber Bereitschaft, die in einzelnen Staaten bestehenden ausführlichen Abschreibungstabellen zu harmonisieren. Die Frage, ob das System der Einzel- oder der Gruppenabschreibung vorzuziehen sei, blieb in der Folge offen³⁹. Die vorläufigen Schlussfolgerungen wurden von den Kommissionsdiensten zusammengefasst⁴⁰.

4.2.2 Abschreibungen auf immateriellen Wirtschaftsgütern

Das Arbeitspapier der Kommission, welches die Probleme der immateriellen Wirtschaftsgüter aufzeigt⁴¹, verweist auf deren speziellen Charakter und die Behandlung im Financial Reporting⁴². Ausgangspunkt für die Diskussion der steuerlichen Behandlung bildeten auch bei immateriellen Wirtschaftsgütern die IAS-Regeln bezüglich Definition, Bewertung, Eigentümerschaft, Nutzungsdauer sowie Abschreibungshöhe und Methode. Das Kommissionspapier weist aber speziell auf die Unterschiede zwischen den Rechnungslegungs- und Steuerrechtsregeln hin. Das Bild zeigte sich bei den immateri-

ellen Wirtschaftsgütern wesentlich heterogener als bei den physischen Wirtschaftsgütern, namentlich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von erworbenem Goodwill sowie der Behandlung von selbst erarbeiteten immateriellen Wirtschaftsgütern als Resultat von Forschung oder Entwicklung. Noch komplexer wurde das Bild, wenn die unterschiedlichen steuerlichen Anreize für Forschung und Entwicklung einbezogen wurden, wobei aus Sicht der Kommission bei der CCCTB vorteilhafte Regelungen zur Förderung von Innovation sowie Forschung und Entwicklung ausdrücklich vorgesehen werden sollten⁴³. Wie weit die Arbeiten inzwischen gediehen sind, ist von aussen schwierig abzuschätzen. Die Untergruppe 1 hat ihre Arbeiten vorläufig eingestellt, und es ist davon auszugehen, dass die Kommissionsdienste gestützt auf die Diskussionen und Einschätzungen seitens der Mitgliedstaaten versuchen werden, einen konsensfähigen Vorschlag für die in diesem Bereich anwendbaren gemeinsamen Regeln auszuarbeiten.

4.3 Kapitalgewinne und -verluste

Im Zusammenhang mit den Diskussionen um die Abschreibung von physischen und immateriellen Wirtschaftsgütern kam immer wieder die steuerliche Behandlung von Kapitalgewinnen und -verlusten auf derartigen Aktiven zur Sprache. Die Kommissionsdienste verfassten dazu ein Arbeitspapier⁴⁴, das ebenfalls von der Untergruppe 1 behandelt wurde. Kapitalgewinne auf dem Anlagevermögen wurden ausdrücklich ausgeklammert. Im Unterschied zur bisherigen Methodik konzentriert sich das Papier auf die steuerlichen Aspekte, da die Rechnungslegungsnormen für diesen Bereich als weniger geeignet erachtet wurden⁴⁵.

Materiell ging es um die Besteuerung als ordentliche Geschäftseinkünfte oder als Spezialeinkünfte, die privilegierte Behandlung von einzelnen Arten von Kapitalgewinnen, um ausserordentliche Abschreibungen, die Wiederaufwertung von Aktiven, die Behandlung von nicht realisierten Gewinnen und von Kapitalverlusten sowie um Spezialfragen wie etwa die Ersatzbeschaffung. Ausdrücklich ausgeklammert wurden die Frage der Veräusserung an Dritte, die nicht zur CCCTB-Gruppe gehören, sowie Umstrukturierungen.

Aufgrund der Diskussionen zeichnete sich ein Konsens ab, dass Kapitalgewinne und -verluste zusammen mit dem übrigen Gewinn besteuert werden sollten. Bezüglich nicht realisierter Kapitalverluste bestanden noch unterschied-

37 Vgl. CCCTB-012.

38 Vgl. CCCTB-012, S. 3 ff.

39 Vgl. CCCTB-018, S. 2 f.

40 Vgl. CCCTB-012, S. 10.

41 Vgl. CCCTB-005 in Ergänzung zu CCCTB-012.

42 Vgl. IAS 16 (Sachanlagen) bzw. IAS 38 (immaterielle Vermögensgegenstände).

43 Vgl. CCCTB-005, S. 7 f.

44 Vgl. CCCTB-010.

45 Vgl. CCCTB-010, S. 2.

liche Auffassungen⁴⁶, und bei der Ersatzbeschaffung stellten sich Probleme beim pooling von Aktiven⁴⁷.

4.4 Reserven, Rückstellungen und Verpflichtungen

Auch bei dieser Thematik greift das Basispapier der Kommissionsdienste⁴⁸ auf die Regeln der Internationalen Rechnungslegungsstandards zurück⁴⁹, analysiert die Besteuerungsregelungen und -praktiken in den einzelnen Mitgliedstaaten und versucht sodann, allgemein akzeptierte Regeln für die CCCTB zu erarbeiten. Die zu diesem Zweck gebildete Unterarbeitsgruppe stand unter der Leitung von Italien. Während die Definitionen und Regelungen im Bereich der Rechnungslegung recht klar und strikt waren⁵⁰, waren die steuerlichen Regeln zu meist wenig präzise. Die Staaten liessen die Bildung von Reserven oder Rückstellungen für ganz verschiedene Zwecke zu (z. B. für Forschung und Entwicklung, für Ersatzbeschaffungen, für künftige Steuerforderungen usw.). Es zeigte sich, dass die Mehrheit der Staaten Rückstellungen grundsätzlich als steuerabzugsfähig erklären wollte, zusammen mit einer Liste von nicht abzugsfähigen Rückstellungen (Negativliste). Einzelne Staaten befürworteten demgegenüber eher eine Positivliste, d. h., Rückstellungen sollten generell nicht abzugsfähig sein, mit der Ausnahme von solchen, die ausdrücklich als abzugsfähig bezeichnet wurden. In beiden Fällen stellte sich die Frage nach einer Definition der einzelnen Rückstellungen, wobei z. B. auf die in IAS 37 enthaltenen Begriffsumschreibungen zurückgegriffen werden könnte. Um die Probleme zu verdeutlichen, wurde ein Papier mit den in einzelnen Ländern geltenden Praktiken für bestimmte Rückstellungen diskutiert⁵¹. Zu Diskussionen Anlass gaben dabei vor allem Rückstellungen für Umweltrisiken, für Garantieleistungen sowie für Pensionsverpflichtungen, wobei sich als mögliche Lösung die gegenseitige Anerkennung von Rückstellungen, die aufgrund nationaler Rechtsvorschriften gebildet werden mussten, herauskristallisierte⁵². Allenfalls müsste dabei für die CCCTB ein Höchstbetrag fixiert werden.

Zu Diskussionen Anlass gaben erwartungsgemäss auch Rückstellungen für Delkredererisiken. Im Vordergrund stand dabei eine Lösung mit einer Rückstellung in der

Höhe eines prozentualen Betrags der Debitoren, verbunden mit der Möglichkeit, höhere Beträge nachzuweisen. Für Banken und Versicherungen sollten spezielle Regeln anwendbar sein⁵³.

Generell zeigte sich gerade bei diesen Diskussionen, dass der Rückgriff auf die Rechnungslegungsregeln aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen nur beschränkt weiterführte: Bei der Rechnungslegung geht es darum, dass die Gewinne nicht zu hoch dargestellt werden, während die Steuerregeln verhindern sollen, dass die Gewinne zu tief ausgewiesen werden. Es zeigte sich aber auch, dass es selbst bei schwierigen Fragen mit ganz unterschiedlichen Länderpraktiken möglich war, im Rahmen einer vertieften Debatte einen gewissen Grundkonsens hinsichtlich der anwendbaren Regeln zu finden. Dies ist nicht zuletzt auf die ausgezeichneten Arbeitspapiere der Kommission zurückzuführen.

4.5 Steuerbarer Gewinn

Im November 2005 begannen die Beratungen über ein von der Kommission ausgearbeitetes Papier zum steuerbaren Gewinn («Einkommen»)⁵⁴. Die dafür gebildete Unterarbeitsgruppe wurde von Vertretern der französischen Steuerbehörden geleitet. Beim steuerbaren Gewinn und den abzugsfähigen Aufwendungen ging es um zentrale Fragen der Bemessung, und es erstaunt deshalb nicht, dass zur Erzielung einer Einigung über ein für alle 25 Mitgliedstaaten akzeptables, einheitliches System vielfältige Fragen aufgeworfen und diskutiert werden mussten. Ausgangspunkt bildeten auch für diese Diskussionen die Rechnungslegungsstandards⁵⁵, die aktuellen Besteuerungsregeln in den Mitgliedstaaten sowie das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz⁵⁶. Im Einzelnen behandelt wurden die Frage der Ermittlung des steuerbaren Gesamtgewinns⁵⁷, der Gewinnbegriff, die Abgrenzung zwischen betrieblichen und nichtbetrieblichen Einkünften sowie die Behandlung von Kapitaleinkünften. Breiten Raum nahmen auch die Abzüge ein, d. h. die bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns abziehbaren Kosten, wobei das Konzept einer (nicht weiterverfolgten) Positivliste sowie einer Negativliste zur Diskussion stand und die verschiedenen Arten von allen-

46 Die Mehrheit der Staaten schien der Auffassung zuzuneigen, dass auch Kapitalverluste nur zum Abzug zugelassen werden sollten, wenn sie tatsächlich eingetreten sind (Symmetrie mit den Gewinnen), was mit dem Vorsichtsprinzip unvereinbar wäre, vgl. CCCTB-018, S. 2.

47 Vgl. CCCTB-013, S. 2 f.

48 Vgl. CCCTB-006.

49 Hauptsächlich IAS 37.

50 Vgl. IAS 37.

51 Vgl. CCCTB-RD-002.

52 Vgl. CCCTB-015, S. 5 ff.

53 Vgl. CCCTB-015, S. 7 f.

54 Vgl. CCCTB-017.

55 Insbesondere IAS 2, IAS 11, IAS 18 und IAS 20.

56 Vgl. CCCTB-017, S. 2.

57 In diesem Zusammenhang gab es einen Konflikt zwischen Staaten, welche die Bemessungsgrundlage aus dem Vergleich der Bilanzwerte (Eröffnungsbilanz und Abschlussbilanz) ermitteln, und denjenigen, die auf die Erfolgsrechnung abstellen (Gewinn- und Verlustrechnung). Vertreter Deutschlands erstellten dazu ein spezielles Arbeitspapier (vgl. CCCTB-016), in dem die sich stellenden Probleme insbesondere im Zusammenhang mit dem Massgeblichkeitsgrundsatz aufgezeigt wurden.

falls nicht abzugsfähigen Kosten ausgiebig erörtert wurden. Auch hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung stellten sich zahlreiche Fragen (Kassaprinzip oder periodengerechte Abrechnung, Behandlung von erwarteten zukünftigen Gewinnen und Verlusten, Rückerstattungen, Verträge mit mehrjähriger Laufzeit und Ratenzahlungen, Währungsgewinne und -verluste, Behandlung von Subventionen und Zuschüssen, die Frage der Bewertung der Vorräte sowie der Behandlung von Rückstellungen für künftige Verbindlichkeiten). Im Weiteren wurde beschlossen, auf die wichtige Frage der Behandlung der Verluste in einem späteren Zeitpunkt vertieft einzugehen. Da es im konsolidierten Bemessungssystem für alle diese Fragen einheitliche Lösungen braucht und die nationalen Regelungen (Handels- und Steuerrecht) unterschiedlich sind, erwies sich das Abstellen auf die Rechnungslegungsstandards zumindest als hilfreich für eine systematische Diskussion. Selbstverständlich konnten bisher noch nicht in allen Fragen allgemein akzeptierte Lösungen gefunden werden.

4.6 Behandlung von Finanzanlagen

Die Behandlung von Finanzanlagen war in den bisherigen Beratungen über die Abschreibungen⁵⁸ sowie die Kapitalgewinne und -verluste⁵⁹ bewusst ausgeklammert worden und wurde in einem speziellen Arbeitspapier behandelt⁶⁰. Einer der Gründe dafür war die Befürchtung, derartige Einkünfte könnten für steuerplanerische Zwecke eingesetzt werden⁶¹. Eine Analyse der in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Regelungen machte die grossen Unterschiede und die Komplexität der diesbezüglichen Regelungen deutlich⁶². Neben der Definition der Finanzanlagen ging es in der Diskussion vor allem um die Frage, ob und in welchem Umfang Änderungen im Wert der Finanzanlagen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage haben sollten. Eine Berücksichtigung von nicht realisierten Gewinnen könnte gegen das Realisations- bzw. das Vorsichtsprinzip verstossen. Bei Veräusserungsgewinnen auf Beteiligungsrechten stellte sich die Frage der Anforderungen an eine Befreiung (z. B. Beteiligungsschwelle) sowie das Problem, wie Gewinne behandelt werden sollten, die nicht unter die CCCTB fallen (z. B. Beteiligung in einem Drittstaat) oder bei denen der Schwellenwert für die Befreiung niedriger ist als die Schwelle für die Konsolidierung.

58 Vgl. CCCTB-004.

59 Vgl. CCCTB-010.

60 Vgl. CCCTB-023.

61 Vgl. CCCTB-023, S. 2. Es dürfte dabei im Wesentlichen um die Befreiung von Beteiligungsgewinnen aus Niedrigsteuerländern gehen sowie um die Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapital.

62 Vgl. CCCTB-023, Annex 2.

5 Beurteilung der bisherigen Ergebnisse

5.1 Diskussion der Ergebnisse mit den interessierten Kreisen

Die bis dahin erzielten Ergebnisse wurden an einer Tagung am 7.12.2005 den interessierten Kreisen vorgestellt und mit Vertretern der Wissenschaft und der Wirtschaft diskutiert⁶³. Es war dies das erste Mal, dass eine derartige Konsultation erfolgte, hatten die Kommission und die Mitgliedstaaten vorher doch sehr darauf geachtet, dass der schwierige Prozess der Konsensfindung zwischen den Vertretern der Mitgliedstaaten ablaufen konnte. Weil die einschlägigen Arbeitspapiere aber regelmässig veröffentlicht worden waren, konnten sich Aussenstehende ein recht gutes Bild von den Problemen und Fortschritten machen.

Ausgangspunkt für die Diskussionen war eine von der Kommission ausgearbeitete Zusammenfassung der bisherigen Arbeiten und des beabsichtigten weiteren Verlaufs⁶⁴. Zu engagierten Debatten Anlass gab erwartungsgemäss die Rolle der Rechnungslegungsstandards für die CCCTB, wobei sich aber auch die Experten einig waren, dass die Rechnungslegungsvorschriften nur der gemeinsame Ausgangspunkt für die Entwicklung angemessener steuerlicher Regeln sein konnten und dass es weder möglich noch erwünscht war, die einzelstaatlichen Buchführungsnormen zu harmonisieren. Hinsichtlich der Prinzipien der Besteuerung gingen die Meinungen stark auseinander, doch schien der Ansatz der Kommission, diese Frage pragmatisch anzugehen, der einzig mögliche Weg zu sein.

5.2 Haltung der Vertreter der europäischen Wirtschaft

Die UNICE, der Dachverband der nationalen Wirtschaftsverbände, hatte sich sehr früh intensiv mit den Fragen der Vereinheitlichung der Gewinnbesteuerung in Europa und mit der Wünschbarkeit einer konsolidierten Besteuerung der im europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmensgruppen auseinandergesetzt. So verfasste die Steuergruppe der UNICE bereits Ende der 90er-Jahre eine bisher unveröffentlichte Studie, in der die sich bei der Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage stellenden Probleme eingehend analysiert wurden. Bezüglich der Frage, ob eine solche Lösung überhaupt wünschbar wäre, gingen die Meinungen stark auseinander. Bis zum Jahr 2003 glaubte die Wirtschaft nicht daran, dass eine Regelung politisch über-

63 Vgl. CCCTB-024.

64 Vgl. CCCTB-020.

haupt eine Chance haben könnte. Nachdem aber der ECOFIN-Rat im Herbst 2004 der Kommission ein offizielles Mandat erteilt hatte, musste sich auch die UNICE entscheiden, ob sie diese – vorerst rein technischen – Arbeiten gutheissen wollte oder nicht. Sie kam zum Schluss, dass das Projekt in dieser technischen Phase unterstützt werden sollte, würden damit doch eine ganze Reihe von Problemen für die im Binnenmarkt tätigen Unternehmensgruppen entschärft: Das Problem der steuerlichen Verrechnungspreise wäre gelöst; die Gewinn- und Verlustverrechnung ergäbe sich aus der angestrebten Konsolidierung; Steuerprobleme im Zusammenhang mit Umstrukturierungen, aber auch mit Quellensteuern auf gruppeninternen Zahlungen würden entfallen. Die Unternehmen erhofften sich zudem massgebliche administrative Vereinfachungen. Auf der anderen Seite bestand der klare Wunsch, dass ein solches System für die Unternehmen nur eine Option darstellen sollte. Abgelehnt wurde auch eine blossere Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage ohne den weitergehenden Schritt der Konsolidierung.

Die Vertreter der Wirtschaft waren sich auch der Risiken und Gefahren einer derart anspruchsvollen Lösung voll bewusst. An erster Stelle stand die Befürchtung, dass sich die Harmonisierung nicht auf die Bemessungsgrundlage beschränken, sondern früher oder später auch die Steuersätze umfassen würde. Damit würde der bisherige steuerliche Standortwettbewerb zum Verschwinden gebracht, und die Befürworter einheitlicher steuerlicher Rahmenbedingungen (idR Hochsteuerländer) hätten sich durchgesetzt. Angesichts der Komplexität der Aufgabe machte sich die Wirtschaft auch keine Illusionen hinsichtlich der technischen und der politischen Realisierungschancen. Es gab auf dem Weg zu diesem anspruchsvollen Ziel so viele Stolpersteine und politische Fallen, dass realistischerweise mit einem langen Zeitraum für die Umsetzung gerechnet werden musste.

Trotz all dieser Bedenken waren die Vertreter der Wirtschaft aber bereit, das Projekt in Zusammenarbeit mit den Kommissionsdiensten zu begleiten und, wo immer möglich, aus Sicht der Wirtschaft Vorschläge zur Lösung der sich stellenden Probleme zu machen.

5.3 Politische Unterstützung seitens des Europäischen Parlaments

Ein vor allem politisch wichtiges Dokument bildete in diesem Zusammenhang der vom Wirtschafts- und Währungsausschuss des Europäischen Parlaments erarbeitete sog. Bersani-Bericht⁶⁵ von 2005 über die Besteuerung von Unternehmen in der EU. Dieser unterstützte die bis-

herige Stossrichtung sowie die laufenden Arbeiten von Kommission und Mitgliedstaaten über weite Strecken und gab dem politisch doch höchst sensiblen Projekt auch seitens der in der Wirtschafts- und Währungskommission vertretenen gewählten Europa-Parlamentarier eine fast uneingeschränkte Unterstützung.

5.4 Arbeitsprogramm für 2006 und die folgenden Jahre

Der Auftrag, den der Ministerrat der Kommission im Herbst 2004 erteilt hatte, bestand darin, bis Ende 2008 die Grundlagen für die Einführung der CCCTB zu schaffen. Das Arbeitsprogramm ist weiterhin auf die rechtzeitige Erfüllung des Auftrags ausgerichtet⁶⁶. Die bisherigen Fortschritte sollten dem Ministerrat und dem Parlament im Frühling 2006 in einer Mitteilung der Kommission zur Kenntnis gebracht werden⁶⁷. Gemäss den Vorstellungen der Kommission wären die Arbeiten in den drei Untergruppen (Abschreibungen, Rückstellungen, steuerbarer Gewinn) bis zum Sommer 2006 abzuschliessen⁶⁸. Die Arbeiten betreffend die Gewinne und Verluste aus Finanzanlagen sowie die sich bei der Besteuerung von Finanzinstituten stellenden Probleme⁶⁹ sollten bis Ende 2006 abgeschlossen sein⁷⁰.

Als neue Bereiche sollten für 2006 die internationalen Aspekte der CCCTB bearbeitet werden⁷¹, und es sollte der strukturelle und rechtliche Rahmen für die einheitliche Bemessungsgrundlage erarbeitet werden⁷². Letzterer umfasste nach den Vorstellungen der Kommission die administrativen Rahmenbedingungen, Prüfvereinbarungen, Fragen der Auslegung und der Gerichtsverfahren⁷³. Die Kommission sah für 2006 ferner die Aufnahme von Arbeiten für zwei weitere wichtige Elemente der CCCTB vor, nämlich zum einen der Konsolidierung und zum andern des Mechanismus für die Aufteilung der gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage. Obwohl die beiden Themen miteinander verknüpft sind, möchte die Kommission diese Arbeiten gleichzeitig ausführen⁷⁴.

Für Anfang 2007 ist ein weiterer Bericht der Kommission über die erzielten Fortschritte geplant. Zudem sollen

66 Vgl. CCCTB-024, S. 10 f.

67 Vgl. CCCTB-025, S. 6 (Veröffentlicht am 5.4.2006, IP/06/448 – nach Abschluss der Redaktion des Artikels).

68 Vgl. CCCTB-020, S. 12.

69 Vgl. CCCTB-027.

70 Vgl. CCCTB-020, S. 12.

71 Vgl. CCCTB-026.

72 Vgl. CCCTB-030.

73 Vgl. CCCTB-020, S. 12, sowie CCCTB-030.

74 Vgl. CCCTB-020, S. 12. Es ist davon auszugehen, dass auch für diese beiden Themen wieder eine Unterarbeitsgruppe eingesetzt werden wird, die gestützt auf Grundlagenpapiere der Kommission ihre Beratungen durchführen wird.

65 Vgl. BERSANI-BERICHT.

Arbeiten zu den Steuervergünstigungen und zur Bekämpfung der Steuerumgehung aufgenommen werden, die bis Ende 2007 abgeschlossen sein sollen. Im Jahr 2008 wären die bereits beschlossenen Elemente im Licht der übrigen Elemente des Gesamtprojekts einer erneuten Prüfung zu unterziehen, so dass es der Kommission möglich sein sollte, Ende 2008 die Arbeiten abzuschliessen und einen umfassenden Vorschlag für einen Gemeinschaftsrechtsakt (voraussichtlich eine EG-Verordnung) auszuarbeiten. «Die <politischen Fragen>, wie z. B. ob die Bemessungsgrundlage fakultativ oder obligatorisch sein soll oder ihre Anwendung auf bestimmte Unternehmenssektoren oder Gesellschaftsformen usw., sind im geeigneten Forum zu erörtern⁷⁵.»

5.5 Überlegungen zu den sich stellenden Problemen

Neben den Strukturelementen, die bereits besprochen worden sind, stellen sich beim CCCTB-Projekt einige neue, höchst interessante, aber auch anspruchsvolle Probleme. Wie diese gelöst werden sollen, ist in den bisherigen Arbeiten der Kommission noch nicht aufgezeigt worden⁷⁶. Nachstehend soll auf drei Fragenkomplexe eingegangen werden, ohne dass diese aber im Rahmen dieser Arbeit abschliessend behandelt werden können.

5.5.1 Internationale Aspekte der CCCTB⁷⁷

Die CCCTB soll im Sinne einer Option zur bisherigen Besteuerung von denjenigen Konzernen oder Konzernteilen gewählt werden können, die in mehr als einem Mitgliedstaat der Besteuerung unterliegen. Damit stellt sich zunächst das Problem, dass eine nur in einem Staat tätige Unternehmensgruppe nicht davon Gebrauch machen kann. Auf die damit verknüpften, vielfältigen Fragen, die auch unter dem Aspekt der Gleichbehandlung geprüft werden müssen, soll hier nicht eingegangen werden⁷⁸.

Von zentraler Bedeutung ist des Weiteren, dass Unternehmensgruppen, die von der CCCTB Gebrauch machen, neben den Einkünften aus Transaktionen mit in CCCTB-Staaten angesiedelten Parteien (eigene Betriebsstätten, Gruppengesellschaften, unabhängige Dritte) auch Einkünfte aus Drittstaaten erhalten können. Als

Drittstaaten gelten dabei sowohl EU-Mitgliedstaaten, die nicht beim System der CCCTB mitmachen⁷⁹, als auch Staaten, die der EU nicht angehören. Die Frage, wie derartige Einkünfte behandelt werden sollen, stellt eine echte Knacknuss dar.

Grundsätzlich könnten solche Einkünfte ins System der CCCTB einbezogen werden, so dass am Schluss alle Einkünfte der jeweiligen Unternehmensgruppe zwischen den teilnehmenden Staaten aufgeteilt würden. Eine andere Möglichkeit würde darin bestehen, die CCCTB nur auf solche Einkünfte anzuwenden, die aus Transaktionen mit anderen CCCTB-Staaten stammen. Auf die Besteuerung der Einkünfte aus Drittstaaten würde allenfalls verzichtet (reines Territorialprinzip), oder diese müssten gesondert erfasst und nach den Regeln des betreffenden Staates separat besteuert werden. Nach Ansicht der Kommission wäre es äusserst ehrgeizig, alle in ein Unternehmen fließenden Einkünfte unter der CCCTB zu erfassen und aufzuteilen (Prinzip des weltweiten Gewinns). Eine derartige Lösung könnte zudem zu einer erheblichen und für die Mitgliedstaaten kaum akzeptablen Umverteilung von Steuersubstrat führen, die grundsätzlich nur durch einen voraussichtlich äusserst komplexen Verteilschlüssen korrigiert werden könnte. Die Kommission geht deshalb davon aus, dass in irgendeiner Form eine räumliche Abgrenzung für die in die CCCTB fließenden Einkünfte gefunden werden muss. Sie verwendet dafür – in Anlehnung an die in einzelnen US-Gliedstaaten geltenden Regeln – den Begriff «EU water's edge»⁸⁰.

Ein wesentliches Ziel der CCCTB besteht – neben der angestrebten Schaffung eines international wettbewerbsfähigen Besteuerungssystems – in der Beseitigung von Hindernissen bei der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit. In den nationalen Steuersystemen wird dies durch die Festlegung der Besteuerungsrechte und durch Vorkehren zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung gelöst (Befreiung gewisser Einkünfte oder Anrechnung der ausländischen Steuern, Abschluss von idR bilateralen Abkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung).

In einem funktionierenden CCCTB-System sollte deshalb eine Einigung über folgende grundlegenden Ele-

75 CCCTB-020, S. 13.

76 Die Kommissionsdienste haben aber selbstverständlich gewisse Vorstellungen und haben entsprechende interne Abklärungen gemacht.

77 Vgl. CCCTB-019 sowie CCCTB-026.

78 Es wird dies Sache des EuGH sein, da die CCCTB den Staaten vermutlich in einer EG-Verordnung vorgeschrieben wird. Wie der EuGH die Möglichkeit des Wahlrechts werten und wie stark er das Element der Tätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten würdigen wird, ist offen.

79 Diese Möglichkeit ist nicht auszuschliessen. Wenn es politisch nicht gelingen sollte, alle Staaten zur Übernahme des neuen Systems zu gewinnen, müsste allenfalls von der Möglichkeit der verstärkten Zusammenarbeit gemäss Art. 11 EGV Gebrauch gemacht werden.

80 Vgl. CCCTB-019, S. 4, sowie HELLERSTEIN/MCLURE. Der Begriff «water's edge» wurde als Abgrenzungskriterium für die Berechnung der in einzelnen US-Gliedstaaten verwendeten unitary taxation eingeführt. Dabei werden nur Einkünfte aus Transaktionen mit in den USA ansässigen Unternehmen einbezogen.

mente gefunden werden: Zentral ist die Frage des Umfangs der Steuerpflicht der CCCTB-Unternehmen (territorial oder weltweit). Falls grundsätzlich alle weltweiten Einkünfte einbezogen werden sollen, müssen die entsprechenden Besteuerungsrechte einheitlich definiert werden. Sodann gilt es zu entscheiden, ob und in welcher Weise die drittstaatlichen Einkünfte separat behandelt werden können (Ausscheidung). Werden nur Einkünfte aus Transaktionen in CCCTB-Staaten einbezogen, so ist jede Gruppengesellschaft grundsätzlich zwei Bemessungssystemen unterworfen: Zum einen demjenigen der CCCTB und zum andern dem normalen Körperschaftsteuersystem des betreffenden Staates. Die sich daraus ergebenden Probleme und administrativen Anforderungen müssen sorgfältig geprüft werden⁸¹.

Schliesslich muss festgelegt werden, was mit den zwischen den CCCTB-Staaten abgeschlossenen DBA geschehen soll. Da alle entsprechenden Einkünfte konsolidiert werden sollen, dürften die Verrechnungspreisprobleme wegfallen, und auch die Betriebsstätten- und Quellensteuerfragen dürften sich nicht mehr stellen. Die DBA dürften deshalb nicht mehr notwendig sein⁸². Im Gegensatz dazu müssten aber DBA mit den Drittstaaten weiterhin anwendbar bleiben.

Wird der Ansatz einer Ausscheidung der drittstaatlichen Einkünfte gewählt, so stellt sich beispielsweise die Frage, wie die Ausscheidung der Einkünfte und Aufwendungen erfolgen soll. Gerade die Aufgliederung der Kosten kann in international tätigen Unternehmensgruppen ein erhebliches Problem darstellen. Eine unsachgemässe Zuordnung von Erträgen und Kosten zwischen den CCCTB- und den Drittstaaten könnte im CCCTB-System zu erheblichen Verzerrungen führen⁸³.

Angesichts des angestrebten Ziels der Schaffung eines zukunftsgerichteten, gegenüber Drittstaaten wettbewerbsfähigen, gemeinsamen europäischen Unternehmenssteuerrechtssystems sollten aber auch komplexere Lösungen geprüft werden. So könnte es z. B. erwünscht sein, in Bezug auf drittstaatliche Gewinne die sog. Kapitalimportneutralität zu verwirklichen und derartige Einkünfte konsequent zu befreien. Noch weiter ginge die Idee, die DBA mit den Drittstaaten zu vereinheitlichen. Aufgrund der zwischen den CCCTB-Staaten teils unterschiedlichen Regelungen stellt sich eine ganze Reihe von Fragen, für die eine Lösung gefunden werden muss. So

erscheint es wichtig, z. B. bezüglich der Ansässigkeit oder der Betriebstättedefinition einheitliche Regelungen zu haben. Auch die Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte Steuerpflicht sollten vereinheitlicht werden. Geregelt werden müsste zudem die steuerliche Behandlung von Zu- und Wegzügen in die resp. aus der CCCTB-Gruppe (z. B. im Fall eines Verkaufs an eine Person, die nicht zur Gruppe gehört, oder einer Übertragung auf ein ausserhalb der CCCTB-Staaten liegendes Gruppenunternehmen). Ferner stellt sich die Frage, wie verhindert werden kann, dass Einkünfte aus dem System der CCCTB ungerechtfertigterweise abgezogen oder Verluste und Aufwendungen aus steuerplanerischen Motiven ins System eingebracht werden. Es wird deshalb unabdingbar sein, zum Schutz des CCCTB-Substrats Regelungen zur Bekämpfung von Missbräuchen zu definieren und entsprechende Massnahmen zu treffen.

Die oben aufgeworfenen Fragen beziehen sich grundsätzlich auf den «einfachen» Fall, dass die steuerbaren Einkünfte auf die EU-water's edge beschränkt werden. Wird der Einbezug der weltweiten Einkünfte der CCCTB-Gruppe anvisiert, so potenzieren sich nicht nur die Problemfelder, sondern auch das Ausmass der nötigen Harmonisierung⁸⁴. Neben den politischen Widerständen gegen eine derart weit gehende Harmonisierung dürften dabei auch unterschiedliche Wirtschaftsinteressen der Mitgliedstaaten eine grosse Rolle spielen⁸⁵. Es dürfte interessant sein zu sehen, für welche Lösungen sich die Kommission und die Mitgliedstaaten entscheiden werden.

5.5.2 Lösungsansätze für die Konsolidierung

Die Kommission hat sich seit dem Entscheid vom Herbst 2004⁸⁶ in all ihren Verlautbarungen klar zum Grundsatz der Konsolidierung bekannt. Dies aus der Erkenntnis heraus, dass die blosser Harmonisierung der einzelstaatlichen Bemessungsregeln für die Wirtschaft kein genügender Anreiz zur Unterstützung dieses ehrgeizigen Vorhabens bilden dürfte. Zwar würden damit gewisse administrative Erschwernisse wegfallen, die sich heute aus den unterschiedlichen nationalen Steuersystemen ergeben. Die eigentlichen Vorteile, wie der EU-weite Gewinn- und Verlustausgleich sowie der Wegfall von Verrechnungspreisproblemen und Hindernissen bei Umstrukturierungen und anderen Transaktionen, kämen

81 Vgl. WEINER, S. 384.

82 Die Fragen der Ansässigkeit, der Auslegung, der Gleichbehandlung, des Informationsaustausches und der Streit-schlichtung dürften ohnehin unter der CCCTB geregelt werden.

83 Das Problem der Zuordnung der Kosten stellt sich jedoch auch heute unter dem arm's-length-Prinzip der DBA.

84 Bspw. Bemessungsgrundlage, DBA-Regelungen, Vermeidung der Doppelbesteuerung, Missbrauchsdispositiv, Verteilschlüssel.

85 So werden bspw. stark exportorientierte Staaten nicht bereit sein, ihre Handlungsspielräume bei der Gestaltung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Transaktionen mit Drittstaaten aufzugeben.

86 Vgl. Abschn. 3.2.

dabei jedoch nicht zum Tragen. Die Vertreter der europäischen Wirtschaft stellen sich auch ganz klar gegen ein etappenweises Vorgehen, bei dem die gemeinsame Bemessungsgrundlage der erste Schritt und die Konsolidierung ein späterer, weiterer Schritt wäre⁸⁷.

Wie die Konsolidierung erfolgen soll, ist noch weitgehend ungeklärt. Aufgrund der einheitlichen Bemessungsgrundsätze können die steuerbaren Gewinne der einzelnen Gruppengesellschaften und Betriebstätten zusammengefasst werden, wobei sich die Frage stellt, ob diese um die konzerninternen Transaktionen bereinigt werden sollen.

5.5.3 Verteilung der Gewinne anhand eines sachgerechten Schlüssels

Auch zur Verteilung der Gewinne anhand eines sachgerechten Verteilschlüssels ist noch nicht bekannt, was die Kommission vorschlagen wird. Die bisherigen Äusserungen zur sog. Formelzerlegung waren relativ unverbindlich: «Ein Schlüsselement bei der Schaffung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage ist der Mechanismus zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage unter den Mitgliedstaaten. Dieser Mechanismus muss gerecht, transparent und verwaltungstechnisch möglichst unkompliziert sein. Er muss wirtschaftlichen Erfordernissen genügen und die politische Zustimmung der Mitgliedstaaten finden⁸⁸.» Aufgrund von Äusserungen der Kommission ist davon auszugehen, dass namentlich die in Kanada, den USA und der Schweiz verwendeten Systeme zur Aufteilung der Gewinne näher geprüft werden sollen.

Voraussetzung für jede spätere Aufteilung des Gesamtgewinns einer Unternehmensgruppe ist zum einen, die Gruppenmitglieder zu bestimmen⁸⁹, und zum andern, den der Gruppe zuzurechnenden Gewinn zu umschreiben.

Die Notwendigkeit der Aufteilung des Gewinns auf verschiedene Steuerhoheiten stellt sich sowohl im internationalen als auch im nationalen Steuerrecht. Unter den DBA gilt es, die von den einzelnen Unternehmen erzielten Gewinne zu ermitteln und dem jeweiligen Staat zur Besteuerung zu überlassen. Bei verbundenen Unternehmen erfolgt die Gewinnermittlung nach dem arm's-length-Prinzip. Für Betriebstätten finden die Regeln von Art. 7 des OECD-Musterabkommens Anwendung, wobei

gemäss dessen Abs. 4 auch die Verwendung eines angemessenen Aufteilungsschlüssels zulässig ist. Das Problem der Gewinnaufteilung stellt sich auch in föderalistischen Staaten, in denen der vom Zentralstaat erhobene Gesamtgewinn eines Unternehmens auf diejenigen Gliedstaaten verteilt werden muss, in denen das betreffende Unternehmen tätig ist. Eine Gewinnaufteilung ist auch nötig, wenn – wie im Fall der Schweizer Kantone oder der US-Gliedstaaten – die Einkünfte eines Unternehmens mit steuerlichen Anknüpfungspunkten in verschiedenen Steuerhoheiten verteilt werden müssen.

Namentlich aus Gründen der Praktikabilität kommen dabei zum Voraus festgelegte, mehr oder weniger komplizierte Verteilschlüssel zur Anwendung. Im Falle der USA ist es ein aus den drei Komponenten Aktiven, Saläre und Verkäufe bestehender Schlüssel, der mit unterschiedlicher Gewichtung zur Aufteilung benutzt wird⁹⁰. Die kanadischen Provinzen stützen sich für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns im Wesentlichen auf die Bemessung für die Bundessteuern und verwenden einen aus den Faktoren Aktiven und Verkäufe bestehenden Schlüssel für die Aufteilung des Substrats zwischen den Provinzen⁹¹. Im Falle der Schweiz sind es die vom Bundesgericht zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung vorgegebenen Verteilschlüssel, die auf sektorspezifische Besonderheiten abstellen.

Von zentraler Bedeutung in Bezug auf die Gewinnaufteilung in der EU ist aber auch die Bestimmung der CCCTB-Gruppe (alle Gruppengesellschaften in den CCCTB-Staaten, nur einzelne Gesellschaften gemäss den Vorstellungen der jeweiligen Gruppenleitung), ferner die Frage, welche Einkünfte überhaupt in die CCCTB einbezogen werden sollen: alle Einkünfte oder nur solche, die aus Transaktionen mit CCCTB-Staaten stammen⁹². Im letzteren Fall darf sich die Formel auch nur auf die jeweils relevanten Faktoren abstützen. Werden die weltweiten Einkünfte der beteiligten Unternehmen einbezogen, so stellen sich auch bei der anwendbaren Formel die verschiedensten Probleme⁹³.

87 Die Gründe sind offensichtlich: Wenn Experimente gewagt werden, dann müssen sich daraus auch erhebliche Vorteile ergeben. Andernfalls besteht die Gefahr, dass es bei der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage bleibt und die spätere Konsolidierung mit weiteren Nachteilen (z. B. Festsetzung eines Mindeststeuersatzes) erkauft werden müsste.

88 KOM(2003), S. 24.

89 Vgl. dazu HELLERSTEIN/MCLURE.

90 Im Falle der USA finden die unterschiedlichsten, historisch gewachsenen Formelkombinationen Anwendung, vgl. WEINER, S. 381 f., sowie HELLERSTEIN/MCLURE.

91 Vgl. WEINER, S. 382. Im Gegensatz zu den US-Gliedstaaten verwenden die kanadischen Provinzen eine weitgehend einheitliche 2-Faktoren-Formel.

92 Vgl. Abschn. 5.5.1.

93 Vgl. WEINER, S. 380 ff.

6 Beurteilung der Realisierungschancen

Noch vor wenigen Jahren hätte kaum jemand gedacht, dass die EU-Mitgliedstaaten bereit sein könnten, sich ernsthaft mit der Schaffung einer gemeinsamen Steuerbasis auseinanderzusetzen. Noch weniger Chancen hätte man der Einführung einer EU-weiten Gruppenbesteuerung eingeräumt. Aus den genannten Gründen⁹⁴ haben sich die Mitgliedstaaten im Herbst 2004 zu diesem Schritt entschlossen, und die Kommission hat die Chance, die sich ihr damit eröffnet hat, aktiv aufgegriffen.

Bisher wurde – je nach Standpunkt – sehr viel oder noch kaum etwas erreicht. Die Arbeiten wurden zügig und mit grossem Elan vorangetrieben; es bestehen ein straffes Arbeitsprogramm und breit abgestützte Arbeitsabläufe. Materiell wurden wichtige Fragen, die sich bei der Schaffung eines Körperschaftsteuersystems stellen, diskutiert, und in vielen Bereichen gibt es bereits recht konkrete Vorstellungen, wie ein CCCTB-System aussehen sollte. Zu den schwierigen neuen Problemen wie der Abgrenzung der CCCTB-Gruppe und der in diese Gruppe fließenden Einkünfte haben erste Diskussionen stattgefunden, und es ist anzunehmen, dass die Kommissionsdienste auch bezüglich der Techniken zur Konsolidierung sowie der Frage der Gewinnaufteilungsformel gewisse Vorstellungen haben. Materiell ist sehr viel andiskutiert worden, und viele der sich stellenden Probleme liegen auf dem Tisch. Die in der Regel hochrangigen Vertreter der Steuerbehörden der Mitgliedstaaten haben zudem enorm viel gelernt über die in den andern Staaten geltenden Besteuerungssysteme sowie die anwendbaren Verfahren und Praktiken. Die Mitgliedstaaten haben zudem erkannt, dass sich die EU auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung bewegen muss, wenn sie die Position ihrer Unternehmen im globalen Wettbewerb stärken will.

Auf der anderen Seite ist aber nicht zu verkennen, dass die Mitgliedstaaten bisher erst technische Diskussionen geführt und heikle Fragen konsequent ausgeklammert oder auf später verschoben haben. Auch wurden bisher bewusst keine Entscheide gefällt. Die Kommission hat sich denn auch darüber beklagt, dass die Vertreter in der CCCTB-Arbeitsgruppe dazu tendierten, an ihren nationalen Praktiken und Besonderheiten festzuhalten und

sich mit Neuem schwer tun⁹⁵. Offensichtlich ist zudem, dass einige Mitgliedstaaten dem Vorhaben ablehnend gegenüberstehen und in der CCCTB-Arbeitsgruppe bisher faktisch nur als Beobachter teilgenommen haben. Auch die technischen Probleme, die sich beim Vorhaben stellen, dürfen auf keinen Fall unterschätzt werden. Dies wurde erstmals sichtbar, als sich die Staaten und die Vertreter der Wirtschaft mit dem Problem des Einbezugs von Einkünften aus Drittstaaten auseinandersetzen mussten. Weitere technisch heikle Fragen wie die Konsolidierung sowie die Bestimmung eines Aufteilungsmechanismus harren noch der Lösung.

Auch das Verhältnis zwischen den CCCTB-Regeln und denjenigen der weiter bestehenden nationalen Körperschaftsteuersysteme ist noch weitgehend ungeklärt. Dasselbe gilt für die Rechtsfragen, wie und ob das nur den in mehreren Mitgliedstaaten tätigen Unternehmensgruppen offen stehende CCCTB-System unter dem EG-Vertrag mit dem Gleichbehandlungsgebot und den Grundfreiheiten vereinbar ist. Der EuGH sollte sich dazu möglichst bald äussern können.

Schliesslich wäre es vermessen, die politischen Realitäten und die Souveränitätsansprüche der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern zu unterschätzen⁹⁶. Ob sie im Laufe dieses Prozesses wirklich bereit sein werden, einen Teil ihrer Souveränität aufzugeben und das parallele Bestehen eines EU-Steuersystems zu akzeptieren, das materiell zudem erheblich von den angestammten Besteuerungsregeln abweicht, muss offen bleiben.

Nicht zu vergessen ist auch die europäische Wirtschaft, zu deren Gunsten die neuen Regelungen eingeführt werden sollen. Die Vertreter der international tätigen Konzerne haben recht klare Vorstellungen, wie ein wettbewerbsfähiges europäisches Steuersystem in etwa auszuweisen hätte. Sie werden zudem sorgfältig prüfen, ob ihnen die neuen Regeln tatsächlich Vorteile bringen, ob sie administrativ umzusetzen sind und ob nicht die Gefahr besteht, dass sie als erster Schritt zur Angleichung der Steuersätze und damit zur Unterbindung des Steuerwettbewerbs im Bereich der Steuersätze missbraucht werden könnten⁹⁷.

94 Binnenmarkt, Freiheiten des EG-Vertrags, EuGH, Notwendigkeit der Schaffung eines wettbewerbsfähigen Steuersystems, Kampf gegen schädliche Steuerpraktiken, Rechnungslegung nach IFRS für in der EU kotierte Unternehmen sowie Notwendigkeit der Gewährung der Verlustverrechnung über die Grenze.

95 Vgl. CCCTB-020, S. 14.

96 Vgl. dazu RUDING-BERICHT, S. 6.

97 Vgl. dazu JACOBS, S. 144, der sich zwar für eine «Harmonisierung im Bereich der Bemessungsgrundlagen bei gleichzeitigem Wettbewerb der Steuersätze» ausspricht, jedoch im Anschluss daran fordert, dass, «um gesamtwirtschaftlich unerwünschte Auswirkungen des Wettbewerbs um die Höhe der Steuersätze zu vermeiden (unfairer Wettbewerb), gewisse Bandbreiten für die Steuersätze im Sinne von Mindeststeuersätzen festgelegt werden» sollten.

Die Arbeiten an diesem ehrgeizigen europäischen Vorhaben gehen in raschem Rhythmus weiter – die Zukunft wird zeigen, ob und wann der grosse Wurf in der Europäischen Union gelingen kann.

Literatur

BAUMGARTNER PETER, Ein schwieriger Brückenschlag, «Brüssel» prüft eine auf IAS gestützte Konzernbesteuerung, NZZ, 5.5.2003

– Irritationen in der Europäischen Union, Der Europäische Gerichtshof prägt das Steuerwesen, NZZ, 4.12.2004

HELLERSTEIN WALTER/McLURE CHARLES E., The European Commission's Report on Company Income Taxation, What the EU Can Learn from the Experience of the US States, International Tax and Public Finance, March 2004, S. 199 - 220

ICC, International Chamber of Commerce, Policy Statement, Important Differences between Taxation and Accounting Rules, Paris, February 2003

JACOBS OTTO H., Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Stand und Entwicklungstendenzen, ST 2005, S. 133 - 146

LODIN SVEN OLOF/GAMMIE MALCOLM, Home state taxation, IBFD Publications, Amsterdam 2001

RUDING H. ONNO, The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe, European Taxation, January 2002, S. 3 - 6

STOCKHOLM GROUP, The Taxation of the European Company, Stockholm, May 1999

WEINER JOHANN MATENS, The European Union and Formula Apportionment: Caveat Emptor, European Taxation, October 2001, S. 380 ff.

Materialien

BERSANI-BERICHT, Europäisches Parlament, Ausschuss für Wirtschaft und Währung, Berichterstatter Pier Luigi Bersani, Bericht über die Besteuerung von Unternehmen in der Europäischen Union, Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (2005/2120(INI)), A6-0386/2005 endgültig, 1.12.2005, [www.europarl.eu.int/registre/seance_pleniere/textes_deposes/rapports/2005/0386/P6_A\(2005\)0386_DE.pdf](http://www.europarl.eu.int/registre/seance_pleniere/textes_deposes/rapports/2005/0386/P6_A(2005)0386_DE.pdf)

CCCTB-001, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Allgemeine Besteuerungs-

grundsätze, CCCTB/WP\001\Rev1\doc\de, Brüssel, 10.12.2004*

CCCTB-002, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Entwurf Arbeitsleitlinien und Geschäftsordnung, CCCTB/WP\002\doc\de, Brüssel, 26.10.2004*

CCCTB-003, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Entwurf eines Arbeitsprogramms, CCCTB/WP/003/doc/de, Brüssel, 26.10.2004*

CCCTB-004, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Vermögensgegenstände und steuerliche Abschreibung, CCCTB/WP\004\doc\de, Brüssel, 28.10.2004*

CCCTB-005, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Immaterielle Vermögensgegenstände und ihre steuerliche Abschreibung, CCCTB/WP\005\doc\de, Brüssel, 23.2.2005*

CCCTB-006, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Reserves, Provisions and Liabilities, CCCTB/WP\006\doc\en, Brussels, 1-3-2005*

CCCTB-010, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Veräusserungsgewinne und -verluste, CCCTB/WP\010\doc\de, Brüssel, 19.5.2005*

CCCTB-012, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Überblick über die wichtigsten in der Diskussion über die steuerliche Abschreibung von Vermögenswerten aufgetretenen Fragen, CCCTB/WP\012\doc\de, Brüssel, 24.5.2005*

CCCTB-013, Europäische Kommission, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\013\doc\de, Brüssel, 8.7.2005*

CCCTB-015, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Überblick über die wichtigsten in der zweiten Sitzung der Untergruppe «Rücklagen, Rückstellungen und Schulden» aufge-

* europa.eu.int/comm/taxation_customs/index_de.htm – Steuern – Unternehmensbesteuerung – Gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage.

- tretenen Fragen, CCCTB/WP\015\doc\de, Brüssel, 7.9.2005*
- CCCTB-016, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Das Konzept der Steuerbilanz, CCCTB/WP\016\doc\de, Brüssel, 7.9.2005*
- CCCTB-017, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Steuerbares Einkommen, CCCTB/WP\017\doc\de, Brüssel, 7.9.2005*
- CCCTB-018, Europäische Kommission, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\018\Entwurf, Brüssel, 10.10.2005*
- CCCTB-019, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Internationale Aspekte der GKKB, CCCTB/WP/019/doc/de, Brüssel, 18.11.2005*
- CCCTB-020, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Bisherige Fortschritte und künftige Pläne für die Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\020\doc\de, Brüssel, 15.11.2005*
- CCCTB-023, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Steuerliche Behandlung von Finanzanlagen, CCCTB/WP\023\doc\de, Brüssel, 30.11.2005*
- CCCTB-024, Europäische Kommission, Zusammenfassender Bericht des Vorsitzes über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\024\doc\de, Brüssel, 12.1.2006*
- CCCTB-025, Europäische Kommission, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\025\doc\de, Brüssel, 26.1.2005*
- CCCTB-026, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), The territorial scope of CCCTB, CCCTB/WP\026\doc\en, Brussels, 17-2-2006*
- CCCTB-027, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Tax treatment of financial institutions, CCCTB/WP\027\doc\en, Brussels, 1-3-2006*
- CCCTB-030, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Administrative and legal framework/questionnaire, CCCTB/WP\030\doc\en, Brussels, 2-3-2006*
- CCCTB-RD-002, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Reserves and Provisions – some examples of reported treatment in Member States, CCCTB\RD\002\doc\en, Brussels, 1-3-2005
- COM(2005), Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home state taxation pilot scheme [...], COM(2005) 702 final, Brussels, 23-12-2005, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005_0702en01.pdf
- HST(2004), European Commission, Outline of a possible experimental application of Home state taxation to small and medium-sized enterprises, TAXUD C.1/DOC (04) 1410, Brussels, 24-6-2004, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005_0702en01.pdf (Annex)
- KOM(2001), Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, KOM(2001) 582 endgültig, Brüssel, 23.10.2001, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2001/com2001_0582de01.pdf
- KOM(2003), Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse, Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM(2003) 726 endgültig, Brüssel, 24.11.2003, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2003/com2003_0726de01.pdf
- KOM(2005), Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, KOM(2005) 532 endgültig, Brüssel, 25.10.2005, europa.eu.

* europa.eu.int/comm/taxation_customs/index_de.htm – Steuern – Unternehmensbesteuerung – Gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage.

[int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2005/com2005_0532de01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/lex/LexUriServ/site/de/com/2005/com2005_0532de01.pdf)

KONSULTATION IAS-CCCTB, Zusammenfassung der Ergebnisse der von der GD Steuern und Zollunion durchgeführten Konsultation zum Thema «Anwendung der International Accounting Standards (IAS) und ihre Implikationen für die Schaffung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU», Brüssel, 30.4.2003*

NON-PAPER CCCTB, Commission Non-paper to informal ECOFIN Council, 10 and 11 September 2004, A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, 7-7-2004*

NON-PAPER HST, Non-paper der Kommission für die informelle Tagung des Rates «Wirtschaft und Finanzen» am 10. und 11. September 2004, Sitzlandbesteuerung bei kleinen und mittleren Unternehmen, 7.7.2004, europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWPNon_Paper.pdf

RESULTS OF INFORMAL ECOFIN MEETING, Results of Informal Meeting of Economics and Finance Ministers, The Hague, 10-11th September 2004 – Banking and Company Taxation, MEMO/04/214, Brussels, 13. September 2004, abrufbar über: europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/214&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=fr

RUDING-BERICHT, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, March 1992

* europa.eu.int/comm/taxation_customs/index_de.htm – Steuern – Unternehmensbesteuerung – Gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage.

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

6 Körperschaftssteuerunterstellung ohne Befreiung

6.1 Geltungsbereich

6.1.1 Wortlaut

Art. 15 ZBstA lautet bezüglich der Körperschaftssteuerunterstellung wie folgt:

Abs. 1: ...wenn

– beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen...¹¹⁸

Abs. 2: ... wenn

– alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen...¹¹⁹

Nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA haben «beide Gesellschaften» der Körperschaftssteuer zu unterliegen, sowohl die zahlende wie auch die empfangende. In Bezug auf Art. 15 Abs. 2 ZBstA sind wohl mit «alle Gesellschaften» die zahlende und die empfangende Gesellschaft gemeint, bei Zahlungen zwischen Schwestergesellschaften nicht auch deren Muttergesellschaft¹²⁰.

6.1.2 Quelle in EU-Mitgliedstaat

Der Quellenstaat in der EU muss Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz nach Art. 15 ZBstA nicht befreien, wenn die empfangende Gesellschaft in der Schweiz von der Körperschaftssteuer befreit ist. Die Mitgliedstaaten der EU werden demnach beurteilen müssen, ob eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz, die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhält, als von der Körperschaftssteuer befreit zu qualifizieren ist. Die schweizerischen (kantonalen) Steuerbehörden helfen dabei mit, indem sie die Ansässigkeitsbescheinigungen und die Bestätigungen über die Steuerunterstellung ohne Befreiung mit Bezug auf die Anwendung von Art. 15 ZBstA ausstellen. Die ESTV weist die zuständigen kantonalen Steuerbehörden an, steuerbefreiten schweizerischen Gesellschaften keine solchen Bestätigungen auszustellen¹²¹.

6.1.3 Schweizerische Quelle

Nach dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 und 2 dürfen auch diejenigen Gesellschaften, welche die Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zahlen, nicht steuerbefreit sein. Folglich kann die Schweiz beispielsweise eine Verrechnungssteuerentlastung auf der Dividendenzahlung einer schweizerischen Tochtergesellschaft an ihre in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft verweigern, wenn die schweizerische Tochtergesellschaft von der schweizerischen Steuerpflicht ausgenommen ist. In der Tat will die ESTV gemäss der Wegleitung Dividendenzahlungen auf den Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBstA abstellen und den steuerbefreiten schweizerischen Gesellschaften bzw. ihren in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften die Vorteile von Art. 15 Abs. 1 ZBstA grundsätzlich nicht gewähren¹²². Diese Muttergesellschaften müssen sich somit auf das betreffende DBA zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz berufen. Die DBA der Schweiz kennen keinen Vorbehalt für Zahlungen von steuerbefreiten schweizerischen Gesellschaften.

6.1.4 Wegleitung Dividendenzahlungen ESTV

Die ESTV beschreibt in ihrer Wegleitung Dividendenzahlungen ausführlich, was sie unter «Körperschafts-

118 «both companies are subject to corporation tax without being exempted».

119 «all companies are subject to corporation tax without being exempted in particular on interest and royalty payments».

120 Vgl. oben, Abschn. 5.2.2.4.

121 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii) letzter Abs. Wenn sich die ESTV bzw. die kantonale Steuerbehörde weigert, gegenüber der ausländischen Verwaltungsbehörde die Abkommensberechtigung zu bestätigen, so kann die Gesellschaft von der ESTV einen anfechtbaren Entscheid verlangen (vgl. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.3.2).

122 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii).

steuerunterstellung beider Kapitalgesellschaften ohne Befreiung» versteht¹²³. Dabei befasst sich diese Wegleitung gemäss ihrer Vorbemerkung bloss mit Art. 15 Abs. 1 ZBstA sowie ausschliesslich unter dem Gesichtspunkt der Entlastung von Dividendenzahlungen von der schweizerischen Verrechnungssteuer¹²⁴. Die Wegleitung bezieht sich somit bloss auf in der Schweiz ansässige, Dividenden zahlende Kapitalgesellschaften (outbound dividends).

Da gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer zu unterliegen haben – also die zahlende wie auch die empfangende – und in Art. 15 Abs. 1 ZBstA kein Unterschied bezüglich der subjektiven Steuerpflicht der zahlenden und der empfangenden Gesellschaft gemacht wird, können die Ausführungen der ESTV zur Körperschaftssteuerunterstellung u. E. mutatis mutandis auch auf in der Schweiz ansässige Muttergesellschaften, welche Dividendenzahlungen von ihren in den EU-Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften erhalten (inbound dividends), übertragen werden.

Gleiches hat grundsätzlich auch für die Anwendung und Auslegung von Art. 15 Abs. 2 ZBstA zu gelten. Die Ausführungen der ESTV bezüglich Körperschaftssteuerunterstellung von schweizerischen Gesellschaften können u. E. auch für in der Schweiz ansässige Empfänger von Zinsen und Lizenzgebühren (inbound) angewendet werden. Wohl unterscheidet sich der Wortlaut des Abkommenstextes, indem in Art. 15 Abs. 2 ZBstA von «im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftssteuer unterliegen» die Rede ist, während in Art. 15 Abs. 1 ZBstA verlangt wird, dass «beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen». Dennoch ist materiell zwischen den beiden Wortlauten kein Unterschied auszumachen; beide gehen von einer subjektiven Steuerpflicht der betroffenen Kapitalgesellschaften bzw. Betriebsstätten aus.

6.2 Begriff der Körperschaftssteuer

Erstaunlicherweise wird in der Botschaft und den Vernehmlassungserläuterungen der Schweiz zum ZBstA der Wortlaut des Abkommens wiedergegeben, wonach alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der «Körperschaftssteuer» unterliegen¹²⁵, obwohl der Begriff der Körperschaftssteuer in der schweizerischen Steuergesetzgebung gar keine Ver-

wendung findet. Für die Schweiz kann damit nur die Gewinnsteuer gemäss Art. 57 DBG bzw. Art. 24 StHG gemeint sein, wie dies auch in der Wegleitung Dividendenzahlungen bestätigt wird¹²⁶.

6.3 Subjektive Steuerpflicht

6.3.1 Art. 15 Abs. 1 ZBstA

Der Ausdruck «der Körperschaftssteuer¹²⁷ unterliegen» bezieht sich auf die subjektive Steuerpflicht einer Gesellschaft; d. h., die Gesellschaft hat subjektiv der Steuerhoheit des Gemeinwesens unterworfen zu sein. Aufgrund des Zusatzes «ohne Befreiung» darf die Gesellschaft – aus welchen Gründen auch immer – nicht von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sein. Diese subjektive Steuerpflicht beinhaltet jedoch nicht, dass die Gesellschaft tatsächlich Steuern bezahlt bzw. die von Art. 15 Abs. 1 ZBstA begünstigten Einkünfte auch tatsächlich besteuert werden (keine subject-to-tax-Klausel)¹²⁸.

Ähnlich ist die Regelung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Diese setzt nach Art. 2 Abs. 1 Bst. c voraus, dass die Gesellschaft eines Mitgliedstaates (gemeint sind sowohl die Dividenden empfangende wie auch die Dividenden zahlende Gesellschaft) ohne Wahlmöglichkeit der Körperschaftssteuer unterliegt, ohne davon befreit zu sein¹²⁹.

6.3.2 Art. 15 Abs. 2 ZBstA

Scheinbar besteht ein Unterschied zwischen Abs. 1 und Abs. 2 von Art. 15 ZBstA, indem in Abs. 1 «ohne Be-

126 Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(i), wurde der Begriff «Körperschaftssteuer» auf Verlangen der EU-Übersetzer in der deutschen Fassung von Art. 15 ZBstA verwendet. Er ist als Oberbegriff für die direkten Steuern zu verstehen, die auf dem steuerlich massgebenden Reingewinn von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften erhoben werden und umfasst die auf der Grundlage des DBG und der kantonalen Steuergesetze bei schweizerischen Kapitalgesellschaften erhobenen Gewinnsteuern. Vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.7.1.1.

127 Tatsächlich wird in der deutschen Fassung des Abkommens in Abs. 1 der Begriff «Körperschaftssteuer» verwendet, während in Abs. 2 von «Körperschaftssteuer» die Rede ist.

128 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.7; vgl. auch Ausführungen in Abschn. 6.4.3 und 6.4.4, unten.

129 Die Richtlinie geht jedoch noch einen Schritt weiter, indem sie in ihren einleitenden Erwägungsgründen verlangt, dass die Dividenden empfangende Muttergesellschaft diese entweder nicht besteuert oder eine Steueranrechnung gewährt (4. Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie). Diese zweite, auf die Dividenden empfangende Gesellschaft bezogene Vorschrift der Befreiung bzw. Anrechnung fehlt in Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

123 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.

124 Wegleitung Dividendenzahlungen, Vorbemerkungen Bst. B.

125 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.

freierung» erwähnt wird, während dies in Abs. 2 nicht der Fall ist. Der Unterschied ist jedoch nicht beabsichtigt, wie eine Betrachtung der Formulierungen in den anderen Vertragssprachen ergibt. Der englische Text von Abs. 2 weist wie Abs. 1 ebenfalls den Zusatz «without being exempted» auf. Entsprechend kann davon ausgegangen werden, dass diesbezüglich kein Unterschied zwischen den beiden Absätzen besteht¹³⁰.

Was «im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen» nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA bedeutet, ist auslegungsbedürftig. Den Materialien zum ZBstA ist dazu nichts zu entnehmen. Der Wortlaut verbindet die subjektive Steuerpflicht mit dem Steuerobjekt der Zinsen und Lizenzgebühren. Es erscheint unklar, ob dieser Wortlaut auf eine effektive Besteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren hinzielt (subject-to-tax-Klausel). Ein Vergleich mit der noch gültigen Version der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie bringt auch keine Klärung. Zwar erwähnt diese in ihrem 3. Erwägungsgrund, es müsse gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden, ohne dies jedoch in der Richtlinie selbst zu konkretisieren. Für Unternehmen eines Mitgliedstaats wird in Art. 3 Bst. a(iii) gefordert, dass sie der Körperschaftsteuer unterliegen, ohne von ihr befreit zu sein. Bezüglich Betriebsstätten geht der Wortlaut in Art. 1 Abs. 5 Bst. b der Richtlinie weiter. Eine Betriebsstätte wird als Nutzungsberechtigte der Zinsen und Lizenzgebühren behandelt, wenn diese Zinsen und Lizenzgebühren Einkünfte darstellen, aufgrund deren die Betriebsstätte der Körperschaftsteuer unterliegt¹³¹. Ob eine effektive Besteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren durch die Betriebsstätte gefordert wird, scheint umstritten¹³². U. E. ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA ein Erfordernis der effektiven Besteuerung (subject to tax) nicht zu entnehmen. Vielmehr wird die subjektive Steuerpflicht, der die empfangende Gesellschaft zu unterliegen hat, bezüglich des Steuerobjekts konkretisiert¹³³. Wäre die effektive Besteuerung Zielsetzung gewesen, hätten die Vertragsparteien dies so formuliert bzw. die EU-Kommission dies so verlangt, lag doch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zinsbesteuerungsabkom-

mens der Vorschlag der EU-Kommission zur Änderung der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie bereits vor, der die Steuerbefreiung im Quellenstaat ausdrücklich davon abhängig machen soll, dass der Vergütungsempfänger effektiv einer Besteuerung auf diesen Einkünften im anderen Mitgliedstaat unterliegt¹³⁴. Trotz ihres eigenen, EU-internen Vorschlags hat die EU-Kommission auf eine solche Wortwahl verzichtet. Sollten EU-Mitgliedstaaten künftig dennoch eine effektive Besteuerung des Ertragsempfängers verlangen, widerspräche dies sowohl einer auf den Wortlaut ausgerichteten als wohl auch einer historischen Auslegung des Zinsbesteuerungsabkommens.

6.4 Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz

6.4.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Kapitalgesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz sind aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit in der Schweiz subjektiv unbeschränkt steuerpflichtig¹³⁵ und unterliegen grundsätzlich der Gewinnsteuer. Dass sich der Umfang der subjektiven Steuerpflicht nach internem Recht nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland er-

130 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.7.

131 Diese Formulierung der Richtlinie bezüglich Betriebsstätten kommt derjenigen von Art. 15 Abs. 2 ZBstA recht nahe.

132 Befürwortend: DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 143 ff., S. 149, und WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 21; ablehnend: OLIVER, S. 205.

133 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. 519 (letzter Satz).

134 Gestützt auf den Grundsatz, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden sollen, sowie auf die abgegebene Erklärung zum Ratsprotokoll, wonach «der Rat und die Kommission sich darüber einig sind, dass Unternehmen, die in Bezug auf Einkünfte, die unter die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren fallen, steuerbefreit sind, nicht in den Genuss der Rechtsvorteile dieser Richtlinie gelangen sollten», hat die EU-Kommission im Dezember 2003 einen weiteren Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG vorgelegt (Vorschlag KOM[2003] 841 endg. v. 30.12.2003), der in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie die Steuerbefreiung im Quellenstaat ausdrücklich davon abhängig macht, dass der Vergütungsempfänger effektiv einer Besteuerung auf diesen Einkünften im anderen Mitgliedstaat unterliegt: «In einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren werden von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – befreit, 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 effektiv einer Besteuerung auf diese Einkünfte in diesem anderen Mitgliedstaat unterliegt.» Den Erläuterungen der Kommission zur Änderung von Art. 1 ist weiter zu entnehmen, dass «die Mitgliedstaaten die Rechtsvorteile der Richtlinie nur dann gewähren müssen, wenn die betroffenen Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren beim Nutzungsberechtigten nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass bei einer Gesellschaft, die Körperschaftsteuer zahlt, Auslandseinkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren durch eine innerstaatliche steuerliche Sonderregelung von der Steuer befreit sind. Der Quellenstaat ist in diesen Fällen nicht verpflichtet, die in der Richtlinie vorgeschriebene Befreiung von der Quellensteuer zu gewähren.»

135 Art. 50 DBG, Art. 20 Abs. 1 StHG.

streckt, steht der Anwendung von Art. 15 ZBstA nicht entgegen. Diesbezüglich handelt es sich nicht um eine Steuerbefreiung, sondern um eine einseitige (unilaterale) und unbedingte Massnahme der Schweiz gegen die internationale Doppelbesteuerung¹³⁶.

6.4.2 Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht

Art. 56 DBG und Art. 23 StHG (bzw. die dieser Bestimmung nachgebildeten Vorschriften der kantonalen Steuergesetze) enthalten eine Aufzählung der Körperschaften und Anstalten, die subjektiv steuerbefreit sind. Die meisten dieser juristischen Personen sind nicht in der Form einer Kapitalgesellschaft organisiert und fallen deshalb nicht in den Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA. Sofern es sich dabei jedoch um Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Kommanditaktiengesellschaften handelt, können sie gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen wegen ihrer subjektiven Steuerbefreiung Art. 15 ZBstA nicht beanspruchen¹³⁷. Nach Art. 23 StHG ist jedoch eine bloss teilweise, objektbezogene Steuerbefreiung denkbar, beispielsweise indem nur der Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich dem zur Steuerbefreiung berechtigenden Bereich gewidmet sind, steuerfrei bleiben¹³⁸. Ferner gibt es Kapitalgesellschaften, die auf Stufe Bund ordentlich besteuert werden und nur für die Staats- und Gemeindesteuer von einem Privileg iSv Art. 23 StHG profitieren. Der generelle Ausschluss der sog. steuerbefreiten Kapitalgesellschaften in der Wegleitung Dividendenzahlungen ist deshalb zu absolut formuliert. Vielmehr bedarf es einer sorgfältigen Prüfung des Einzelfalls, ob Art. 15 ZBstA trotz teilweiser subjektiver Steuerbefreiung Anwendung findet.

6.4.3 Beteiligungsabzug

Für Nettoertrag (einschliesslich Dividenden) aus berechtigenden Beteiligungen ermässigt sich für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn¹³⁹. Gemäss der Wegleitung Dividendenzahlungen ist dieser Beteiligungsabzug eine

objektive, allgemeingültige, generell-abstrakte, auf In- und Auslandverhältnisse gleichermaßen anwendbare gesetzliche Massnahme zur Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung in der Schweiz. Er stellt keine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht dar und ist deshalb mit Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich¹⁴⁰. Zu Recht verweist die Wegleitung Dividendenzahlungen zudem auf die auch in den EU-Mitgliedstaaten gebräuchlichen Systeme zur Beseitigung der Mehrfachbelastung auf Stufe der beteiligten Gesellschaft.

Dabei gilt es insbesondere zu beachten, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie in ihrer einleitenden Erwägung der Gründe darauf hinweist, dass die empfangende Muttergesellschaft Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaft entweder nicht versteuern muss oder ihr eine Steueranrechnung gewährt wird¹⁴¹, während in Art. 2 Abs. 1 Bst. c vorausgesetzt wird, dass die Gesellschaft eines Mitgliedstaates (gemeint sind die Dividenden empfangende wie auch die Dividenden zahlende Gesellschaft) ohne Wahlmöglichkeit der Körperschaftssteuer unterliegt, ohne davon befreit zu sein. Obwohl eine entsprechende Forderung nach Freistellung bzw. Anrechnung auf Stufe der Muttergesellschaft nicht in Art. 15 ZBstA aufgenommen wurde – der Fokus liegt alleine auf der Dividenden zahlenden Gesellschaft –, zeigt sich damit, dass (1) Steuersysteme, welche die empfangenen Dividenden freistellen, nicht schädlich sind, sondern geradezu gefordert werden, und (2) kein Widerspruch zwischen der Unterstellung unter die Körperschaftssteuer – ohne von ihr befreit zu sein – und den geforderten Freistellungs- bzw. Anrechnungssystemen besteht. Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass eine objektive Ausnahme von der gewinnsteuerlichen Berechnungsbasis einerseits bekannt und beabsichtigt war und diese Steuerentlastung auch für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich ist.

6.4.4 Kantonaler Holdingstatus

Gesellschaften, welche das kantonale Holdingprivileg iSv Art. 28 Abs. 2 StHG beanspruchen, entrichten auf dem Reingewinn keine Steuer, wobei jedoch Erträge aus schweizerischem Grundeigentum sowie – nach Art. 28 Abs. 5 StHG – Erträge, für welche eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz vorsieht, besteuert werden.

136 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 57.

137 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii). Die ESTV will diesen Kapitalgesellschaften die Vorteile des Art. 15 ZBstA nicht gewähren, und die zuständigen kantonalen Steuerbehörden stellen Gesellschaften keine Ansässigkeitsbescheinigungen und Bestätigungen über die Steuerunterstellung aus.

138 Vgl. beispielsweise juristische Personen mit gemeinnützigem Zweck oder mit Kultuszwecken oder konzessionierte Verkehrsunternehmen, GRETER, BSK StHG, Art. 23 N 23, 39 und 42.

139 Art. 69 DBG, Art. 28 Abs. 1 StHG.

140 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii); gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 113.

141 4. Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie.

Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen stellt der kantonale Holdingstatus nach Art. 28 Abs. 2 StHG neben dem Beteiligungsabzug eine in der Schweiz gebräuchliche Methode zur Vermeidung der Mehrfachbesteuerung von Unternehmensgewinnen dar¹⁴². Dieser Auslegung der ESTV ist für Dividendeneinkünfte zuzustimmen. Es wäre tatsächlich nicht einzusehen, weshalb gerade der schweizerische Holdingstatus, welcher die von der Mutter-Tochter-Richtlinie geforderte Mehrfachbelastung von Dividendeneinkünften auf Stufe der beteiligten Gesellschaft vermeiden soll, ein Ausschlussgrund für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA sein sollte¹⁴³.

Weiter führt die Wegleitung Dividendenzahlungen aus, dass Gesellschaften mit Holdingstatus von der Gewinnsteuer nicht befreit sind¹⁴⁴, da sie auf kantonaler Ebene Gewinnsteuern auf dem Ertrag aus schweizerischem Grundeigentum entrichten und im Bundessteuerrecht ordentlich wie andere Gesellschaften besteuert werden, so dass sie objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten, auf In- und Auslandsverhältnisse grundsätzlich gleichermaßen anwendbaren steuergesetzlichen Regeln unterliegen. Daraus schliesst die ESTV, dass der kantonale Holdingstatus der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht entgegensteht und eine ordentliche Besteuerung im Sinne des ZBstA gegeben ist¹⁴⁵.

Beachtenswert ist im Übrigen, dass schweizerische Gesellschaften, welche einem vorteilhaften kantonalen Steuerstatus unterstehen¹⁴⁶, oder beispielsweise inländische Gesellschaften und Betriebsstätten, welche eine besondere Berechnung der Bemessungsbasis aufweisen¹⁴⁷, in Art. 15 ZBstA weder erwähnt noch ausgeschlossen wurden, obwohl angenommen werden darf, dass diese vorteilhaften schweizerischen Steuerregimes in der EU bekannt sind¹⁴⁸. Daraus könnte geschlossen werden,

die Vertragsparteien hätten bewusst auf den Ausschluss dieser Gesellschaften verzichtet. Denn wenn dies der EU-Kommission ein Anliegen gewesen wäre, hätte sie einen entsprechenden Ausschluss im Abkommenstext vorschlagen können. Trotz Wissens über diese besonderen Steuerstatus und Regimes hat sie es nicht getan, was unter dem entstehungsgeschichtlichen Auslegungskriterium¹⁴⁹ sowie der Auslegung nach Treu und Glauben¹⁵⁰ von Bedeutung sein kann. So könnte man sich durchaus die Frage stellen, ob die Schweiz überhaupt bereit gewesen wäre, das Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU abzuschliessen, hätte die EU-Kommission zum damaligen Zeitpunkt den Ausschluss dieser schweizerischen Gesellschaften von Art. 15 ZBstA gefordert. Bedenkt man beispielsweise, dass die meisten in der Schweiz ansässigen, international tätigen, börsenkotierten Gesellschaften als Holdinggesellschaften besteuert werden, darf man wohl ernsthaft bezweifeln, dass es zum Vertragsabschluss gekommen wäre.

6.4.5 Kantonaler Verwaltungsgesellschaftsstatus

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine oder bloss eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, ermässigt sich die Gewinnsteuer auf Einkünften aus dem Ausland aufgrund der Bedeutung der im Inland ausgeübten Verwaltungs- bzw. Geschäftstätigkeit (Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG). Es handelt sich um eine partielle Freistellung ausländischer Einkünfte.

Die ESTV hat in der Wegleitung Dividendenzahlungen bestätigt, dass der kantonale Verwaltungsgesellschaftsstatus der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht entgegensteht. Es sei eine ordentliche Besteuerung in der Schweiz im Sinne des ZBstA gegeben¹⁵¹. Die Wegleitung Dividendenzahlungen äussert sich nicht zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA. Das Ergebnis kann aber für Zinsen und Lizenzgebühren nicht anders sein¹⁵².

Problematisch erscheint jedoch die Begründung, welche die ESTV in der Wegleitung Dividendenzahlungen für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA auf Verwal-

142 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(iv).

143 Vgl. Abschn. 6.4.3.

144 Gesetzessystematisch fällt das Holdingprivileg nach Art. 28 Abs. 2 StHG nicht unter die Ausnahmen von der Steuerpflicht nach Art. 23 StHG.

145 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(iv); gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 113 f.

146 Vgl. unten, Abschn. 6.4.4 und 6.4.5.

147 Vgl. beispielsweise Principal-Gesellschaften nach KS Nr. 8 oder inländische, bankähnliche Betriebsstätten.

148 So wurden beispielsweise Zins- und Lizenzgebühren in den DBA mit Belgien, Frankreich und Italien (früher auch Deutschland) einer subject-to-tax-Klausel unterworfen (Art. 22 Abs. 2 DBA-B; Art. 14 Abs. 2 DBA-F und Art. 23 Abs. 2 DBA-I, Art. 23 Abs. 2 DBA-D in der bis Ende 2003 geltenden Fassung). Weiter wurde der besondere Steuerstatus der schweizerischen Holding- und Verwaltungsgesellschaften im OECD-Bericht über schädliche Steuerregimes explizit erwähnt (OECD-Bericht des Steuerausschusses Nr. 1, International tax avoidance and evasion, four related studies, Paris 1987, und OECD-Bericht des Steuerausschusses Nr. 1, Harmful tax competition, an emer-

ging global issue, Paris 1998). S. auch die black list der italienischen anti-tax-haven rules (vgl. GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 937 f.).

149 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 112 f.

150 ENGELN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, S. 130 ff.

151 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(v).

152 Gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 114.

tungsgesellschaften gibt¹⁵³. Dort wird geltend gemacht, dass Verwaltungsgesellschaften bezüglich Dividenden «objektiven, generell-abstrakten, auf In- und Auslandsverhältnisse grundsätzlich gleichermaßen anwendbaren steuerrechtlichen Regeln» unterliegen und dass hinsichtlich Dividendeneinkünften bei der steuerlichen Gewinnbemessung «keine Differenzierungen zwischen In- und Auslandsverhältnissen» gemacht würden. Diese Begründung lässt sich nur beschränkt auf Zinsen und Lizenzgebühren übertragen, weil die kantonalen Privilegien eine unterschiedliche Besteuerung für Einkünfte aus in- und ausländischen Quellen vorsehen. Auf Bundesebene wird aber eine solche Unterscheidung nicht gemacht. Es sollte als Begründung genügen, allein auf die ordentliche Besteuerung auf Bundesebene zu verweisen¹⁵⁴.

6.4.6 Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen

Art. 23 Abs. 3 StHG erlaubt es den Kantonen, bei Unternehmensansiedlungen und Unternehmenserweiterungen für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen zu gewähren. Diese Erleichterungen bestehen in der teilweisen bis vollständigen Befreiung von der Staats- und Gemeindesteuer. Auf Bundesebene können identische Steuererleichterungen im Rahmen des Bundesbeschlusses zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (Lex Bonny) gewährt werden¹⁵⁵. Diese setzen ein regionalwirtschaftlich bedeutendes Vorhaben voraus.

Die ESTV qualifiziert Steuererleichterungen, die zu einer vollständigen oder nahezu vollständigen Steuerbefreiung führen, als Befreiung im Sinne des 4. Lemmas von Art. 15 Abs. 1 ZBstA¹⁵⁶. Ansässigkeitsbescheinigungen, die der

Inanspruchnahme von Art. 15 Abs. 1 ZBstA dienen sollen, sind nur dann auszustellen, wenn eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalles ergeben hat, dass keine Steuerbefreiung im hier definierten Sinne vorliegt. In allen anderen Fällen ist die Inanspruchnahme von Art. 15 Abs. 1 ZBstA ausgeschlossen. Die Kantone sind aufgefordert, in diesen Fällen die ESTV zu konsultieren¹⁵⁷.

Die Aussage der Wegleitung erscheint eindeutig in Bezug auf Gesellschaften, die eine vollständige Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern und von der direkten Bundessteuer geniessen. Weniger klar ist dagegen der in der Wegleitung verwendete Begriff der nahezu vollständigen Befreiung. Gehriger/Jaussi vertreten die Ansicht, dass sich eine teilweise steuerbefreite inländische Gesellschaft, welche bloss 3 - 4 % Steuern bezahlt, für die Vorteile von Art. 15 ZBstA qualifiziert¹⁵⁸. Ferner differenziert die Wegleitung Dividendenzahlungen nicht zwischen der Bundesebene und der kantonalen Ebene. Gesellschaften, die auf Bundesebene ordentlich besteuert werden, sollten Art. 15 ZBstA in Anspruch nehmen können, selbst wenn sie vollständig von den Staats- und Gemeindesteuern befreit sind. Denn sonst werden sie gegenüber den Holding- und Verwaltungsgesellschaften benachteiligt.

6.5 Gesellschaften mit Sitz in den EU-Mitgliedstaaten

Bis heute besteht aus EU-Sicht keine der schweizerischen Wegleitung Dividendenzahlungen vergleichbare Anweisung bzw. Interpretation bezüglich des Besteuerungsvorbehaltes, und es ist wohl auch kurzfristig keine solche zu erwarten. Vielmehr kann davon ausgegangen werden, dass jeder EU-Mitgliedstaat autonom seine Auslegung vornehmen wird¹⁵⁹. Die ESTV beabsichtigt, wichtige Informationen zum Entlastungsverfahren in den EU-Mitgliedstaaten auf ihrem Website bzw. in ihren Publikationen öffentlich zugänglich zu machen, sobald solche verfügbar sind¹⁶⁰.

153 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(v).

154 Gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 113 f.; GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 931, deren Beispiel 8 eine Dividende einer gemischt besteuerten Zuger Gesellschaft an in Deutschland und Belgien ansässige Mutter-Kapitalgesellschaften behandelt (outbound dividend). Dabei kann allerdings bezweifelt werden, ob es tatsächlich einer Ansässigkeitsbescheinigung und Bestätigung über die Steuerunterstellung der in Zug ansässigen Gesellschaft durch die kantonalen Steuerbehörden für die Befreiung von der Verrechnungssteuer nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA bedarf. Vielmehr ist diese Bestätigung von den Steuerbehörden der Ansässigkeitsstaaten der Mutter-Kapitalgesellschaften zu leisten (vgl. Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 12.a mit Verweis auf Formular 823C).

155 Bundesbeschluss vom 6.10.1995 zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (Stand am 14.8.2001), SR 951.93.

156 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(vi); vgl. auch Beispiel 9 in GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 932 f.

157 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(vi).

158 GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 933, mit Beispiel 10 und Hinweisen zur sorgfältigen Prüfung des Einzelfalles sowie Verweis auf GEHRIGER/WALDBURGER, Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005 (Seminar 3, Umsetzung von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens CH-EU in der Schweiz und im Ausland, Lösungshinweise, S. 14).

159 GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 934 (mit Beispiel 11) und S. 936 f.

160 Wegleitung Dividendenzahlungen, Vorbemerkungen Bst. B. Nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.7.2, soll beispielsweise die Luxemburger Holding 1929 trotz Modifikation ihres Steuerregimes kaum von Art. 15 ZBstA profitieren können.

Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen sind in den EU-Mitgliedstaaten auf Kapitalgesellschaften anwendbare Steuerbefreiungen anlässlich der Inanspruchnahme von Art. 15 Abs. 1 ZBstA im konkreten Fall durch die ESTV zu beurteilen. Anhaltspunkte können die innerhalb der EU im sog. Code of Conduct on Enterprise Taxation sowie die in der OECD im Rahmen des Forums über schädliche Steuerpraktiken gemachten staatenbezogenen Feststellungen und insbesondere Rechtsvergleichsanalysen von Steuerbefreiungsnormen in den EU-Mitgliedstaaten mit jenen in der Schweiz liefern¹⁶¹. Gespannt darf man auf die Auseinandersetzung der ESTV mit Muttergesellschaften mit Sitz beispielsweise in Malta, Zypern oder Gibraltar sein¹⁶².

7 Vorbehalt von Missbrauchsvorschriften

7.1 Vorbemerkungen

Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA behalten die Anwendung von Vorschriften zur Verhütung von Betrug und Missbrauch vor, wobei es sich um Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten handeln kann. Der Vorbehalt beschränkt sich jedoch nicht auf innerstaatliche Bestimmungen, sondern erstreckt sich auf Vorschriften, die «auf Abkommen beruhen».

Auch die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie sieht ausdrücklich vor, dass sie der Anwendung innerstaatlicher Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegensteht¹⁶³. Weiter können die Mitgliedstaaten Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, die Richtlinienvorteile versagen¹⁶⁴.

Verschiedene Mitgliedstaaten der EU haben Missbrauchsvorschriften in ihr Aussensteuerrecht aufgenommen. Das ZBstA hindert sie nicht, diese Vorschriften auf grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in die Schweiz anzuwenden. So verweigern etwa unter anderen Deutschland, Österreich, Frankreich und Grossbritannien die Entlastung von den Quellensteuern, wenn einer der hauptsächlichen Beweggründe für den Geschäftsvorfall in der Steuervermeidung oder im Missbrauch liegt (anti-directive shopping)¹⁶⁵.

Ferner gewährt Österreich¹⁶⁶ die Entlastung der Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren nur, wenn die empfangende Gesellschaft eine aktive Geschäftstätigkeit mit eigenem Personal in eigenen Geschäftseinrichtungen ausübt. Ausserdem verweigern etwa Deutschland¹⁶⁷ und Frankreich¹⁶⁸ die Quellensteuerentlastung für Zinsen und Lizenzgebühren, die dem Drittvergleich nicht standhalten. Bei dieser Vorschrift handelt es sich aber weniger um eine Missbrauchsvorschrift als um eine Abgrenzung der Zinsen und Lizenzgebühren von den Dividenden.

7.2 Nutzungsberechtigung

Die Schweiz gewährt die Vorteile von DBA nur, wenn es sich beim Empfänger der Dividenden tatsächlich um den Nutzungsberechtigten (beneficial owner) handelt¹⁶⁹. Das Nutzungsrecht gilt als allgemeine Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Steuerentlastungen auf Grund von internationalen Steuerabkommen der Schweiz¹⁷⁰. Auch nach dem Kommentar zum OECD-MA können die Abkommensvergünstigungen nicht beansprucht werden, wenn als Empfänger der Dividenden formal ein Vertreter oder Beauftragter zwischengeschaltet wird, während der tatsächliche Nutzungsberechtigte nicht abkommensberechtigt ist¹⁷¹. Nicht als Nutzungsberechtigter gilt deshalb ein «scheinbarer Empfänger» in Form eines Treuhänders oder einer «vorgeschobenen Person»¹⁷². Die ESTV stellt bei der Beurteilung dieser Frage nicht auf die rechtliche Gestaltung, sondern auf die wirtschaftlichen Verhältnisse ab¹⁷³. Sie beruft sich dabei auf die Rechtsprechung zum Begriff des Rechts zur Nutzung nach Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG¹⁷⁴. Diesbezüglich hat die Eidg. Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 28.2.2001 die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L aufgrund mangelnder Nutzungsberechtigung der luxembur-

§ 99a Abs. 9 Ziff. 2 EStG; Frankreich: Art. 119^{quater} Abs. 3 CGI; Grossbritannien: Sec. 104 FA.

166 § 99a Abs. 9 EStG.

167 § 50g Abs. 2 Ziff. 2 EStG.

168 Art. 119^{quater} Abs. 3 CGI.

169 ESTV, Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, Allgemeines VI Ziff. 31.

170 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 10.a. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 21 mwN; BAUER-BALMELLI, BSK VStG, Art. 21 N 8.

171 Kommentar zum OECD MA, Art. 10 N 12; VOGEL, DBA-Kommentar, vor Art. 10 - 12 N 10 ff.; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 221 ff.

172 ESTV, Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, Allgemeines VI Ziff. 31.

173 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 4.11 Nr. 1.

174 STOCKAR/HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG; vgl. auch BAUER-BALMELLI, BSK VStG, Art. 21 N 9 ff. mwN und Beispielen in N 13 ff.

161 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.b.

162 Vgl. oben, Abschn. 3.3.

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

164 Art. 5 Abs. 2 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

165 Deutschland: § 50d Abs. 3 EStG für Dividenden und § 50g Abs. 4 EStG für Zinsen und Lizenzgebühren; Österreich:

gischen Zwischengesellschaft verweigert¹⁷⁵. Für den Entscheid war von Bedeutung, dass die luxemburgische Holdinggesellschaft erst unmittelbar vor dem Erwerb der Beteiligung an der schweizerischen Gesellschaft errichtet worden war, dass der Erwerb der Beteiligung fast ausschliesslich durch ein Aktionärsdarlehen finanziert wurde und dass diese Beteiligung das einzige massgebende Aktivum der luxemburgischen Holdinggesellschaft war¹⁷⁶.

Interessanterweise verweisen weder Art. 15 ZBstA noch die Mutter-Tochter-Richtlinie auf die Nutzungsberechtigung des Empfängers der Zahlungen¹⁷⁷. Danon/Glauser gehen jedoch aufgrund einer teleologischen Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA davon aus, dass das Konzept des beneficial ownership auch für Art. 15 ZBstA Anwendung finde¹⁷⁸. Ziel und Zweck von Art. 15 ZBstA lassen kaum einen anderen Schluss zu, als dass die Bedingung der Nutzungsberechtigung Tatbestandsvoraussetzung sein soll. Entsprechend ist einer vorfrageweisen Abklärung der Nutzungsberechtigung des Antragstellers durch die ESTV wohl kaum zu widersprechen¹⁷⁹, soweit die Frage des Nutzungsrechts sich darauf bezieht, wer an den Aktien der schweizerischen Gesellschaft, welche die Dividenden an den ausländischen Empfänger bezahlt, das Eigentum, eine Nutzniessung oder einen obligatorischen Anspruch hat¹⁸⁰. Die Praxis der ESTV zur Auslegung der Nutzungsberechtigung überspannt jedoch den Bogen und wird zu einer Missbrauchspraxis, für die es an einer gesetzlichen Grundlage mangelt, wenn sie dem ausländischen Empfänger trotz unbelastetem Eigen-

tum der Aktien das Nutzungsrecht abspricht, weil dieser nach ihrer Ansicht nicht über genügend Substanz bzw. nicht über eine wirtschaftlich begründete Struktur im Ansässigkeitsstaat verfügt. Zur Prüfung dieser Frage stellt die ESTV auf Indizien ab und verlangt in der Regel von der ausländischen Empfängerin entsprechende Unterlagen. Reine Holdinggesellschaften werden zuweilen nicht als Nutzungsberechtigte anerkannt, wenn sie nur eine Beteiligung halten, keine Infrastruktur haben oder nicht über genügend Eigenkapital verfügen¹⁸¹. Mit Blick auf unsere interne Gesetzgebung wäre etwas mehr Zurückhaltung durchaus geboten, setzt doch beispielsweise das Steuerharmonisierungsgesetz für Holding- und Sitzgesellschaften voraus, dass sie in der Schweiz keine oder allenfalls bloss eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben¹⁸². Diesen Gesellschaften wird – abgesehen von Ausnahmen¹⁸³ – die DBA-Berechtigung auch nicht abgesprochen, wenn sie bloss über ein Aktivum verfügen oder in der Schweiz – gestützt auf das gesetzliche Erfordernis – eine bloss bescheidene Infrastruktur aufweisen. Einerseits wirbt die Schweiz international erfolgreich als Sitz- und Holdingstandort, andererseits weist sie gleichartige ausländische Strukturen zurück. Eine solche Politik kann sich des Vorwurfs der Scheinheiligkeit kaum erwehren; insbesondere dann nicht, wenn ausländische Gewinne über eine solche schweizerische Holding- oder Sitzgesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft weitergeleitet werden.

7.3 Steuerumgehung

Das ZBstA enthält keinen eigenständigen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt, sondern verweist auf innerstaatliche oder auf Abkommen beruhende Vorschriften zur Verhütung von Betrug und Missbrauch. Dieser Vorbehalt ermächtigt die Vertragsstaaten, die bestehenden landes- und abkommensrechtlichen Bestimmungen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch in Verbindung mit Art. 15 ZBstA anzuwenden. Es handelt sich um eine gewollte Einschränkung¹⁸⁴.

Eine Steuerumgehung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes vor, wenn (1) das gewählte Vorgehen dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, (2) eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde und

175 SRK vom 28.2.2001, VPB 65.68; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 213 ff.; BUSIN/VOCK, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften, S. 624 ff. Im Unterschied zur Eidg. Steuerrekurskommission (betreffend eine Ausschüttung an eine dänische Holdinggesellschaft, SRK vom 3.3.2005 [SRK 2003-159]) hat das BGer in einem neuen Entscheid offen gelassen, ob die Nutzungsberechtigung als zusätzliches Kriterium für die DBA-Berechtigung vorauszusetzen sei (BGer vom 28.11.2005, 2A. 239/2005, E 3.5.3).

176 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 143.

177 Demgegenüber verweist die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie in Art. 1 Abs. 1 auf die Nutzungsberechtigung, vgl. oben, Abschn. 5.2.3.

178 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. 516 f. mwN; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.1., sind kritisch.

179 Vgl. auch LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 181d (Nachtrag zu Teil II).

180 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 4.11 Nr. 33. Vgl. zum Ganzen ausführlich und differenziert OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 213 ff.

181 Vgl. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 93 f., mit einer Aufzählung der Sachkriterien im Rahmen der Altreservenpraxis, welche für und gegen eine Abkommensberechtigung sprechen.

182 Art. 28 Abs. 2, 3 und 4 StHG.

183 Vgl. als Ausnahme Art. 22 DBA-US.

184 Vgl. auch LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 181c (Nachtrag zu Teil II).

(3) eine ungewöhnliche Gestaltung nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde¹⁸⁵. Die Anwendung von Art. 15 ZBstA steht schweizerischerseits unter diesem Missbrauchsvorbehalt. Nach Auffassung der ESTV kommt bezüglich der Verrechnungssteuer das allgemeine Verbot des Rechtsmissbrauchs nach Art. 2 Abs. 2 ZGB und daraus abgeleitet das Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung in Betracht¹⁸⁶. Ein Rechtsmissbrauch liegt aber nach Lutz nur unter strengen Voraussetzungen vor, wenn besonders gewichtige Gründe die Anwendung des Grundsatzes als geboten erscheinen lassen. Ein Abweichen von der gesetzlich festgelegten Steuerfreiheit, gestützt auf das Rechtsmissbrauchsverbot, kommt deshalb nur in ausgesprochenen Ausnahmefällen in Betracht¹⁸⁷. Die ESTV nimmt eine Beurteilung nach dem Rechtsgrundsatz des Rechtsmissbrauchsverbotes vor und stützt sich nicht auf Art. 21 Abs. 2 VStG. Oesterheld/Winzap lehnen eine Abstützung von Art. 15 ZBstA auf Art. 21 Abs. 2 VStG ebenfalls ab¹⁸⁸. Auch Lutz erscheint eine Nichtanwendung von abkommensrechtlichen Bestimmungen aufgrund der unterschiedlichen Rechtsnatur und Ausgestaltung von Art. 21 Abs. 2 VStG im Allgemeinen als problematisch¹⁸⁹. Demgegenüber schlagen Danon/Glauser eine analoge Anwendung von Art. 21 Abs. 2 VStG vor, welche sachlich auf Missbräuche im Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer abziele und mit der Zielsetzung von Art. 15 ZBstA übereinstimme¹⁹⁰. Unabhängig von der Abstützung der Steuerumgehung im Staatsvertragsrecht sind sich alle

Autoren jedoch darüber einig, dass die Nichtanwendung abkommensrechtlicher Bestimmungen, gestützt auf den Vorwurf der Steuerumgehung bzw. des Rechtsmissbrauchs, nur in krassen Einzelfällen gerechtfertigt erscheint¹⁹¹ bzw. nur zurückhaltend davon Gebrauch zu machen sei¹⁹². Entsprechend kann die steuerplanerisch motivierte Inanspruchnahme von Art. 15 ZBstA nicht per se als missbräuchlich qualifiziert werden, wenn die Abkommensvorschriften eingehalten sind, so beispielsweise wenn der letztendliche Aktionär der in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Zwischengesellschaft selbst nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sein sollte.

7.4 Missbrauchsbeschluss 1962

Mit dem Erlass des Bundesratsbeschlusses vom 14.12.1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerichtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes (BRB 62)¹⁹³ bezweckte der Bundesrat, die konkrete Anwendung der schweizerischen DBA zu überwachen und gegen entsprechende Missbräuche vorzugehen. Näher konkretisiert wurde der BRB 62 in den Kreisschreiben der ESTV vom 31.12.1962 und 17.12.1998.

Die ESTV stellt sich gestützt auf eine Auslegung nach Sinn und Zweck auf den Standpunkt, Art. 15 ZBstA werde als partielles multilaterales DBA von der Geltungskraft der Bestimmungen des BRB 62 erfasst¹⁹⁴. Das bisherige Schrifttum¹⁹⁵ stimmt mit der von der ESTV vertretenen Ansicht überein, der BRB 62 sei auch für die Anwendung des Art. 15 ZBstA zu berücksichtigen. Dieser Ansicht ist zu widersprechen. Die Missbrauchsbestimmungen des BRB 62 beziehen sich auf ausländische Einkünfte, für die aufgrund eines Staatsvertrages eine

185 BGer vom 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 414 f.; BGer vom 10.1.1994, ASA 64 (1995/96), S. 80 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, S. 173; LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 87.

186 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 10.b; grundsätzlich gl. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.2.

187 Vgl. allgemeine Ausführungen zum Rechtsmissbrauchsverbot (ohne Bezug zu Art. 15 ZBstA) in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 100 f. mwN. Weniger zurückhaltend ist das BGer im jüngsten Entscheid, in dem es ein allgemeines Missbrauchsverbot in das DBA-DK hineininterpretiert hat (BGer vom 28.11.2005, 2A. 239/2005, E 3.4.3 und E 3.4.6).

188 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.2.; BAUER-BALMELLI, BSK VStG, Art. 21 N 58, erachtet den direkten Rückgriff auf Art. 21 Abs. 2 VStG zur Verweigerung abkommensrechtlicher Entlastungsansprüche als nicht zulässig. Für den einen Entlastungsantrag stellenden Ausländer sind ausschliesslich die konkreten – expliziten und inhärenten – DBA-rechtlichen Bestimmungen anwendbar. Das BGer hat die Frage im jüngsten Entscheid offen gelassen (BGer vom 28.11.2005, 2A. 239/2005, E 3.3.3).

189 Vgl. allgemeine Ausführungen (ohne Bezug zu Art. 15 ZBstA) zum Abkommensmissbrauch in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 98 f.

190 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. 517 f.

191 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 99 ff.; 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. 518.

192 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.2.

193 SR 672.202.

194 S. Homepage ESTV: www.estv.admin.ch/data/dba/d/missbr.htm.

195 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 181c (Nachtrag zu Teil II.); 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. 515 f.; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3. GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 934 f., beschreiben die Position der ESTV, ohne sich selbst dazu zu äussern.

Entlastung von den Steuern des anderen Vertragsstaates beansprucht wird (inbound); d. h., das Steuersubstrat des anderen Staates und nicht dasjenige der Schweiz wird geschützt. Demgegenüber beziehen sich die vorbehaltenen, innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften zur Verhütung von Missbrauch und Betrug gemäss Wortlaut von Art. 15 ZBstA auf diejenigen des Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren zahlenden Staates (outbound). Es sind die Missbrauchsbestimmungen des Quellenstaates, aus dessen Rechtsraum die Zahlungen erfolgen, angesprochen und nicht jene des Empfängerstaates. Beim BRB 62 handelt es sich jedoch weder um innerstaatliches Recht des Quellenstaates noch kommt ihm der Charakter von Abkommensrecht zu¹⁹⁶. Zudem fehlt diesen schematischen Regeln das Begriffsmerkmal der Missbrauchsabsicht. Selbst wenn man Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA nicht so verstehen wollte, stellt sich die Frage, ob es eines solchen zusätzlichen Schutzes des Steuersubstrats der Quellenstaaten (EU-Mitgliedstaaten) mittels BRB 62 überhaupt bedarf, werden doch deren innerstaatlichen Vorschriften zum Schutz ihres Steuersubstrats in Art. 15 ZBstA ausdrücklich vorbehalten und wohl ohne Zweifel in der Praxis auch angewandt¹⁹⁷. Aufgrund dieser Sachlage kann man sich des Eindrucks nicht erwehren, die Anwendung des BRB 62 schiesse über das Ziel hinaus, regle mehr, als Sinn und Zweck von Art. 15 ZBstA verlangten¹⁹⁸. Oesterheld/Winzap stellen im Übrigen zu Recht fest, dass Betriebsstätten, die nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA eine Entlastung von ausländischen Steuern fordern können, vom Wortlaut des BRB 62 gar nicht erfasst werden¹⁹⁹.

Soll der BRB 62 für die Anwendung des Art. 15 ZBstA dennoch zur Anwendung gelangen, bedarf es zumindest einiger Ergänzungen bzw. Klarstellungen. Erstens hat der BRB 62 der Natur des Art. 15 ZBstA als Teil eines multilateralen Abkommens gerecht zu werden und entsprechend den Begriff der nicht abkommensberechtigten Person umfassend auf die in den EU-Mitgliedstaaten ansässigen Personen auszuweiten, einschliesslich der vom Kernland der jeweiligen Mitgliedstaaten räumlich entfernten Gebiete²⁰⁰. Zweitens ist Danon/Glauser zuzustimmen, dass die Anwendung des BRB 62 mit seinen schematisch ausgestalteten Missbrauchstatbestandsmerkmalen im Rahmen von Art. 15 ZBstA einer Ergänzung des Vorliegens des subjektiven Tatbestandselementes des Missbrauchs im Einzelfall bedarf. Zumindest eine *escape clause*, d. h. der subjektive Nachweis des Nicht-Missbrauchs, ist zuzulassen²⁰¹.

7.5 Doppelbesteuerungsabkommen

Verschiedene schweizerische DBA enthalten besondere Bestimmungen zur Vermeidung des Abkommensmissbrauchs. Zum einen haben sie wesentliche Teile des BRB 62 übernommen²⁰² bzw. verweisen darauf²⁰³, zum anderen enthalten sie spezifische Bestimmungen²⁰⁴ oder sehen die Möglichkeit vor, Abkommensmissbräuche im Rahmen von Verständigungsverfahren zu verhindern²⁰⁵.

Es stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang diese DBA-rechtlichen Bestimmungen als solche zu gelten haben, die nach Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA als auf «Abkommen beruhende (...) Vorschriften (...) zur Verhütung von Missbrauch» zu verstehen sind. Nach Oesterheld/Winzap dürfen diese Vorschriften jedenfalls nicht über den dem EU-Recht nachgebildeten Missbrauchs begriff von Art. 15 ZBstA hinausgehen und haben somit sowohl

196 Der Aussage in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 183 f., dass den Missbrauchsvorschriften faktisch ein staatsvertraglicher Charakter zukommt, kann nicht beigezweifelt werden. Auch der Hinweis in Fn. 893 auf S. 184, wonach die Vertragspartner aller nach 1962 abgeschlossenen oder revidierten DBA vom Inhalt des BRB 62 Kenntnis hatten oder haben konnten, ändert daran nichts. So binden aussensteuerliche Regelungen eines Vertragsstaates die Schweiz nicht, auch wenn sie im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt waren oder hätten bekannt sein können. Im Gegenteil beweist deren Nichtaufnahme im Vertrag (trotz Bekanntseins), dass sie eben bewusst nicht in den Vertrag aufgenommen wurden. Anders verhält es sich in Bezug auf DBA, in welchen Teile des BRB 62 explizit enthalten sind.

197 Vgl. beispielsweise die in GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 937 f., angesprochenen, weitgehenden italienischen Missbrauchs vorschriften.

198 Vgl. allgemein die Kritik sowie Änderungsvorschläge und Lösungsansätze zum BRB 62 in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 183 ff., insb. S. 186 f. (Nachtrag zu Teil II).

199 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3.

200 GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 935; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3.

201 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. 516. Gl. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3.

202 Art. 22 DBA-B, Art. 14 DBA-F und Art. 23 DBA-I; vgl. dazu LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 125 ff.

203 Vgl. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 103 Fn 494.

204 Beispielsweise Art. 11 Abs. 2 Bst. b(ii) DBA-F, Art. 10 Abs. 3 Bst. d(i) DBA-GB, Art. 28 DBA-L, Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL, Art. 22 DBA-US.

205 Vgl. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 103 Fn 495.

objektive wie subjektive Komponenten²⁰⁶ aufzuweisen und den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten²⁰⁷. Danon/Glauser verdeutlichen dies, indem sie entgegen der Ansicht der ESTV²⁰⁸ die dem BRB 62 nachgebildeten Missbrauchsvorschriften in den DBA mit Frankreich, Belgien und Italien nicht als Missbrauchsvorschriften iSv Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA gelten lassen, da ihnen bloss objektive, schematische Regeln zugrunde liegen, die einen subjektiven Nachweis des Nicht-Missbrauchs nicht zulassen²⁰⁹. Ob die künftige bundesgerichtliche Rechtsprechung dieser Differenzierung folgt, bleibt abzuwarten.

Nach den DBA mit Italien, Belgien und Frankreich können schweizerische Gesellschaften die Quellensteuerentlastung von Zinsen und Lizenzgebühren nur beanspruchen, wenn sie in der Schweiz im Bund und im Kanton der Gewinnsteuer unterliegen. Das ZBstA hat jedoch eine eigene Bestimmung zur subjektiven Körperschaftsteuerunterstellung, und nach der schweizerischen Interpretation dieser Klausel dürfen schweizerische Holding- und Verwaltungsgesellschaften die Vorteile des ZBstA beanspruchen, wenn sie auf Stufe Bund ordentlich besteuert werden. Aus diesem Grund sollte sich die Einschränkung in den DBA nur auf die Anwendung der DBA beziehen und keine Auswirkung auf das ZBstA haben. Sie sind nicht als Missbrauchsbestimmungen zu qualifizieren, die im ZBstA vorbehalten werden.

8 Würdigung

Mit dem ZBstA wird der steuerliche Wettbewerbsnachteil der Schweiz aus dem Nichtzugang zur Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie weitgehend beseitigt. Dies führt zu einer Stärkung des Steuerstandortes Schweiz. Das Abkommen stellt einen attraktiven Schritt nach vorne dar und eröffnet in-

teressante grenzüberschreitende Steuerplanungsmöglichkeiten. Dem Bundesrat, der Verwaltung und der Verhandlungsdelegation ist ein Lob auszusprechen für die geschickte Verhandlungsführung. Immerhin ist die Schweiz der einzige Staat ausserhalb der EU mit einer derartigen Sonderbehandlung.

Dass das ZBstA statisch ist und die Änderungen der EU-Richtlinien – inklusive der am 1.1.2005 in Kraft gesetzten Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie – nicht übernimmt, mag nachteilig sein. Andererseits ist verständlich, dass sich die Schweiz nicht einseitig von der EU inhaltliche Änderungen von Abkommen aufzwingen lassen will. Die Nichtübernahme des Wortlautes der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie lässt jedoch viele Fragen offen. In mehreren Punkten stellt sich die Frage, ob eine über die Richtlinien hinausgehende Auslegung möglich ist und ob überhaupt ein Auslegungsspielraum besteht. Es ist zu befürchten, dass sich die Verwaltungsbehörden und Gerichte inklusive allenfalls des EuGH an den EU-Richtlinien und nicht am weitergehenden Wortlaut des ZBstA ausrichten. Auf der anderen Seite ist unklar, welchen Einfluss die Änderungen der EU-Richtlinien auf die Anwendung von Art. 15 Abs. 2 ZBstA haben werden. Daraus folgt in mehreren Bereichen eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

Deshalb ist es zu begrüessen, dass der Bund bemüht ist, die DBA mit den EU-Staaten zu revidieren und darin den Nullsatz für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu vereinbaren. Schliesslich können verbundene Kapitalgesellschaften wählen, ob sie die Steuerentlastung auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren gestützt auf Art. 15 ZBstA oder auf ein DBA beanspruchen wollen, sofern die Voraussetzungen beider Verträge erfüllt sind. In diesem Sinne dient das ZBstA als Mittel zum Zweck, die DBA zu revidieren.

Literatur²¹⁰

BAUER-BALMELLI MAJA, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, S. 201 ff.

– Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtheorie, 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

206 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 6, stellt eine Entwicklung fest, wonach nur noch solche Missbrauchsfälle bekämpft werden sollen, denen eine Missbrauchsabsicht zugrunde liegt. Er weist auf amerikanische (U. S. Department of the Treasury) und deutsche Quellen (u. a. Schaumburg und Vogel) hin, welche das Absichtselement als notwendiges Begriffsmerkmal des Abkommensmissbrauchsbegriffs verstehen.

207 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.2.

208 S. Homepage ESTV: www.estv.admin.ch/data/dba/d/index.htm. Gl. M. wie die ESTV: OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.2.3.

209 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. 518 f.

210 Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

- 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.
 - The Proposed Amendments to the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, *European Taxation* 2003, S. 451 ff.
- BURRI ANITA, *Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen*, *FStR* 2001, S. 204 ff.
- BUSIN CHRISTOPH/VOCK MATTHIAS 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
- ESTV, *Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen*, Loseblattwerk, Bern
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/JAUSSI THOMAS, *Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens*, *StR* 2005, S. 818 ff. und 930 ff.
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/WALDBURGER ROBERT, *Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005 (Seminar 3, Umsetzung von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens CH-EU in der Schweiz und im Ausland, Lösungshinweise, S. 14)*, St.Gallen 2005
- GRETER MARCO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002 (zit.: BSK StHG)
- 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 (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2. A., Bern 1993
- 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./HELBBING ANDREAS/KUBAILE HEIKO, *Entwicklungen im internationalen Steuerrecht*, *StR* 2004, S. 819 ff.
- HUBER MARKUS F./HELBBING ANDREAS/KUBAILE HEIKO/RAAB JÜRGEN, *Entwicklungen im internationalen Steuerrecht*, *StR* 2005, S. 914 ff.
- HULL HOWARD R., *EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland: Swiss Outbound Dividends*, *ST* 2005, S. 178 ff. und *BIFD* 2005, S. 63 ff.
- JAUSSI THOMAS/BURRI ANITA, *Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen*, *StR* 2005, S. 370 ff.
- 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 KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland*, Loseblattwerk, Basel
- LOCHER PETER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Schweiz*, *CDFI LXXVIIIa* (1993), S. 573 ff.
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- LUTZ GEORG, *Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen*, Zürich 2005
- MAISTO GUGLIELMO, *The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?*, *EC Tax Review* 2004, S. 164 ff.

- 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.
 - Précis de droit fiscal international, Bern 2004 (zit.: Droit fiscal international)
- 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 (ZBstA), ASA 74 (2005/06), S. 449 ff.
- 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 Calliess/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, Loseblattsammlung, Basel
- TISCHBIK 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.
- VOGEL KLAUS, 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)
- VOGEL KLAUS/PROKISCH RAINER G., Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Generalbericht, CDFI LXXVIIIa (1993), S. 19 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.

Rechtsquellen²¹¹

- Abkommen 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 (vom 26.10.2004), SR 0.641.926.81 sowie ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 30
- Beschluss 2004/911/EG des Rates über die Unterzeichnung des Zinsbesteuerungsabkommens (vom 2.6.2004), ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 28
- Bundesbeschluss zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (vom 6.10.1995, Stand am 14.8.2001), SR 951.93
- Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91
- Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202
- DBA-B, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet

²¹¹ Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (abgeschlossen am 28.8.1978), SR 0.672.917.21

DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91

DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711

DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41

DBA-L, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.1.1993), SR 0.672.951.81

DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61

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

Freizügigkeitsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (mit Anhängen, Prot. und Schlussakte) (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

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

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

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

Richtlinie 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), 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 über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111 (zit.: WÜRV)

Materialien²¹²

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.

Praxisanweisungen²¹³

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. 8, Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV – Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften (vom 18.12.2001)

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)

²¹² Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

²¹³ Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

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

EU-Zinsbesteuerung

Zinsbegriff und betroffene Person in der Wegleitung der Eidg. Steuerverwaltung vom 24. Juni 2005

Lic. iur. Fritz Müller/Franco Gennari



*Fritz Müller, lic. iur., Leiter
Steuern Schweiz, Credit
Suisse, Zürich*



*Franco Gennari, Betriebs-
wirtschafter HF, Leiter der
Fachstelle Wertschriften-
bewertung und Finanz-
derivate, Eidg. Steuerver-
waltung, Bern*

Inhalt

1	Einleitung	4	Die betroffene Person
2	Die wesentlichen Elemente des Zinsbesteuerungsabkommens	4.1	Grundvoraussetzungen
2.1	Steuerrückbehalt oder freiwillige Offenlegung	4.2	Identität und Ansässigkeit
2.2	Voraussetzung für die Anwendung der EU-Zinsbesteuerung	4.3	Nutzungsberechtigung natürlicher Personen
3	Der Zins	4.4	Einzelunternehmen und Personenvereinigungen
3.1	Strukturierte Finanzinstrumente	4.5	Juristische Personen
3.1.1	Instrumente mit Kapitalschutz (Rz 169 f.)	4.6	Trusts
3.1.2	Zertifikate (Rz 171 f.)	5	Schlussbetrachtung
3.1.3	Reverse Convertibles (Produkte mit Geld- oder Titellieferung, Rz 176 f.)		
3.1.4	Strukturierte Schadenderivate (Rz 178)		
3.1.5	Strukturierte Kreditderivate (Rz 179)		
3.1.6	Besitzstandswahrung («Grandfathering», Rz 96)		
3.2	Spezielle Transaktionen		
3.2.1	Securities Lending (Rz 182)		
3.2.2	Repo-Transaktionen (Repurchase Agreements)		
3.3	Anlagefonds		
3.3.1	Klassifizierung als Anlagefonds		
3.3.2	Geringfügigkeitsregeln		
3.4	Bemessungsgrundlage		
3.4.1	Direkte Zinsen		
3.4.1.1	Ausbezahlte oder einem Konto gutgeschriebene Zinsen		
3.4.1.2	Marchzinsen (pro-rata-Zinsen) bei periodischen Zinsen		
3.4.1.3	Aufgelaufene oder kapitalisierte Zinsen bei Diskontpapieren		
3.4.2	Indirekte Zinsen (Anlagefonds)		
3.4.2.1	Grundsätze bei Ausschüttungen		
3.4.2.2	Grundsätze bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung		

1 Einleitung

Die im Jahre 2003 von der EU verabschiedete Richtlinie zur Zinsbesteuerung (Savings Directive) soll die Besteuerung von Zinserträgen, die von in der EU ansässigen natürlichen Personen vereinnahmt werden, gewährleisten. Sie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten der EU einen automatischen Informationsaustausch für grenzüberschreitende Zinszahlungen an natürliche Personen einführen. Dies heisst in der Praxis, dass Zahlstellen in diesen Ländern solche Zinszahlungen an die Steuerbehörden des Wohnsitzstaates des Zinsempfängers melden. Belgien, Luxemburg und Österreich haben sich gegen einen Informationsaustausch ausgesprochen und führen eine Zahlstellensteuer, d. h. einen Steuerabzug ein. Die Richtlinie wird auch von den so genannten abhängigen und assoziierten Gebieten der EU übernommen.

Da die EU nur Zahlstellen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten einbinden kann, wurden grosse Anstrengungen unternommen, dass auch gewisse Nicht-EU-Länder «gleichwertige Massnahmen» einführen. Zu diesen Ländern gehören neben der Schweiz Andorra, Liechtenstein, Monaco und San Marino.

Die Schweiz hat für das Anliegen der EU, wonach Zinserträge von EU-Steuerpflichtigen angemessen zu besteuern sind, stets Verständnis gezeigt. Sie hat deshalb zur Einführung einer gleichwertigen Lösung Hand geboten, allerdings unter der klaren Voraussetzung, dass dadurch das Bankgeheimnis nicht tangiert werden darf. Das am 1. Juli 2005 in Kraft gesetzte¹ Zinsbesteuerungsabkommen^{2,3} wahrt die zentralen Interessen der Schweiz. Es ist Bestandteil der Bilateralen II, die am 26. Oktober 2004 in Luxemburg unterzeichnet und in der Wintersession 2004 vom Parlament genehmigt worden sind. Das Abkommen wird durch ein flankierendes Bundesgesetz ergänzt. Im Sinne von Ausführungsbestimmungen hat die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) am 24. Juni 2005 eine Wegleitung zur Zinsbesteuerung publiziert.⁴ Darin findet sich eine Übersicht über die Pflichten, die den

Zahlstellen aus dem System der EU-Zinsbesteuerung erwachsen.

2 Die wesentlichen Elemente des Zinsbesteuerungsabkommens⁵

2.1 Steuerrückbehalt oder freiwillige Offenlegung

Unter dem Abkommen bzw. dem Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen werden auf dem Gebiet der Schweiz gelegene Zahlstellen (idR Banken) verpflichtet, auf Zinszahlungen, die an eine natürliche Person mit Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat vergütet werden, einen Steuerrückbehalt von zunächst 15 % (bis 30. Juni 2008), später 20 % (bis 30. Juni 2011) und 35 % (ab 1. Juli 2011) zu erheben. Bestandteil des Abkommens ist auch das so genannte revenue sharing, welches festlegt, dass der Ertrag des Steuerrückhalts zu 75 % an die EU bzw. ihre Mitgliedstaaten fällt. Die restlichen 25 % verbleiben Bund und Kantonen.

Als Alternative zum Steuerrückbehalt ist die freiwillige Offenlegung vorgesehen, d. h., der Zinsempfänger kann die Zahlstelle ausdrücklich ermächtigen, nicht den Rückbehalt vorzunehmen, sondern seine Identität und die in Frage stehenden Zinszahlungen an die ESTV zu melden, die dann diese Informationen an die zuständige Behörde des Staates des Zinsempfängers weiterleitet.

2.2 Voraussetzung für die Anwendung der EU-Zinsbesteuerung

Damit ein Anwendungsfall der EU-Zinsbesteuerung vorliegen kann, müssen drei Elemente gegeben sein:

- eine auf dem Gebiet der Schweiz gelegene Zahlstelle;
- eine Zinszahlung im Sinne des Abkommens (betroffener Zins);
- eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige natürliche, an den Zinsen nutzungsberechtigte Person (betroffene Person).

Von den genannten Schlüsselbegriffen verursacht der Begriff «Zahlstelle» keine nennenswerten Definitions- oder Auslegungsprobleme. Dies im Gegensatz zur Frage, wann ein betroffener Zins vorliegt und wann es sich beim Zinsempfänger um eine betroffene Person handelt. Es hat sich deshalb als unumgänglich erwiesen, dass die mit

1 S. Art. 26 Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (Zinsbesteuerungsgesetz, ZBstG) vom 17. Dezember 2004, SR 641.91.

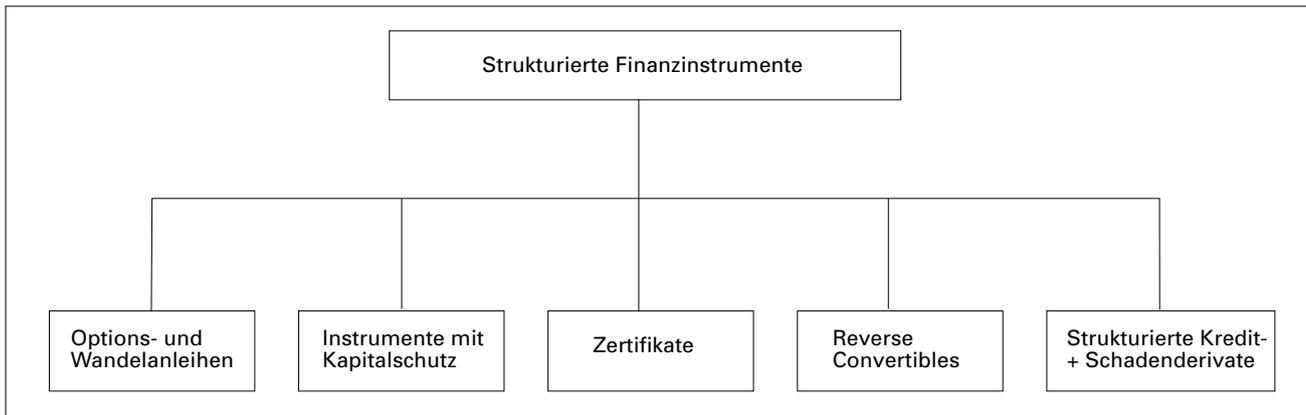
2 Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG über die Zinsbesteuerung vom 17. Dezember 2004, AS 2005, 2557.

3 Abkommen vom 26. Oktober 2004 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 (mit Anhängen und Memorandum), SR 0.641.926.81.

4 www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/euz/euz-wegleitung-20050624-d.pdf.

5 Auf die im Abkommen ebenfalls geregelten Punkte Amtshilfe im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen und Nullsatz bei den Quellensteuern auf Dividenden bei verbundenen Unternehmen wird im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen.

Schema 1: Strukturierte Finanzinstrumente nach Titelkategorien



dem Vollzug der Vorschriften betraute Behörde Ausführungsbestimmungen erlässt, welche es den Zahlstellen ermöglichen sollen, das System korrekt anzuwenden. Die nachfolgenden Ausführungen befassen sich mit einigen wesentlichen Aspekten der in der Wegleitung der ESTV publizierten Erläuterungen zum Zinsbegriff und zur betroffenen Person.

3 Der Zins

Der Zinsbegriff des Staatsvertrags ist weit gefasst. Er umfasst zum einen Zinsen, die mit Direktinvestments in Forderungen erzielt werden (*direkte Zinsen*). Erfasst werden dabei Zinsen, die ausbezahlt oder einem Konto gutgeschrieben werden, sowie bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung von Forderungen aufgelaufene oder kapitalisierte Zinsen. Unter den Zinsbegriff fallen sodann indirekt über Investments in bestimmte kollektive Anlagen (Anlagefonds) erzielte Zinserträge (*indirekte Zinsen*). Betroffen sind hier zum einen die Zinskomponenten der Ausschüttungen von Anlagefonds, sofern der Fonds zu mehr als 15 % des Vermögens direkt und/oder indirekt in Forderungen, deren Erträge der EU-Zinsbesteuerung unterliegen, investiert. Der Besteuerung unterliegen sodann die Erträge, die bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung von Anteilen an Anlagefonds realisiert werden, sofern der Fonds direkt und/oder indirekt mehr als 40 % seines Vermögens in Forderungen, deren Erträge der EU-Zinsbesteuerung unterliegen, investiert.

Nach dem Abkommen unterliegen Zinsen auf Forderungen gegenüber in der Schweiz ansässigen Schuldner oder gegenüber Schweizer Betriebsstätten von nicht in der Schweiz ansässigen Personen ausdrücklich nicht der EU-Zinsbesteuerung. Auch Zinsen auf Privatdarlehen sind nicht betroffen.

Art. 7 des Staatsvertrags erwähnt sehr allgemein, dass einem Konto gutgeschriebene Zinsen, die mit Forderungen jeglicher Art zusammenhängen, als Zins gelten und zählt – mit Ausnahme der Staatspapiere, Anleihen und Schuldverschreibungen – die Titelkategorien nicht einzeln auf. So werden auch die verschiedenen Arten von strukturierten Finanzinstrumenten nicht gesondert genannt. Aus Gründen der Rechtssicherheit für schweizerische Zahlstellen und betroffene Personen finden sich deshalb in der erwähnten Wegleitung der ESTV unter den Rz 166 bis 185 detaillierte Ausführungsbestimmungen für den Bereich der Derivate und der zusammengesetzten bzw. strukturierten Finanzinstrumente⁶. Auf die Derivate im engeren Sinn, darunter fallen alle reinen Derivate wie Optionen, warrants, low exercise price options (LEPO), forwards, futures und swaps, wird an dieser Stelle nicht näher eingegangen, da diese Derivate keinen Zins im Sinne des Abkommens erzeugen.

Weiter enthält die Wegleitung Bestimmungen zur Behandlung von Anlagefonds sowie zu speziellen Transaktionen, wie securities lending und Repos.

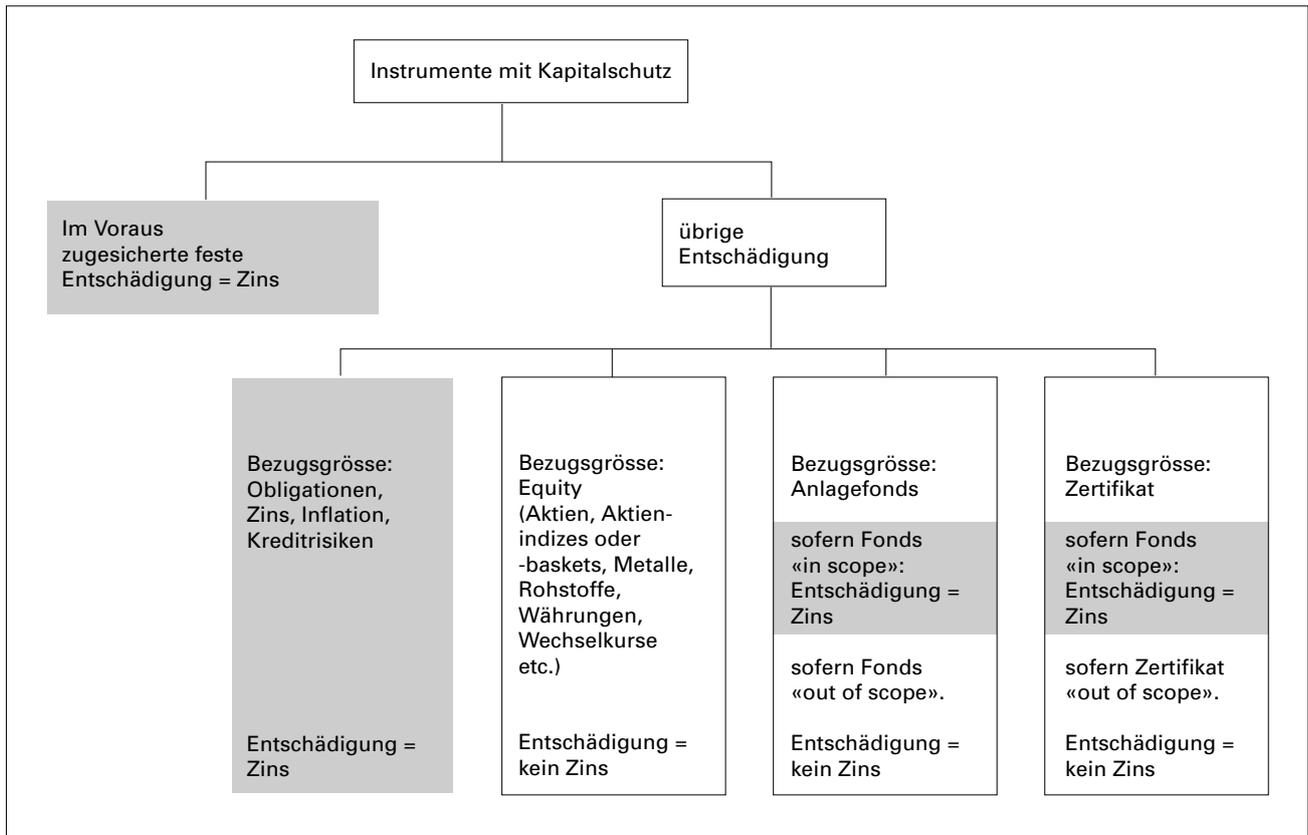
3.1 Strukturierte Finanzinstrumente

Die strukturierten Finanzinstrumente werden in der Wegleitung in Titelkategorien eingeteilt (siehe Schema 1, oben).

Die mit Abstand wichtigsten Kategorien, die Instrumente mit Kapitalschutz, Zertifikate und reverse convertibles, decken zusammen den grössten Teil des Marktes ab. Nachfolgend werden im Einzelnen sowohl Funktionsweise als auch die steuerliche Behandlung dieser Pro-

⁶ Die für diese Instrumente vorgenommene Qualifikation hat nur Gültigkeit für die EU-Zinsbesteuerung. Für die innerstaatliche Besteuerung, wie sie insbesondere im Kreisschreiben Nr. 4 vom 12. April 1999 festgelegt ist, können abweichende Qualifikationen bestehen.

Schema 2: Ertragsqualifikation bei Instrumenten mit Kapitalschutz



duktkategorien dargelegt. Zusätzlich wird auf die steuerliche Behandlung der strukturierten Kredit- und Schadenderivate eingegangen.

3.1.1 Instrumente mit Kapitalschutz (Rz 169 f.)

Instrumente mit Kapitalschutz bestehen aus einer Kombination von verschiedenen Finanzinstrumenten, üblicherweise aus einem Anlageteil (Obligation oder Geldmarktpapier) und einem Options- oder Wandelrecht. Die unter Anlegern beliebteste Form ist dabei sicherlich die bond-plus-long-call-Strategie, bei der aus Sicht des Investors der Kauf eines Anlageteils mit dem Kauf einer Option auf einen spezifischen Basiswert (beispielsweise auf den Swiss Market Index, SMI) kombiniert wird. Der Anlageteil garantiert bei Fälligkeit die Rückzahlung eines Mindestwertes, währenddem es die Option ermöglicht, an der Performance des Basiswertes bzw. der Bezugsgrösse zu partizipieren. Beim Anlageteil kann es sich um einen Zerobond oder um eine Obligation mit periodischer Verzinsung handeln. Da Kapitalgewinne nicht Gegenstand des Steuerrückhalts bzw. der freiwilligen Meldung sind, interessiert aus Sicht der EU-Zinsbesteuerung bei der erwähnten Strategie bloss der Obligationenzins, was bei der steuerlichen Behandlung solcher Instrumente zu folgenden Grundsätzen führt (s. Schema 2, oben).

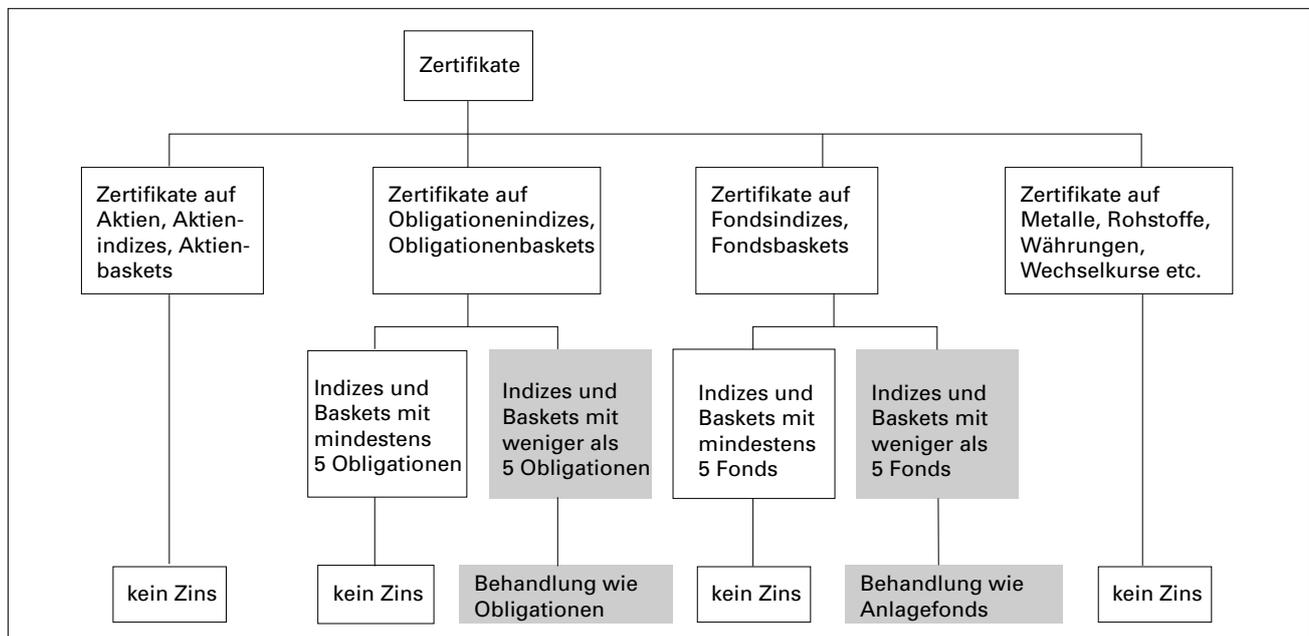
Immer dann, wenn der Anlageteil aus einer periodisch verzinsten Obligation besteht, liegt gemäss Wegleitung eine im Voraus zugesicherte feste Entschädigung in Form eines (Mindest-)Coupons vor, die Zins iSd Abkommens darstellt. Gleiches trifft auf allfällige Emissionsdisagios und Rückzahlungsagios auf dem Gesamtinstrument zu. Die Qualifikation der übrigen Entschädigungen hängt stets von der Art der Bezugsgrösse ab. Dient ein Aktienindex wie der SMI als Bezugsgrösse, sind aus einem Indexanstieg resultierende Zahlungsflüsse irrelevant.

Unter die steuerlich unschädlichen Bezugsgrössen zu subsumieren sind im Weiteren Metalle, Rohstoffe, Währungen und Wechselkurse, da sie allesamt Kapitalgewinne erzeugen. Handelt es sich hingegen bei der Bezugsgrösse um Werte, die selbst Zins im Sinne des Abkommens abwerfen, gelten die übrigen Entschädigungen als Zins. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn als Bezugsgrösse ein Anlagefonds gewählt wird, dessen Portfolio ausschliesslich aus Obligationen besteht, welche Zins iSd Abkommens generieren.

3.1.2 Zertifikate (Rz 171 f.)

Zertifikate auf Indizes oder Baskets (Körbe) sind nennwertlose Anlagen, die wirtschaftlich gesehen Investitionen in die dem Zertifikat zu Grunde liegenden Assets (Aktien, Obligationen, Anlagefonds, Rohstoffe etc.) verkörpern. Während der Wert von Indexzertifikaten von

Schema 3: Ertragsqualifikation bei Zertifikaten



der Entwicklung eines (idR als Markenzeichen eingetragenen) Basisindexes abhängt, fassen Basket-Zertifikate einzelne Werte einer Asset-Klasse, einer Region oder einer Branche in einem Portfolio zusammen. Mit dem Kauf solcher Zertifikate erwirbt der Anleger das Recht, an der Performance der spezifischen Indizes oder Baskets 1:1 teilzuhaben. Somit ist das Risikoprofil mit demjenigen des Basiswertes identisch (so genannte Delta-one-Produkte).

Zertifikate weisen keinen Kapitalschutz auf. Der Mechanismus ist sehr einfach: Bei Emission des Zertifikates bezahlt der Investor den Index- oder Basketstand im Ausgabezeitpunkt, bei Verfall des Produktes erhält er wiederum den aktuellen Index- oder Basketstand zurückbezahlt. Technisch handelt es sich um einen vorausfinanzierten Terminkauf (forward) mit Spotverkauf auf Verfall. Logische Konsequenz ist, dass die Einkünfte aus solchen Zertifikaten nicht Gegenstand der EU-Zinsbesteuerung sind.

Um den missbräuchlichen Einsatz der Zertifikate und damit Umgehungstransaktionen zu verhindern, ist es aber unzulässig, solche Produkte auf Einzel-Assets zu emittieren, die selbst Zins im Sinne des Abkommens abwerfen. Die Wegleitung schreibt für Zertifikate mit diesen Asset-Klassen eine Mindestanzahl von fünf unterschiedlichen Basiswerten (fünf unterschiedliche Obligationen von verschiedenen Emittenten bzw. fünf unterschiedliche Anlagefonds) vor. Demgegenüber sind Zertifikate auf kapitalgewinnorientierte Bezugsgrößen grundsätzlich unproblematisch (s. Schema 3, oben).

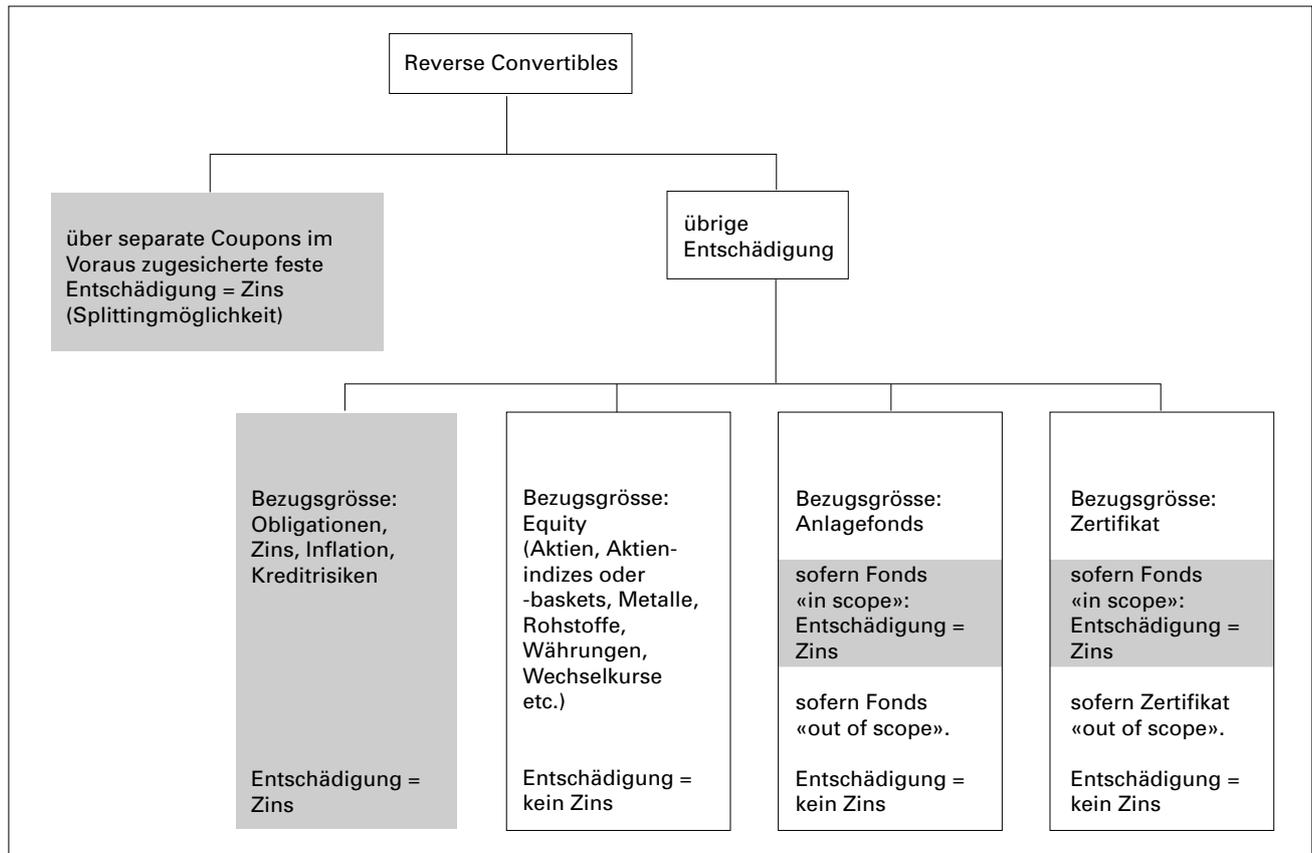
Ein Zusatzanforderung zur Mindestanzahl von fünf Obligationen bzw. Anlagefonds stellt die Limitierung der Ge-

wichtung der einzelnen Basiswerte dar. So darf beispielsweise der Anteil einer einzelnen Obligation bzw. eines einzelnen Anlagefonds nicht mehr als 80 % des gesamten Index- oder Basketwertes ausmachen. Mit dieser Regelung soll eine missbräuchliche Zusammensetzung der Indizes oder Baskets ausgeschlossen werden. Bei statischen Zertifikaten, bei denen die Zusammensetzung des Basiswertes während der gesamten Laufzeit unverändert bleibt, ist eine Änderung der Gewichtung unvermeidlich und folglich auch unschädlich, selbst wenn im Extremfall der Wert eines einzelnen Titels 80 % des gesamten Index- oder Basketwertes überschreiten sollte. Es liegt in der Natur der Sache, dass sich der Wert des Portfolios nach der Emission des Zertifikates auf Grund von Kursveränderungen börsentäglich ändert. Anders verhält es sich hingegen bei dynamischen Zertifikaten, bei denen eine aktive Bewirtschaftung des Portfolios erfolgt. Hier muss die 80 %-Regel während der gesamten Laufzeit eingehalten werden.

3.1.3 Reverse Convertibles (Produkte mit Geld- oder Titellieferung, Rz 176 f.)

Auch bei der dritten Kategorie von strukturierten Produkten, den reverse convertibles, handelt es sich um eine Kombination von mehreren Finanzinstrumenten. Im Gegensatz zu den Instrumenten mit Kapitalschutz wird aber aus Sicht des Investors der Kauf des Anlageteils nicht mit dem Kauf von Call-Optionen, sondern mit dem Verkauf von Put-Optionen kombiniert. Die der Emittentin des reverse convertible verkaufte Put-Option berechtigt zwar den Anleger, die entsprechende Optionsprämie zu vereinnahmen, verpflichtet ihn aber unter Umständen,

Schema 4: Ertragsqualifikation bei Reverse Convertibles



bei Fälligkeit des Produktes den Basiswert zum Ausübungspreis (strike) zu übernehmen.

Der Rückzahlungsmodus hängt vom vereinbarten strike und vom Wert der Bezugsgröße bei Verfall ab: Liegt der Kurs des Basiswertes bei Fälligkeit über dem strike, verfällt die Put-Option wertlos, und der Anleger erhält sein ursprünglich investiertes Kapital zurück. Notiert hingegen der Basiswert unter dem strike, kommt es zur physischen Lieferung (oder allenfalls zu einer Barabgeltung) des Basiswertes. Die Coupons von reverse convertibles setzen sich also einerseits aus einer marktüblichen Verzinsung der Obligation und andererseits aus der Optionsprämie zusammen. Gleich wie bei den Instrumenten mit Kapitalschutz interessiert für die Zwecke der EU-Zinsbesteuerung lediglich der Zins des Anlageteils, was bei der steuerlichen Behandlung solcher Instrumente zu folgenden Grundsätzen führt (s. Schema 4, oben).

Jede über Coupons im Voraus zugesicherte feste Entschädigung gilt als Zins im Sinne des Abkommens, wobei die Emittenten die Möglichkeit haben, die Coupons – wie oben ausgeführt – in Zins- und Prämienteil zu splitten. Tun sie dies, ist nur die Zinskomponente Gegenstand des Steuerrückbehalts; die Optionsprämie qualifiziert sich als Kapitalgewinn und ist in der Folge für den Rückbehalt nicht relevant. Was die Qualifikation der übrigen

nicht im Voraus zugesicherten Entschädigungen betrifft, kann auf die Ausführungen zu den Instrumenten mit Kapitalschutz verwiesen werden.⁷

3.1.4 Strukturierte Schadenderivate (Rz 178)

Mit strukturierten Schadenderivaten (cat bonds) überwälzen professionelle Marktteilnehmer – insbesondere Versicherungsgesellschaften – Risiken, die aus Naturkatastrophen herrühren, auf den Kapitalmarkt und damit auf die Investoren. Die Käufer von cat bonds übernehmen damit die Rolle von Rückversicherern. Basiswert von Schadenderivaten bilden Naturkatastrophen aller Art (Erdbeben, Wirbelstürme, Flutkatastrophen, Hagelschläge usw.) bzw. durch diese Ereignisse verursachte Schäden. Der Risikotransfer geschieht, wie bei den strukturierten Kreditderivaten, in der Form von kombinierten Produkten, welche aus einer Obligation und einem Derivat (idR einem insurance default swap) bestehen. Tritt ein versichertes Schadenereignis ein und werden die definierten Schwellenwerte überschritten, verlieren die Investoren ihren Anspruch auf die Zinszahlungen sowie – ganz oder teilweise – den Anspruch auf die Rückzahlung des ursprünglich investierten Kapitals. Bleiben

⁷ S. Abschn. 3.1.1.

Naturkatastrophen während der Laufzeit des cat bond hingegen aus, kommt es (analog einer herkömmlichen Anleihe) zur Rückzahlung des Nominalwertes der Obligation.

Auch in diesem Bereich teilt die Wegleitung die Instrumente in Abhängigkeit ihrer Ausgestaltung in drei Kategorien ein: Instrumente mit Kapitalschutz, Zertifikate und reverse convertibles. Die steuerliche Behandlung erfolgt grundsätzlich analog den strukturierten Kreditderivaten, und es wird deshalb auf diese Ausführungen verwiesen⁸. Der einzige Unterschied zur steuerlichen Behandlung der Kreditderivate besteht darin, dass im Bereich der reverse convertibles allfällige Couponzahlungen wie bei den reverse-convertible-Strukturen mit Bezugsgrösse Equity in eine steuerlich relevante Zinskomponente und in eine steuerlich irrelevante Optionsprämie gesplittet werden können. Dies deshalb, weil die Risikoprämie, die der Anleger neben der Verzinsung der Obligation für die Übernahme der spezifischen Schadenrisiken vereinnahmt, als Kapitalgewinn zu qualifizieren ist.

3.1.5 Strukturierte Kreditderivate (Rz 179)

Kreditderivate dienen aus der Sicht der Emittenten dazu, ein Ausfall-, Bonitäts- oder das gesamte spread-Risiko (Renditeunterschied zwischen zwei Basiswerten), das mit Anleihen, Krediten, Darlehen oder anderen Positionen verbunden ist, abzutrennen und auf andere Marktteilnehmer zu übertragen. Basiswert der Kreditderivate ist folglich stets ein spezifisches Kreditrisiko. Der Markt für Kreditderivate ist in strukturierte (kombinierte) und reine Produkte unterteilbar.

Die einfachste und am weitesten verbreitete Form der reinen Kreditderivate ist der credit default swap (CDS), bei welchem sich der Sicherungsverkäufer (protection seller) dazu verpflichtet, dem Sicherungskäufer (protection buyer) im Falle eines Kreditereignisses im Basiswert während der Laufzeit des Vertrages eine Ausgleichszahlung zu leisten. Für diesen Risikotransfer entrichtet der protection seller dem protection buyer eine Prämie, deren Höhe sich nach Bonität des Schuldners des Basiswertes bemisst. Von Bedeutung ist weiter der total return swap (TRS), der wirtschaftlich einem Verkauf des Basiswertes gleichkommt, da sämtliche Risiken und Zahlungsflüsse eines Basiswertes auf die Gegenpartei übertragen werden.

Im Bereich der strukturierten Kreditderivate ist die credit linked note (CLN) von Bedeutung. Sie entspricht der Kombination eines CDS mit einer Obligation. Der Obliga-

tion kommt dabei eine Kollateral-Funktion zu, dient sie doch dem Emittenten (protection seller) als Haftungssubstrat im Falle des Eintritts eines Kreditereignisses.

Die Wegleitung teilt die Kreditderivate in vier Kategorien ein. Die erste Kategorie bilden die reinen Kreditderivate in Form der CDS und TRS, die grundsätzlich als Derivate im engeren Sinn gelten und in der Folge weder Gegenstand des Rückbehalts noch der freiwilligen Meldung sind (Rz 166 und 167). Bei den Kategorien 2 bis 4 handelt es sich um strukturierte Kreditderivate, die auf Grund ihrer Zusammensetzung rückbehalts- bzw. meldungsrelevante Entschädigungen erzeugen. Die zweite Kategorie, die strukturierten Kreditderivate mit Kapitalschutz, werden nach den Grundsätzen über Instrumente mit Kapitalschutz behandelt (s. Schema 2, oben). Strukturierte Kreditderivate lassen sich auch als Zertifikate ausgestalten (Kategorie 3). Der Unterschied zu den übrigen Kategorien besteht darin, dass der Kursverlauf des Zertifikates vollumfänglich dem Kursverlauf der Bezugsgrösse entspricht. Dem Investor wird in der Folge bei Verfall nicht die Rückzahlung eines fixen Betrages zugesichert, sondern eine Summe, die sich genau nach dem Wert der Bezugsgrösse bei Verfall des Zertifikates bemisst.

Die steuerliche Behandlung solcher Instrumente richtet sich nach den Regeln, die für Zertifikate gelten (vgl. Schema 3, oben). Die vierte und mit Abstand häufigste Kategorie von strukturierten Kreditderivaten ist indessen als reverse convertible ausgestaltet. Die entsprechende Funktionsweise wird in Abschn. 5 dargelegt. Als logische Konsequenz werden diese Kreditderivate nach den Grundsätzen über die reverse convertibles behandelt (s. Schema 4, oben). Weil sich indessen die Bezugsgrösse auf Kreditrisiken bezieht und deshalb die gesamten Entschädigungen als Zins gelten, erübrigt sich die Aufteilung allfälliger Coupons in eine Zinskomponente und eine Optionsprämie.

3.1.6 Besitzstandswahrung («Grandfathering», Rz 96)

Gleich wie bei den herkömmlichen umlauffähigen Schuldtiteln stellt sich auch bei den strukturierten Finanzinstrumenten die Frage nach der Anwendung der grandfathering-Regelung. Bekanntlich sind vor dem 1. März 2001 emittierte umlauffähige Schuldtitel während des (am 31. Dezember 2010 endenden) Übergangszeitraumes vom Anwendungsbereich des Abkommens ausgenommen. Unter der Voraussetzung, dass es sich bei den fraglichen Instrumenten um umlauffähige Schuldtitel handelt, was zumindest bei kotierten Produkten zweifelsohne der Fall ist, profitieren strukturierte Finanzinstrumente in gleicher Weise vom grandfathering wie die übrigen

⁸ S. Abschn. 3.1.5.

verzinslichen Forderungen, sofern nach dem 1. März 2001 keine Aufstockungen der spezifischen Titel erfolgt sind.

3.2 Spezielle Transaktionen

3.2.1 Securities Lending (Rz 182)

Als securities lending (SL) wird das Ausleihen von Wertpapieren für eine bestimmte oder unbestimmte Dauer gegen Sicherheiten (collaterals) bezeichnet.

Der lender oder Verleiher stellt Wertpapiere (Aktien, Obligationen usw.) für eine bestimmte oder unbestimmte Dauer gegen Entgelt und Sicherstellung zur Verfügung, ohne dabei seine Vermögensrechte auf Dividenden, Zinsen usw. aufzugeben. Die Mitgliedschaftsrechte (insbesondere das Stimmrecht) sind hingegen suspendiert. Der borrower oder Borger sucht spezifische Titel, beispielsweise für die termingerechte Erfüllung von Börsenabschlüssen. Der Borger hat dem Ausleiher eine Kommission (lending fee) zu bezahlen und für die Rückgabe der Titel Sicherheiten zu leisten.

Sind Wertpapiere am Tag der Ertragsfälligkeit ausgeliehen, stehen dem Ausleiher grundsätzlich Ausgleichszahlungen in der Höhe der entgangenen Dividenden oder Zinsen zu. Diese Ausgleichszahlungen basieren auf vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien. Deshalb qualifizieren sie sich selbst dann nicht als Zinsen im Sinne des Abkommens, wenn die Ausgleichszahlung im Zusammenhang mit Forderungspapieren geleistet wird, deren Erträge Gegenstand des Rückhalts bzw. der freiwilligen Meldung wären.

3.2.2 Repo-Transaktionen (Repurchase Agreements)

Repo-Transaktionen sind Finanzierungsgeschäfte, deren Besonderheit darin besteht, dass die Mittelbeschaffung des Darlehensnehmers oder cash taker mittels Übertragung (Verkauf) von Sicherheiten in Form von Wertpapieren (idR festverzinsliche Obligationen und Geldmarktpapiere) an den Darlehensgeber oder cash provider vollzogen wird. Gleichzeitig verpflichten sich die Parteien bei Ablauf der vertraglichen Laufzeit, die ursprüngliche Transaktion rückgängig zu machen (Rückkauf der Wertpapiere durch den Darlehensnehmer sowie Rückfluss der ausgeliehenen Mittel an den Darlehensgeber). Bei Repo-Geschäften handelt es sich aus Sicht des Darlehensnehmers um die Kombination eines Kassaverkaufs mit einem Termin(rück)kauf derselben Wertpapiere. Bei Vertragsablauf hat der Darlehensgeber nicht nur Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens, sondern auch auf Gutschrift der vertraglich vereinbarten Zinsen. Der vereinbarte Zinssatz wird als repo rate bezeichnet und aus-

schliesslich auf der Basis des ausgeliehenen Betrages berechnet. Er wird folglich separat von den auf den übertragenen Wertpapieren aufgelaufenen Zinsen entrichtet.

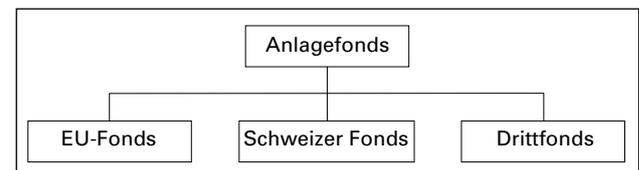
Dieser eigentliche Repo-Zins, welcher vom Verkäufer der Wertpapiere dem Käufer bezahlt wird, qualifiziert sich – im Gegensatz zu den Ausgleichszahlungen bei den SL-Transaktionen – als Zins im Sinne des Abkommens.

3.3 Anlagefonds

3.3.1 Klassifizierung als Anlagefonds

Die Anlagefonds werden in drei Kategorien eingeteilt:

Schema 5: Anlagefonds-Kategorien



Zu den EU-Fonds gehören die in einem EU-Mitgliedstaat niedergelassenen Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) im Sinne der Richtlinie 85/611/EWG. Bestimmte Einrichtungen, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, können optieren, als OGAW behandelt zu werden.

Bei den EU-Fonds ist hervorzuheben, dass insbesondere die SICAV (Partie 2) nicht als Anlagefonds im Sinne der EU-Zinsbesteuerung gelten.

Als Besonderheit ist zu beachten, dass die Anlagefonds aus den meisten abhängigen und assoziierten Gebieten der EU-Mitgliedstaaten Grossbritannien und Niederlande⁹ sowie aus Andorra, Liechtenstein, Monaco und San Marino wie EU-Fonds behandelt werden. Mit der Unterstellung unter das Fondsregelwerk der EU qualifiziert sich die überwiegende Anzahl der «Fonds» aus diesen Gebieten gerade nicht als Anlagefonds für die Belange der EU-Zinsbesteuerung, da sie nicht in Einklang mit den OGAW-Bestimmungen stehen.

Als Schweizer Fonds gelten die Anlagefonds gemäss Anlagefondsgesetz (AFG).

Für die Frage, wann in Drittländern emittierte Produkte als Anlagefonds zu behandeln sind, orientiert sich die Wegleitung vornehmlich an den für die schweizerische Umsatzabgabe entwickelten Kriterien. So gelten Pro-

9 Jersey, Guernsey und Isle of Man; Anguilla, Cayman Islands, Montserrat, Turks and Caicos sowie British Virgin Islands; Niederländische Antillen und Aruba.

dukte dann als Fonds, wenn sie der kollektiven Kapitalanlage dienen, an ihrem Domizil einer fondsrechtlichen oder ähnlichen spezialrechtlichen Regulierung unterstehen und eine Verpflichtung des Emittenten besteht, auf Verlangen des Anlegers die Anteile mindestens vier Mal pro Jahr zum Netto-Inventarwert zurückzunehmen. Besteht nicht eine Rücknahmeverpflichtung des Emittenten, sondern eines so genannten market maker, gilt das letztgenannte Kriterium als nicht gegeben.

3.3.2 Geringfügigkeitsregeln

Auch wenn grundsätzlich ein Anlagefonds gegeben ist, unterliegen die Ausschüttungen bzw. die bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung der Fondsanteile erzielten Erträge nicht in jedem Fall der EU-Zinsbesteuerung. Das Abkommen nennt in Art. 7 zwei wichtige Ausnahmen (de-minimis-Regeln).

1. *15 %-Schwelle*: Bei Fonds, die direkt und/oder indirekt höchstens 15 % ihres Vermögens in Forderungen, deren Erträge der EU-Zinsbesteuerung unterliegen, investieren, unterliegen weder Ausschüttungen noch Erträge, die bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung der Fondsanteile anfallen, der EU-Zinsbesteuerung.
2. *40 %-Schwelle*: Bei Fonds, die direkt mehr als 15 %, direkt und/oder indirekt jedoch maximal 40 % ihres Vermögens in Forderungen, deren Erträge der EU-Zinsbesteuerung unterliegen, investieren, werden nur die Ausschüttungen, nicht aber die Erträge, die bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung der Fondsanteile erzielt werden, von der EU-Zinsbesteuerung erfasst. Die Schwelle von 40 % wird ab 1. Januar 2011 auf 25 % abgesenkt.

Die Auslegung der de-minimis-Regeln des Staatsvertrags und der EU-Richtlinie hat im Vorfeld der Einführung der EU-Zinsbesteuerung zu einigen Kontroversen geführt. So stellte sich infolge des nicht besonders gelückten Wortlautes der entsprechenden Bestimmungen die praktisch sehr bedeutsame Frage, ob bei der Ermittlung der 15 %-Schwelle nur die direkten Investments in Forderungspapiere zu zählen sind oder auch die indirekten. In der Wegleitung wird nunmehr diejenige Lösung festgehalten, die sich in ganz Europa durchgesetzt hat, nämlich dass sowohl die direkten wie auch die indirekten Investments in Forderungspapiere einzubeziehen sind (Rz 127).

Für die Ermittlung der Schwellen von 15 % respektive 40 % ist ein zweistufiges Verfahren vorgesehen. Primär ist die im Fondsprospekt, im Reglement oder in der Gründungsurkunde der Fonds dargelegte Anlagepolitik massgebend. Ergibt sich aus dieser, dass der Fonds zu maximal 15 % bzw. 40 % in Forderungspapiere inves-

tiert, bleibt die tatsächliche Zusammensetzung des Vermögens für die Qualifikation unbeachtlich.

Ist die Anlagepolitik nicht eindeutig oder fehlen die notwendigen Angaben, ist die tatsächliche Zusammensetzung des Vermögens der betreffenden Anlagefonds massgebend. Dieser so genannte Aktiven-Test ist in der Wegleitung in den Rz 132 ff. detailliert beschrieben.

3.4 Bemessungsgrundlage¹⁰

Da der EU-Rückbehalt nicht bloss bei Fälligkeit (bzw. Gutschrift) von Zinszahlungen bzw. bei Ausschüttungen von Anlagefonds erhoben wird, sondern ebenfalls bei einem Verkauf, der Rückzahlung oder Einlösung einer Forderung bzw. von Fondsanteilen, erweist sich die Ermittlung des für die EU-Zinsbesteuerung massgeblichen Zinsbetrags als relativ aufwändig. Nachfolgend sind die in der Wegleitung für die Ermittlung der direkten und indirekten Zinsen genannten Grundsätze zusammengefasst. Im Sinne einer Übergangsregelung sind bei den Berechnungen nur Zinsen zu berücksichtigen, die wirtschaftlich den Zeitraum nach dem 1. Juli 2005 betreffen.

3.4.1 Direkte Zinsen

3.4.1.1 Ausbezahlte oder einem Konto gutgeschriebene Zinsen

- Der Abzug des Rückbehalts erfolgt im Zeitraum der Einzahlung bzw. Gutschrift.
- Er erfolgt anteilig für den Zeitraum, während dem die Forderung gehalten wurde.
- Ist die Haltedauer unbekannt, gilt die gesamte Zinsperiode grundsätzlich als massgebende Haltedauer.

3.4.1.2 Marchzinsen (pro-rata-Zinsen) bei periodischen Zinsen

- Bei Verkäufen wird der während der Haltedauer der Obligation beim Verkäufer aufgelaufene Marchzins erfasst.
- Der massgebliche Zins wird rechnerisch ermittelt.

3.4.1.3 Aufgelaufene oder kapitalisierte Zinsen bei Diskontpapieren

- Bei reinen Diskontpapieren wird der auf die Haltedauer entfallende Zinsanteil rechnerisch ermittelt.
- Bei Diskontpapieren mit variablem Rückzahlungspreis ist für die Berechnung des Zinsanteils während

¹⁰ Die in diesem Abschnitt für die Bemessung des Rückbehalts dargestellten Regeln gelten jeweils auch für die Ermittlung des zu meldenden Zinsertrages beim Meldeverfahren.

der Laufzeit der garantierte Rückzahlungspreis massgebend.

- Eine positive Differenz zwischen garantiertem und höherem Rückzahlungspreis wird im Zeitpunkt der Rückzahlung erfasst.
- Bei gemischten Diskontpapieren kommen für die Diskontkomponente einerseits und die periodische Zinskomponente andererseits die jeweils für diese Entschädigungsarten geltenden Regeln zur Anwendung.

3.4.2 Indirekte Zinsen (Anlagefonds)

3.4.2.1 Grundsätze bei Ausschüttungen

- Es unterliegt derjenige Teil der Ausschüttung dem Rückbehalt, der sich auf vom Fonds direkt oder indirekt vereinnahmte Zinsen bezieht.
- Wird die Zinskomponente nicht separat ausgewiesen, unterliegt die ganze Ausschüttung dem Rückbehalt.
- Der Rückbehalt wird anteilig für den Zeitraum erhoben, während dem der Anteilschein gehalten wurde.
- Es erfolgt eine pro-rata-Berechnung, d. h. keine Berücksichtigung der vom Fonds im fraglichen Zeitraum echt vereinnahmten Zinsen.
- Ist die Haltedauer unbekannt, gilt als Erwerbszeitpunkt das Datum der letzten Ausschüttung.

3.4.2.2 Grundsätze bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung

- Als Zins gilt die positive Differenz zwischen Erwerbspreis und Preis bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung (reine Differenzbesteuerung).
- Kann die Höhe des Zinsanteils am Wertanstieg ermittelt und ausgewiesen werden, wird nur dieser erfasst, maximal jedoch der Wertanstieg.
- Kann das Erwerbsdatum bzw. der Erwerbspreis nicht ermittelt werden, gilt der ganze bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung erzielte Erlös als Zins.

4 Die betroffene Person

4.1 Grundvoraussetzungen

Damit die EU-Zinsbesteuerung überhaupt zur Anwendung kommt, müssen beim Empfänger der Zinszahlung vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Es muss sich um eine natürliche Person handeln;
- diese muss in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sein;
- sie muss eine Zinszahlung erhalten, und
- sie muss daran nutzungsberechtigt sein.

4.2 Identität und Ansässigkeit

Bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit haben die Zahlstellen die Pflicht, ihre Vertragspartei zu identifizieren und Name, Vorname sowie Wohnsitzadresse zu registrieren. Die Identifikation hat aufgrund eines beweiskräftigen Dokuments (Pass oder Identitätskarte) zu erfolgen.

Für die EU-Zinsbesteuerung bestehen keine eigenständigen Vorschriften, nach denen die Zahlstellen Identität und Wohnsitz des Zinsempfängers zu bestimmen haben. Sie basiert integral auf den Rechtsvorschriften zur Bekämpfung der Geldwäscherei¹¹. Für spezialgesetzlich beaufsichtigte Zahlstellen gelten die einschlägigen Vorschriften, so insbesondere für Banken die Sorgfaltpflichtvereinbarung¹².

Eine in der Praxis äusserst mühsame Spezialbestimmung des Abkommens stipuliert, dass Zahlstellen von Personen, die sich mit einem von einem EU-Mitgliedstaat ausgestellten Identifikationsdokument ausweisen und geltend machen, nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig zu sein, eine spezielle Wohnsitzbescheinigung verlangen müssen. Diese Wohnsitzbescheinigung muss dabei grundsätzlich von der zuständigen Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates ausgestellt sein. Bei Fehlen der Bescheinigung gilt jener Mitgliedstaat, der das Identifikationsdokument ausgestellt hat, als Ansässigkeitsstaat. Da in vielen Staaten eine von der lokalen Steuerbehörde ausgestellte Wohnsitzbescheinigung schlicht nicht erhältlich ist, sieht die Wegleitung vor, dass in solchen Fällen auch ein von einer anderen Behörde ausgestellter Nachweis akzeptiert werden kann. Ist auch ein solcher Nachweis nicht erhältlich, können mit Zustimmung der ESTV auch andere Dokumente angenommen werden. Ein Wohnsitz in der Schweiz entbindet generell von dieser Bescheinigungspflicht.

Eine Sonderregelung gilt für die ausländischen Mitglieder des diplomatischen oder konsularischen Dienstes. Bei ihnen wird nicht auf den Staat der Akkreditierung oder des Aufenthalts abgestellt, sondern auf den Entsendestaat.

4.3 Nutzungsberechtigung natürlicher Personen

Grundsätzlich gilt jene natürliche Person, die eine Zinszahlung vereinnahmt oder zu deren Gunsten eine Zinszahlung erfolgt, als nutzungsberechtigt. Die Zahlstelle kann sodann davon ausgehen, dass ihre Vertragspartei

11 Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz, GwG), SR 955.0.

12 Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltpflicht der Banken, VSB.

(natürliche oder juristische Person) mit dem Nutzungsberechtigten identisch ist.

Von diesen Grundsätzen bestehen Ausnahmen, die teils ein Aktivwerden der Vertragspartei, teils ein Aktivwerden der Zahlstelle verlangen.

Ist eine Person, die eine Zinszahlung erhält, mit der Annahme, sie sei daran nutzungsberechtigt, nicht einverstanden, muss sie nachweisen, wer der Nutzungsberechtigte im Sinne des Abkommens ist, oder aber den Nachweis erbringen, dass sie selbst Zahlstelle ist.

Die Zahlstelle muss aktiv werden, wenn ihr Informationen vorliegen, die den Schluss nahe legen, dass die natürliche Person, für die sie eine Zinszahlung vereinbart, nicht der nutzungsberechtigte Zinsempfänger ist.

Diese Situation ist zum einen gegeben, wenn die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten im Sinne der Geldwäschereivorschriften ergibt, dass nicht die natürliche Person, die Vertragspartei der Zahlstelle ist, als wirtschaftlich berechtigt anzusehen ist, sondern eine andere natürliche Person mit Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat. Die Zahlstelle hat hier die Nutzungsberechtigung bei der Vertragspartei abzuklären und das Ergebnis zu dokumentieren. Erhält sie keine oder keine anders lautende Erklärung, gilt die Vertragspartei als nutzungsberechtigt.

Bei schriftlich dokumentierten Nutzniessungs- und Treuhandverhältnissen gilt der Nutzniesser bzw. der Treugeber als nutzungsberechtigt.

4.4 Einzelunternehmen und Personenvereinigungen

Einzelunternehmen mit einer einzigen natürlichen Person als Inhaber werden wie natürliche Personen behandelt.

Sind bei Kollektivbeziehungen und Gemeinschaftskonten ein einzelner oder mehrere Vertragspartner betroffene Personen, ist grundsätzlich die ganze Beziehung von der EU-Zinsbesteuerung betroffen. Die Zahlstellen können den Zins dieser einzelnen oder einer dieser Personen zu rechnen. Es darf aber auch eine Aufteilung nach Köpfen der betroffenen Personen oder eine Abrechnung nach den effektiven Beteiligungsquoten vorgenommen werden. Zur Vermeidung von Missbräuchen ist eine Bescheinigung über den Rückbehalt nur zulässig, wenn eine Aufteilung nach Köpfen oder Quoten vorgenommen wird, ausser sämtliche betroffenen Personen sind im selben EU-Mitgliedstaat ansässig. Das Meldeverfahren ist nur dann zulässig, wenn eine Aufteilung nach Köpfen bzw.

Beteiligungsquoten erfolgt oder wenn sämtliche betroffenen Personen eine identische Wohnsitzadresse haben.

Die einfache Gesellschaft, die Kollektiv- und die Kommanditgesellschaft werden in der Wegleitung unter dem Begriff Personenvereinigung zusammengefasst. Zu den Personenvereinigungen zählen aber generell alle Personenvereinigungen ohne den Status einer juristischen Person. Sie zeichnen sich insbesondere dadurch aus, dass die Beteiligten eine unbeschränkte zivilrechtliche Haftung für die Verbindlichkeiten der Vereinigung haben. Nichtgewerbliche Personenvereinigungen folgen den Regeln über die Kollektivbeziehungen, währenddem gewerbliche Personenvereinigungen für Zinseinkünfte, die mit ihrer Geschäftstätigkeit zusammenhängen, wie juristische Personen behandelt werden.

4.5 Juristische Personen

Juristische Personen sind grundsätzlich keine betroffenen Personen im Sinne des Abkommens. Nur bei Nutzniessungs- und Treuhandverhältnissen mit betroffenen Personen als Nutzniesser bzw. Treugeber bestehen für die Zahlstellen Abklärungspflichten.

4.6 Trusts

Handelt es sich bei der Vertragspartei der Zahlstelle um einen Trustee, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- Ist der Trustee verpflichtet, die aus dem Trustvermögen fliessenden Erträge als solche direkt den Berechtigten zukommen zu lassen, wird er selbst zur Zahlstelle. Beispielhaft werden hier der fixed interest trust, life interest trust, interest in possession trust und der bare trust genannt.
- In allen übrigen Fällen gilt vermutungsweise der Trustee als nutzungsberechtigt, und es kommen die allgemeinen für die Vertragspartei geltenden Regeln zur Anwendung.

5 Schlussbetrachtung

Mit der Wegleitung vom 24. Juni 2005 hat die ESTV den schweizerischen Zahlstellen ein für die Umsetzung der EU-Zinsbesteuerung sehr brauchbares Instrument zur Verfügung gestellt. Es schafft in hohem Masse Rechtssicherheit. Ein Vergleich mit Ausführungsbestimmungen in anderen Ländern zeigt dabei, dass insbesondere die Ausführungen über die strukturierten Finanzinstrumente als beispielhaft angesehen werden können. Die getroffenen Lösungen in Einzelfragen orientieren sich sodann immer am Grundsatz der Gleichwertigkeit mit den in anderen in das System der EU-Zinsbesteuerung eingebundenen Staaten geltenden Lösungen.

Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmungsstrukturen

Überblick über die schweizerische Praxis

Andreas Kolb, Rechtsanwalt*

Inhalt

1	Einleitung
2	Anwendung von DBA auf Personengesellschaften
2.1	Person
2.2	Ansässigkeit
2.2.1	Steuerlich transparente Personengesellschaft
2.2.2	Gesellschafter einer steuerlich transparenten Personengesellschaft
2.2.3	Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft
3	Schweizerische Praxis
3.1	Vorbemerkung
3.2	Steuerlich transparente Personengesellschaften
3.2.1	Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA
3.2.1.1	Ursprüngliche Praxis der Eidg. Steuerverwaltung
3.2.1.2	Sukzessive Lockerung der Praxis
3.2.1.3	Klarstellung des Begriffs «unmittelbar» im Zuge der Revision des DBA mit Deutschland
3.2.1.4	Festlegung einer einheitlichen Praxis
3.3	Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft
3.3.1	Darlegung des Grundsatzes anhand von französischen Personengesellschaften
3.3.2	US Limited Liability Companies – Check-the-box-Bestimmungen
3.3.3	Organschaft
3.3.4	Personengesellschaft als Muttergesellschaft bei DBA, die dem OECD-MA folgen

4 Schlussbemerkung

Literatur und Materialien

Rechtsquellen

1 Einleitung

Personengesellschaften werden nach dem innerstaatlichen Recht der Staaten vielfach unterschiedlich behandelt. Dadurch stellen sich in der Praxis zahlreiche Anwendungsfragen. In ihrem Bericht über die Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften¹ befasst sich die OECD ausführlich mit solchen Fragen und gibt Lösungshinweise. Im vorliegenden Beitrag soll ein Teilaspekt der Besteuerung von Personengesellschaften herausgegriffen werden, nämlich die Frage, ob und inwieweit ausländische Personengesellschaften bzw. die hinter ihr stehenden Gesellschafter eine Entlastung von der Verrechnungssteuer auf Dividenden, die von schweizerischen Gesellschaften gezahlt werden, beanspruchen können.

Robert Waldburger hat diesen Themenkreis in einem Aufsatz behandelt und die damalige Praxis der Eidg. Steuerverwaltung kritisch hinterfragt.² Seine Ausführungen sollen hier nicht wiederholt werden. Ziel dieses Beitrags ist es vielmehr, einen Überblick über die Entwicklung der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur Abkommensberechtigung von Personengesellschaften zu geben. Von Interesse ist namentlich die Frage, in welcher Höhe einer ausländischen Personengesellschaft bzw. ihrem Gesellschafter eine Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer gewährt wird.³

Darüber hinaus soll aufgezeigt werden, welche Praxis in Bezug auf andere ausländische Unternehmungsstrukturen, namentlich hybride Rechtsgebilde (z. B. LLC), Organschaften und Optionsmodelle (z. B. check-the-box-Bestimmungen) Anwendung findet.

Einleitend soll zunächst allgemein dargelegt werden, inwieweit eine Personengesellschaft selbst bzw. ihre Ge-

* Leiter Länderdienst in der Abteilung für internationales Steuerrecht der Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships.

2 WALDBURGER, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften.

3 Die nachfolgend dargelegte Praxis der Eidg. Steuerverwaltung beruht massgeblich auf den im erwähnten Aufsatz von WALDBURGER gemachten Überlegungen.

sellschafter die Abkommensvorteile beanspruchen können.

2 Anwendung von DBA auf Personengesellschaften

Nach Art. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)⁴ haben nur Personen, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind, Anspruch auf die Abkommensvorteile.

2.1 Person

Unabhängig von der Art ihrer Besteuerung⁵ gilt eine Personengesellschaft nach Ziff. 2 des Kommentars zum OECD-Musterabkommen (OECD-MK) als Person iSv Art. 3 Abs. 1 Bst. a OECD-MA.

2.2 Ansässigkeit

Eine Person ist ansässig, wenn sie der unbeschränkten Besteuerung unterliegt (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA).

2.2.1 Steuerlich transparente Personengesellschaft

In den OECD-Staaten werden Personengesellschaften mehrheitlich nicht als Steuersubjekt behandelt. Besteuert wird nicht die Gesellschaft selbst, sondern der Gesellschafter mit seinen anteiligen Einkünften. Wird eine Personengesellschaft für steuerliche Zwecke als Subjekt negiert und als steuerlich transparent behandelt, so kann sie nicht als ansässig angesehen werden.

Obwohl das OECD-MA grundsätzlich nicht auf steuerlich transparente Personengesellschaften anwendbar ist, finden sich in der Abkommenspraxis einer Reihe von Staaten Bestimmungen, wonach solche Gesellschaften unter gewissen Voraussetzungen gleichwohl als ansässig gelten. Dies ist vor allem dann gerechtfertigt, wenn die Gesellschafter im Staat der Personengesellschaft ansässig sind oder wenn die Gesellschafter zwar im Ausland ansässig sind, die Gewinne aber im Staat der Personengesellschaft als deren Gewinne aus einer dortigen Betriebsstätte besteuert werden.

Die Schweiz hat in mehrere Abkommen Sonderbestimmungen aufgenommen, um einer Personengesellschaft selbst die Abkommensvorteile zukommen zu lassen:

- Nach dem DBA mit Dänemark (DBA-DK) umfasst der Begriff «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» auch Personengesellschaften, die nach dem Recht eines Vertragsstaates errichtet oder organisiert sind. Ähnliche, reziproke Regelungen enthalten die DBA mit Belgien (DBA-B), Finnland (DBA-FIN)⁶, Frankreich (DBA-F)⁷, Griechenland (DBA-GR), Island (DBA-IS), Italien (DBA-I)⁸, Kroatien (DBA-HR), Schweden (DBA-S)⁹ und Tunesien (DBA-TN). Das DBA mit den USA (DBA-US) setzt für die Ansässigkeit von Personengesellschaften voraus, dass deren Einkünfte wie Einkünfte von dort ansässigen Personen besteuert werden, und zwar entweder bei der Gesellschaft selbst oder bei den Gesellschaftern.¹⁰
- Das DBA mit Grossbritannien (DBA-GB) enthält eine Regelung, die sich einseitig zugunsten schweizerischer Kollektiv- und Kommanditgesellschaften auswirkt. Danach werden die genannten Personengesellschaften als ansässige Person behandelt, wenn sie ihre tatsächliche Geschäftsleitung in der Schweiz haben. Ähnliche Regelungen sind in die DBA mit der Elfenbeinküste (DBA-CI), Irland (DBA-IRL)¹¹, Japan (DBA-J), Kanada (DBA-CDN) und Portugal (DBA-P) aufgenommen worden.
- Keine Regelung zur Ansässigkeit, sondern eine Verfahrensvereinfachung enthalten das Verhandlungsprotokoll vom 18.6.1971 zum DBA mit Deutschland (DBA-D)¹² sowie das DBA mit Österreich (DBA-A).¹³ Danach kann eine Personengesellschaft, obwohl sie nicht ansässig ist, selbst einen Antrag auf Entlastung von den Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren stellen. Vorausgesetzt wird, dass mindestens drei Viertel der Gewinne der Personengesellschaft Personen zustehen, die in dem Staat ansässig sind, in welchem die Personengesellschaft errichtet worden ist. Obwohl die Regelung mit Deutschland und Österreich nicht zur Bestimmung der Ansässigkeit, sondern zur Erleichterung des Entlastungsverfahrens getroffen wurde, entfaltet sie auch materielle Auswirkungen. Dadurch, dass eine Entlastung nicht nur für denjenigen Teil beansprucht werden kann, der Personen mit Ansässigkeit im Staat der Personengesellschaft zufließt, sondern für die gesamten Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, kommen auch

4 Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf das OECD-MA. Abweichungen in schweizerischen DBA werden, soweit relevant, besonders erwähnt.

5 Wird die Personengesellschaft wie eine juristische Person besteuert, so gilt sie zusätzlich als Gesellschaft iSv Art. 3 Abs. 1 Bst. b OECD-MA.

6 Wo nicht anders bezeichnet, finden sich die Regelungen in Art. 4 Abs. 1 des jeweiligen DBA.

7 Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-F.

8 Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-I.

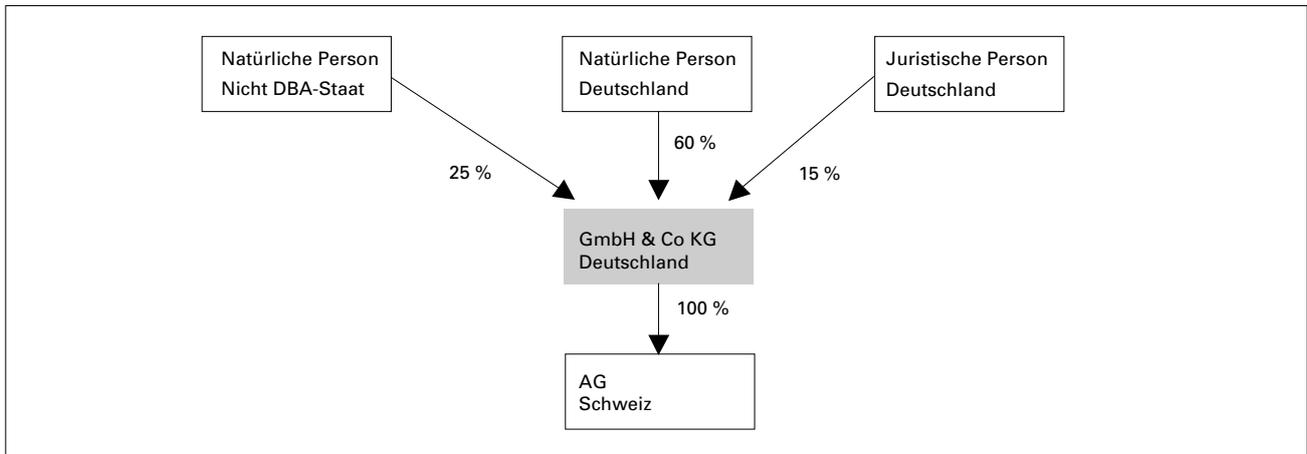
9 Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-S.

10 Art. 4 Abs. 1 Bst. d DBA-US. Schweizerische Personengesellschaften gelten in diesem Sinne als ansässig.

11 Art. 3A Abs. 1 DBA-IRL.

12 Abgedruckt in LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, A 2.1.

13 Art. 28 Abs. 6 DBA-A.

Beispiel 1

Personen in den Genuss des DBA, die selbst nicht abkommensberechtigt wären (s. Beispiel 1).

Schüttet die AG Schweiz eine Dividende von 1000 aus, wird zunächst die Verrechnungssteuer von 350 in Abzug gebracht. Die deutsche GmbH & Co KG kann mit Formular 85 eine Rückerstattung von 200 beantragen. Darin eingeschlossen ist auch die Entlastung von 50, die auf den Anteil der – nicht abkommensberechtigten – natürlichen Person mit Ansässigkeit in einem Drittstaat entfällt.

2.2.2 Gesellschafter einer steuerlich transparenten Personengesellschaft

Wenn die Personengesellschaft nicht selbst eine Entlastung beanspruchen kann, weil sie für steuerliche Zwecke nicht beachtet wird und die Einkünfte bei ihr nach innerstaatlichem Recht hindurch fließen, so können dies die Gesellschafter tun. Massgebend ist das DBA zwischen deren Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat.¹⁴

Besondere Fragen ergeben sich, wenn die Personengesellschaft nicht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, sondern in einem Drittstaat errichtet worden ist und die aus dem Quellenstaat stammenden Einkünfte dort keiner oder einer marginalen Steuer unterliegen. Sofern der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter die Befreiungsmethode anwendet, besteht in solchen Situationen die Gefahr, dass es unter Umständen in keinem der drei Staaten zu einer Besteuerung kommt. Solchen Gestaltungen wird in der Abkommenspraxis u. a. dadurch entgegengewirkt, dass eine Bestimmung ins Abkommen aufgenommen wird, wonach die Besteuerung im Betriebsstättestaat eine gewisse Höhe erreichen muss.¹⁵

2.2.3 Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft

Eine Personengesellschaft, die aufgrund ihres Sitzes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen, ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist, gilt als ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Eine solche unbeschränkte Steuerpflicht der Personengesellschaft wird grundsätzlich ausgeschlossen werden können, wenn bei der Bemessung der Steuer auf ihrem Gewinn auf persönliche Merkmale der Gesellschafter abgestellt wird.

3 Schweizerische Praxis

3.1 Vorbemerkung

Nachfolgend soll die schweizerische Praxis zur Entlastung der auf Dividenden geschuldeten Verrechnungssteuer im Rahmen von DBA, deren Art. 4 Abs. 1 dem OECD-MA nachgebildet ist, dargestellt werden. Behandelt werden im Weiteren Sonderfragen im Verhältnis zu Deutschland.

3.2 Steuerlich transparente Personengesellschaften

Hält eine ausländische Gesellschaft ihre Beteiligung an einer schweizerischen Gesellschaft über eine oder mehrere Personengesellschaften, die in dem Staat, in dem sie

im Drittstaat auf solchen Einkünften zusammen zahlen, mindestens 60 % der Steuer ausmachen, die das Unternehmen im Ansässigkeitsstaat hätte zahlen müssen, wenn die Einkünfte nicht der Drittstaatbetriebsstätte, sondern dem Stammhaus selbst zuzurechnen gewesen wären. Beträgt danach die gesamte Steuer weniger als 60 %, so kann der Quellenstaat im Falle von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine Steuer von 15 % einbehalten.

¹⁴ Vgl. Ziff. 8.4 OECD-MK zu Art. 4.

¹⁵ Nach Art. 22 Abs. 4 DBA-US muss die gesamte Steuer, die das Unternehmen eines Vertragsstaates und seine Betriebsstätte

errichtet worden sind, steuerlich als transparent behandelt werden, so kann sich diese ausländische Gesellschaft auf das DBA ihres Ansässigkeitsstaats mit der Schweiz berufen.¹⁶ Enthält das anwendbare DBA einen Einheitssatz für Dividenden¹⁷, so ergeben sich keine besonderen Fragen.

Die Mehrheit der schweizerischen DBA sehen indessen unterschiedliche Quellensteuersätze für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vor. Nach diesen Abkommen kommt bei einer bestimmten Mindestbeteiligungshöhe (idR 25 %, entsprechend Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA)¹⁸ ein reduzierter Verrechnungssteuersatz zur Anwendung. Hier stellt sich die Frage, ob eine ausländische Gesellschaft, welche über eine steuerlich transparente Personengesellschaft eine schweizerische Gesellschaft hält, den reduzierten Satz beanspruchen kann oder ob der Satz für übrige Dividenden Anwendung findet.

3.2.1 Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA

Nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA wird der reduzierte Quellensteuersatz dann gewährt, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.

In den meisten schweizerischen DBA wird ebenfalls verlangt, dass die Nutzungsberechtigte Gesellschaft unmittelbar an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.

3.2.1.1 Ursprüngliche Praxis der Eidg. Steuerverwaltung

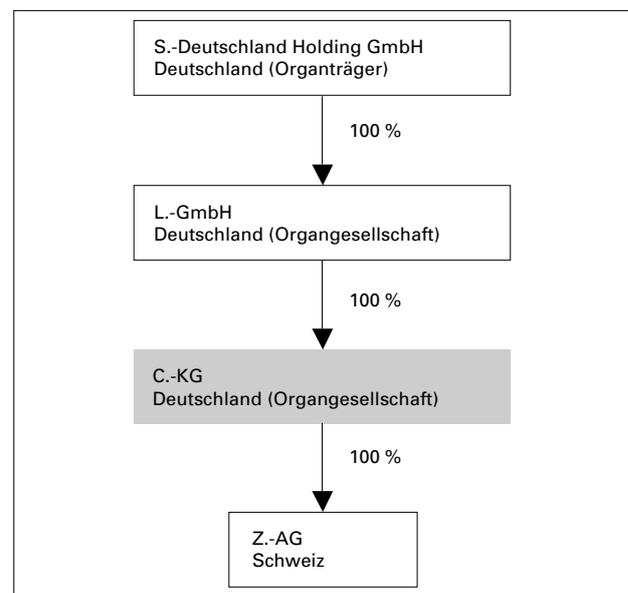
Die Eidg. Steuerverwaltung ging ursprünglich davon aus, dass die Voraussetzung der Unmittelbarkeit nicht

gegeben sei, wenn die ausschüttende Gesellschaft über eine steuerlich transparente Personengesellschaft gehalten wird. Massgebend war eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise. Danach ist das Unmittelbarkeitserfordernis nicht erfüllt, wenn Anteile im Vermögen einer Personengesellschaft gehalten werden, welche die Muttergesellschaft zusammen mit anderen Personen bildet. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die im Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft des Handelsrechts liegen, stehen anteilmässig nicht den einzelnen Gesellschaftern der Personengesellschaft, sondern allen Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zu. Damit sind nicht die Mitglieder der Personengesellschaft, sondern ist die Personengesellschaft selbst als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft anzusehen. Diese zivilrechtliche Betrachtungsweise schlug auch bei der Auslegung der Frage der Unmittelbarkeit iSv Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA durch. Aus diesem Grunde hatten die Gesellschafter in solchen Fällen nur Anspruch auf den für übrige Dividenden anwendbaren Satz.¹⁹

3.2.1.2 Sukzessive Lockerung der Praxis

Eine erste Lockerung erfuhr diese Praxis in einem Fall, welchem ein 100%iges Beteiligungsverhältnis des Gesellschafters zugrunde lag. In diesem Fall schüttete die schweizerische Z.-AG Dividenden an die deutsche C.-KG aus. Diese wiederum war eine 100%ige Tochter der L.-GmbH, Berlin, an der die S.-Deutschland Holding GmbH eine 100%ige Beteiligung hatte. Die L.-GmbH und die S.-Deutschland Holding GmbH waren organ-

Beispiel 2



16 Vgl. oben, Abschn. 2.2.2.

17 Ein Einheitssatz findet sich hinsichtlich der Verrechnungssteuer in den DBA mit Australien (DBA-AUS, 15 %), China (DBA-RC, 10 %), Dänemark (DBA-DK, 0 %), Ecuador (DBA-EC, 15 %), Elfenbeinküste (DBA-CI, 15 %), Indien (DBA-IND, 10 %), Italien (DBA-I, 15 %; ab 1.7.2005 fällt aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EU [ZBStA] die Verrechnungssteuer bei einer Mindestbeteiligung einer italienischen Kapitalgesellschaft von 25 % weg), Kuwait (DBA-KWT, 15 %), Neuseeland (DBA-NZ, 15 %), Rumänien (DBA-R, 10 %), Südafrika (DBA-ZA, 7.5 %), Tunesien (DBA-TN, 10 %) und Ungarn (DBA-H, 10 %).

18 10 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-F, DBA-IL, DBA-JA, DBA-CDN, DBA-KAZ, DBA-PI, DBA-T, DBA-TT, DBA-US; 15 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-IR; 20 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-D, DBA-EST, DBA-FIN, DBA-LV, DBA-LT, DBA-A, DBA-RUS (zusätzlich: mind. Fr. 200 000 Kapitalbeteiligung), DBA-UA, DBA-UZB; 33 1/3 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-PK; 50 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-VN (insgesamt drei Sätze).

19 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 10.2 Nr. 23.

schaftlich miteinander verbunden, wobei Organträger die S.-Deutschland Holding GmbH war.²⁰

Die Eidg. Steuerverwaltung sah die Besonderheit dieses Falles darin, dass die C.-KG nur einen einzigen Gesellschafter, nämlich die L.-GmbH, hatte. Im Unterschied zur typischen Personengesellschaft, an welcher mehrere Gesellschafter beteiligt sind, standen die Gesellschaftsanteile hier dem einzigen Gesellschafter vollumfänglich und nicht nur in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zu. Demzufolge gelangte die Eidg. Steuerverwaltung zum Ergebnis, dass die L.-GmbH die Anteile der Z.-AG im Ergebnis unmittelbar hielt. Berücksichtigt wurde auch, dass die Dividenden vollumfänglich der Körperschaftsteuer unterlagen und damit das durch den reduzierten Satz angestrebte Ziel, eine Doppelbelastung der Dividenden zu vermeiden, erreicht wurde. Dementsprechend wurde dem Antrag auf Gewährung des reduzierten Satzes von 5 % stattgegeben.

Eine weitere Abkehr von der rein zivilrechtlichen Betrachtungsweise erfolgte in einem Fall mit den USA. Hier war an der schweizerischen RT International GmbH eine in den Cayman Islands errichtete Personengesellschaft zu 100 % beteiligt. Gesellschafter waren zwei US-Kapitalgesellschaften, wobei die RT, Inc., einen Gesellschaftsanteil von 99 % hielt und die RT 1, Inc., (100%ige Tochtergesellschaft der RT, Inc.) zu 1 % an der Personengesellschaft beteiligt war. Im Unterschied zum Beispiel 2 war die Personengesellschaft nicht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, sondern in einem niedrig besteuerten Drittstaat errichtet. Hinzu kam, dass die Muttergesellschaft RT, Inc., nicht zu 100 %, sondern nur

zu 99 % an der Personengesellschaft beteiligt war (s. Beispiel 3).

Aufgrund des Umstands, dass die von der RT International GmbH ausgeschütteten Dividenden jeweils noch in demselben Geschäftsjahr der RT, Inc., zufließen und dort der konsolidierten Besteuerung unterlagen, bejahte die Eidg. Steuerverwaltung eine unmittelbare Beteiligung der RT, Inc., an der schweizerischen Gesellschaft.

3.2.1.3 Klarstellung des Begriffs «unmittelbar» im Zuge der Revision des DBA mit Deutschland

In der im Jahre 2002 erfolgten Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland wurde die Quellensteuer auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen auf null abgesenkt. Daneben wurden eine auf Betrugsdelikte beschränkte Erweiterung der Auskunftsklausel sowie eine Neufassung der Missbrauchsbestimmungen vereinbart.²¹ Die Neuregelung der Dividendenbesteuerung gab Anlass, die Frage der Beteiligung über eine Personengesellschaft zu klären. Da beide Staaten Personengesellschaften steuerlich als transparent behandeln und deren Erträge demnach ihren Gesellschaftern zurechnen, können folgerichtig Gesellschaften eines Staates, die über eine Personengesellschaft zu mindestens 20 % an einer Gesellschaft des anderen Staates beteiligt sind, ebenfalls die Befreiung an der Quelle beanspruchen. Nach der bisherigen Praxis kam in solchen Fällen wie dargelegt idR der höhere Sockelsteuersatz für Streubesitz zur Anwendung (s. Beispiel 4).

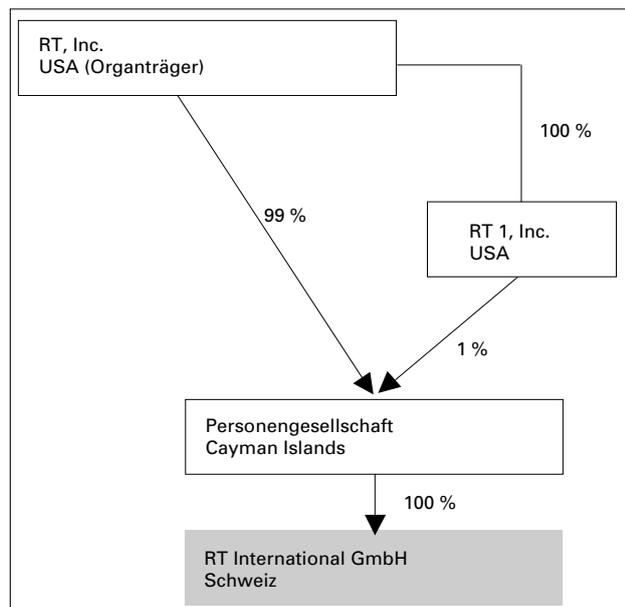
Die A.-GmbH ist zu 20 % an der B.-KG, die wiederum 100 % der Aktien der C.-AG hält, beteiligt. Demzufolge verfügt die A.-GmbH im Ergebnis über 20 % Kapitalanteil an der C.-AG, weshalb sie eine vollständige Entlastung von der Verrechnungssteuer erhält (s. Beispiel 5).

Die D.-AG ist zu 50 % an der E.-KG, die wiederum 30 % der Anteile an der F.-GmbH hält, beteiligt. Demzufolge verfügt die D.-AG im Ergebnis lediglich über 15 % Kapitalanteil an der F.-GmbH, weshalb sie keine vollständige Entlastung von der Kapitalertragsteuer erhält, sondern eine Sockelsteuer von 15 % hinnehmen muss.

3.2.1.4 Festlegung einer einheitlichen Praxis

Davon ausgehend, dass die im Protokoll zu Art. 10 Abs. 3 DBA-D enthaltene Klarstellung nicht auf das schweizerisch-deutsche Verhältnis beschränkt sein kann, sondern bei vergleichbaren Verhältnissen auch unter an-

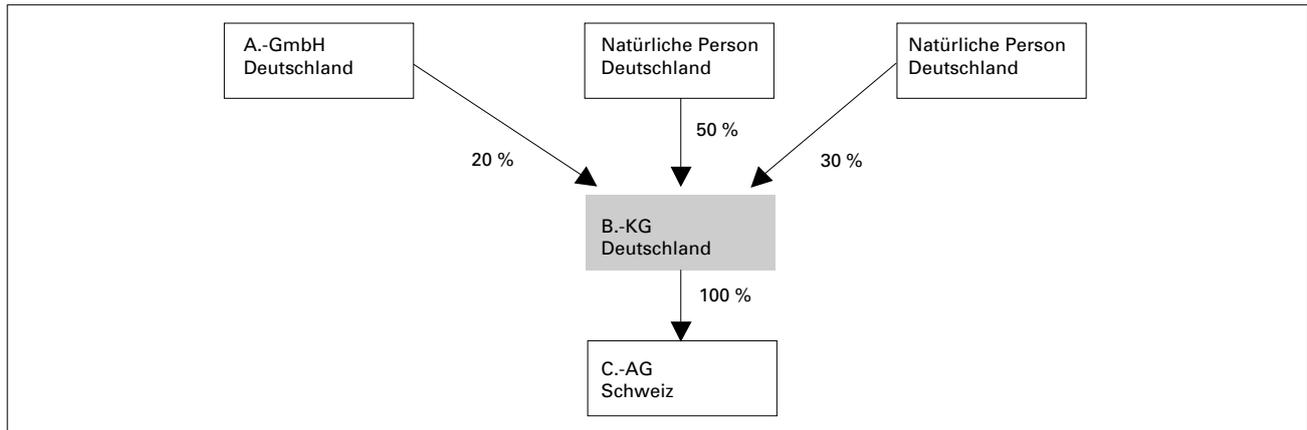
Beispiel 3



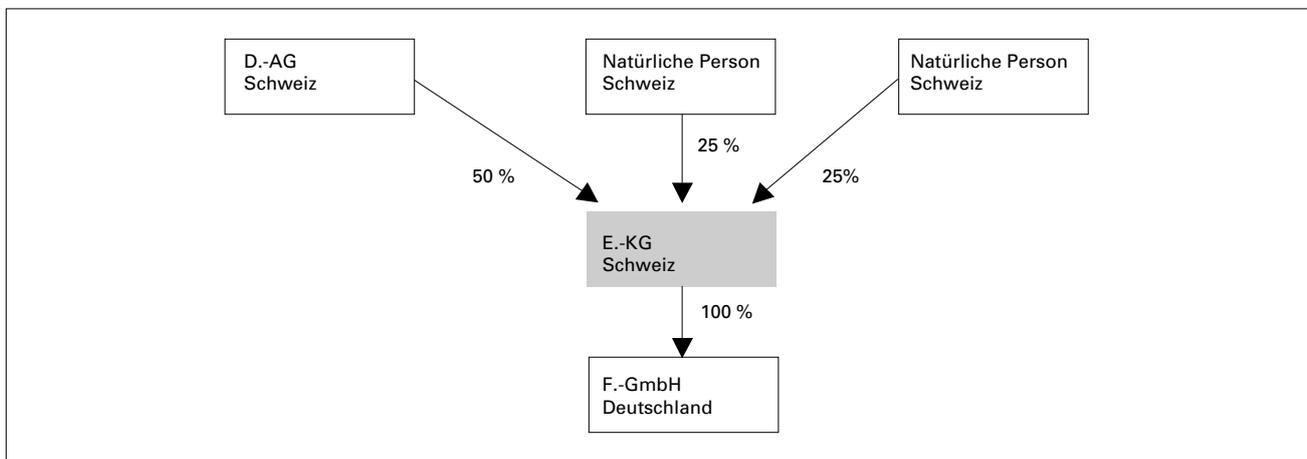
20 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 10.2 Nr. 26.

21 Vgl. KOLB, Dividendenbesteuerung im schweizerisch-deutschen Verhältnis, S. 517.

Beispiel 4



Beispiel 5

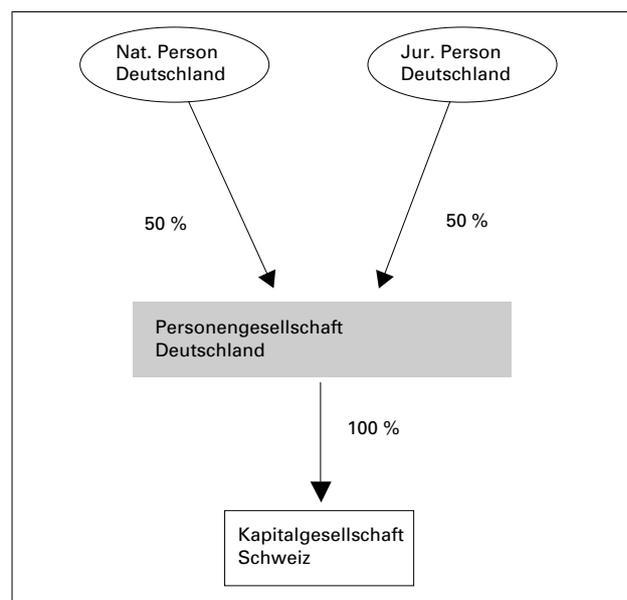


deren DBA Anwendung finden soll, hat die Eidg. Steuerverwaltung ihre Praxis vereinheitlicht. Massgebend für die Auslegung der Unmittelbarkeit iSv Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA soll nicht die zivilrechtliche, sondern die steuerliche Betrachtungsweise sein. Danach kann sich eine juristische Person, die Gesellschafter einer Personengesellschaft in einem Staat ist, welcher Personengesellschaften steuerlich als transparent behandelt, für die Verrechnungssteuer auf der Dividende, die von der Schweizer Gesellschaft an die Personengesellschaft gezahlt wird, direkt auf das DBA zwischen der Schweiz und dem Staat der juristischen Person berufen.

Die Tragweite dieser einheitlichen Praxis kann anhand der nachfolgenden Beispiele aufgezeigt werden²² (s. Beispiel 6).

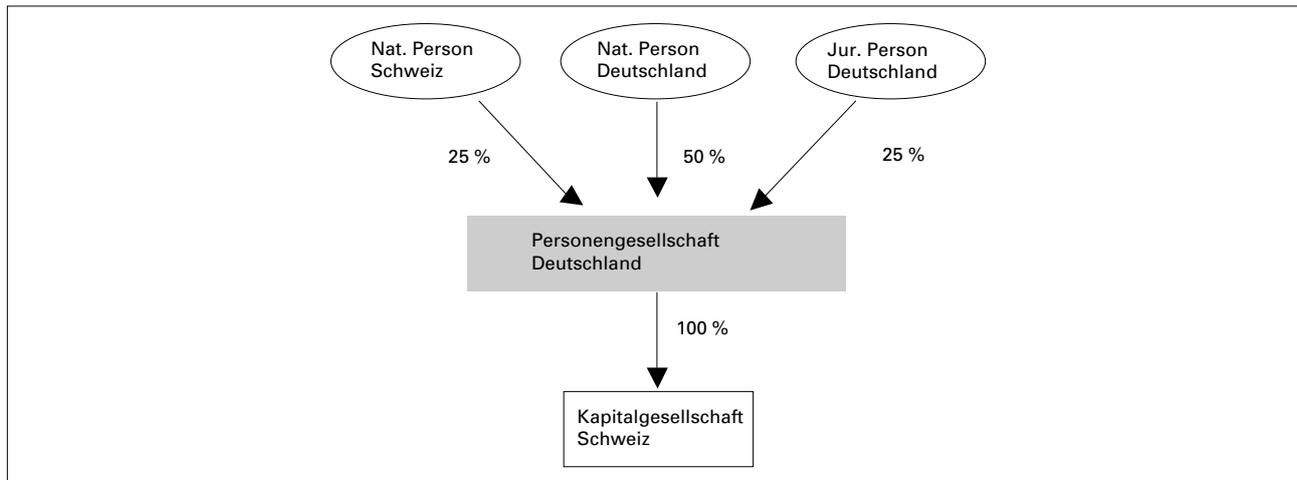
Schüttet die Schweizer Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350.

Beispiel 6



22 Die nachfolgenden Beispiele wurden weitgehend einem Arbeitspapier der ESTV entnommen, s. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 10.3 Nr. 2.

Beispiel 7



Um eine Entlastung von der Verrechnungssteuer zu erwirken, gibt es zwei Möglichkeiten:

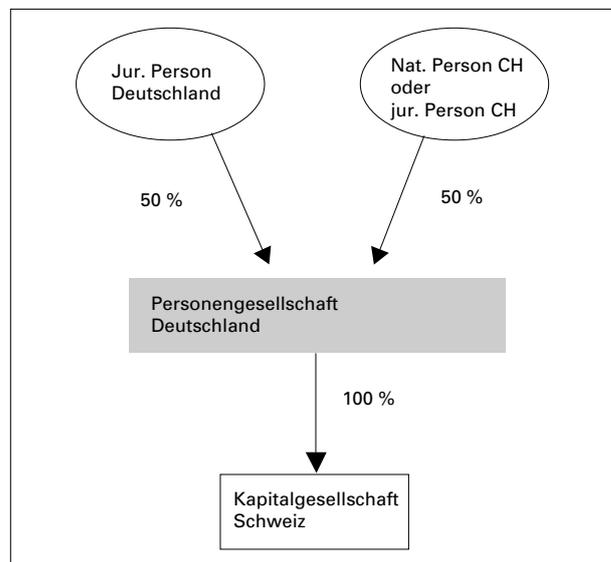
- Die Personengesellschaft kann selbst²³ mit Formular 85 einen Antrag auf Rückerstattung stellen. In diesem Fall erhält sie eine Rückerstattung von 20 %, d. h. 200. Die nicht rückforderbare Verrechnungssteuer beträgt 150.
- Eine Entlastung kann aufgrund des Protokolls zu Art. 10 Abs. 3 DBA-D auch von den Gesellschaftern beansprucht werden. Diesfalls erhält die in Deutschland ansässige natürliche Person mittels Formular 85 eine Erstattung von 20 %, d. h. 100, und die ebenfalls in Deutschland ansässige juristische Person kann eine direkte, volle Entlastung an der Quelle geltend machen. Zu diesem Zwecke reicht sie das Formular 823B ein, und die schweizerische Kapitalgesellschaft meldet schliesslich die Ausschüttung der Dividende mit Formular 108.²⁴ Insgesamt beträgt so die verbleibende Verrechnungssteuer 75.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die beiden Entlastungsmöglichkeiten nicht kombiniert werden können.

Schüttet in Beispiel 7 die schweizerische Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350. Um eine Entlastung von der Verrechnungssteuer zu erwirken, kann wie in Beispiel 6 die Personengesellschaft selbst²⁵ mit Formular 85 einen Antrag auf Rückerstattung stellen. In diesem Fall erhält sie eine Rückerstattung von 20 %, d. h. 200. Die nicht rückforderbare Verrechnungssteuer beträgt 150.

Eine Entlastung kann auch von den Gesellschaftern beansprucht werden. Diesfalls erhält die in Deutschland ansässige natürliche Person mittels Formular 85 eine Erstattung von 20 %, d. h. 100, und die in Deutschland ansässige juristische Person kann eine direkte Entlastung an der Quelle von 35 %, d. h. 87.50, geltend machen. Dem schweizerischen Gesellschafter bleibt eine Entlastung aufgrund des DBA-D versagt, da er nicht in Deutschland ansässig ist. Nach der Praxis zum Verrechnungssteuergesetz ist dem schweizerischen Gesellschafter eine

Beispiel 8

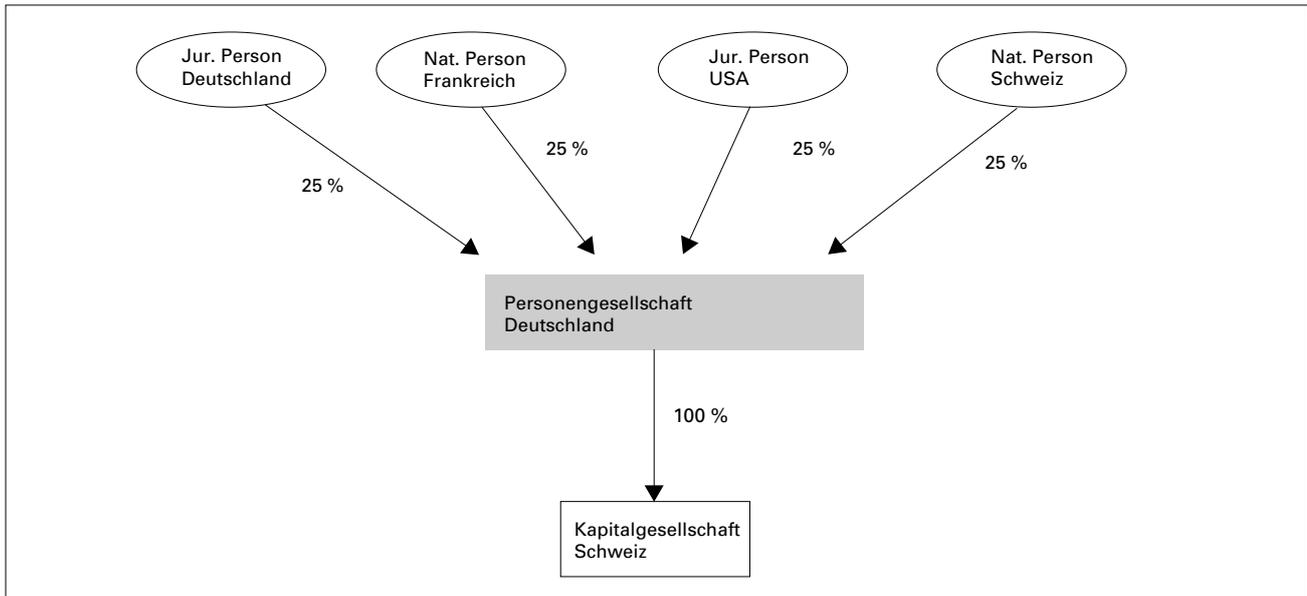


Rückerstattung auch innerstaatlich verwehrt. Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 162.50.

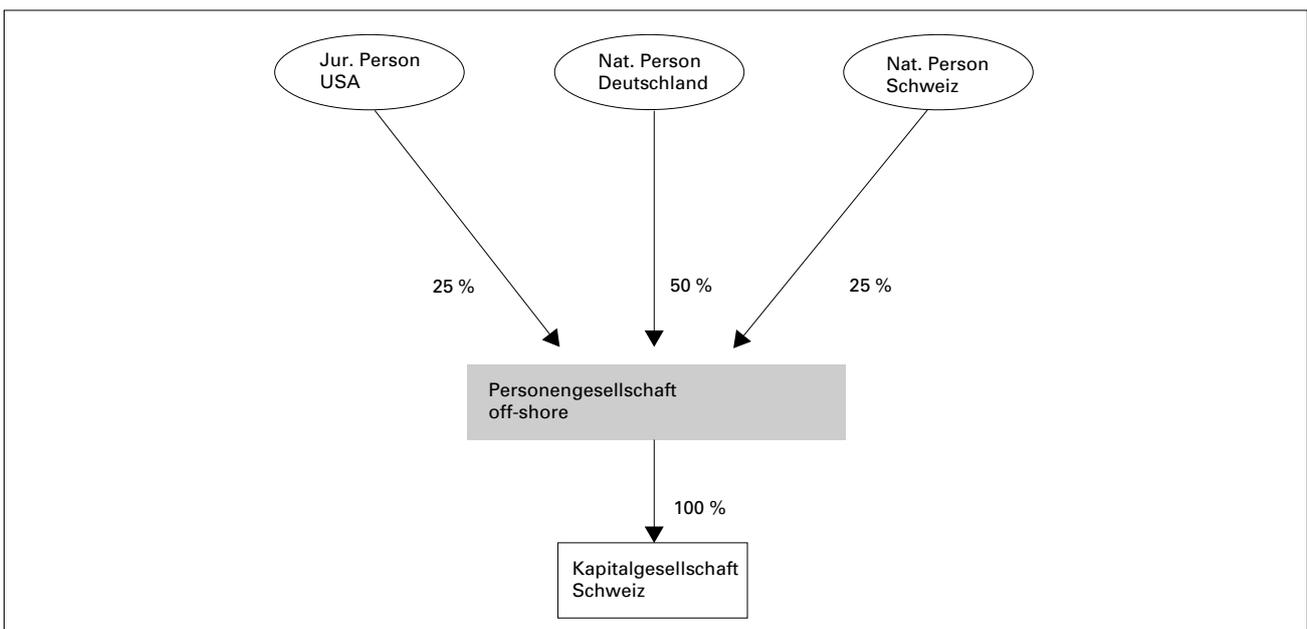
Schüttet die schweizerische Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer in Beispiel 8 350. Da weniger als drei Viertel der Gewinne der Personengesellschaft Personen zustehen, die in Deutschland ansässig sind, kann die Entlastung von der

23 Vgl. oben, Abschn. 2.2.1. Hier stehen die Gewinne der Personengesellschaft vollumfänglich Personen zu, die in Deutschland ansässig sind.
 24 Möglich wäre auch die Einreichung des Formulars 823C, das eine Entlastung aufgrund von Art. 15 ZBstA vorsieht.
 25 Drei Viertel der Gewinne der Personengesellschaft stehen Personen zu, die in Deutschland ansässig sind.

Beispiel 9



Beispiel 10



Verrechnungssteuer – im Unterschied zu den Beispielen 6 und 7 – nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von ihren Gesellschaftern beansprucht werden. Die in Deutschland ansässige juristische Person kann eine direkte Entlastung an der Quelle von 35 %, d. h. 175, geltend machen. Keine Entlastungsmöglichkeit besteht wiederum für den schweizerischen Gesellschafter.²⁶ Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 175.

Im Unterschied zu den Beispielen 6 - 8 sind in Beispiel 9 mehrere Staaten involviert. Schüttet die schweizerische Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350. Die Gesellschafter erhalten eine Entlastung von der Verrechnungssteuer nach Massgabe des DBA zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz.

Die in Deutschland ansässige juristische Person kann eine vollständige Entlastung an der Quelle, d. h. von 87.50, beanspruchen. Die in Frankreich ansässige natürliche Person hat einen Erstattungsanspruch von 20 %, d. h. 50, den sie mit Formular 83 geltend machen kann. Die in den

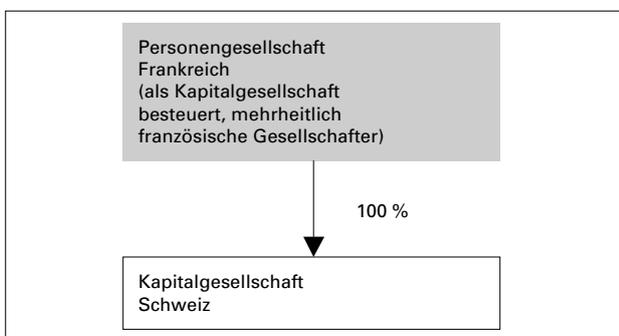
26 Vgl. Ausführungen zum Beispiel 7.

USA ansässige juristische Person erhält aufgrund des Formulars 823 eine Entlastung an der Quelle im Wege des Meldeverfahrens von 30 %, d. h. 75.27 Der schweizerische Gesellschafter kann keine Entlastung beanspruchen. Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 137.50.

Wie in Beispiel 3 ist in Beispiel 10 die Personengesellschaft in einem niedrig besteuerten Drittstaat errichtet. Anders als im erwähnten Beispiel, das die Entwicklung der Praxis aufzeigt, ist aber kein Gesellschafter im Ergebnis zu nahezu 100 % an der schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Schüttet die schweizerische Gesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350. Die in den USA ansässige Gesellschaft erhält eine Entlastung von 30 %, weil sie das Erfordernis einer Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erfüllt. Demzufolge kann sie mit Formular 823 eine Entlastung an der Quelle von 30 %, d. h. 75, beanspruchen. Die in Deutschland ansässige natürliche Person erhält eine Rückerstattung von 20 %, d. h. 100. Der schweizerische Gesellschafter kann wiederum keine Entlastung beanspruchen. Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 175.

3.3 Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft

Beispiel 11



3.3.1 Darlegung des Grundsatzes anhand von französischen Personengesellschaften

Französische Personengesellschaften unterliegen idR nicht der Körperschaftsteuer.²⁸ Ihre Gewinne werden

demzufolge bei den Gesellschaftern besteuert. Sie können jedoch dafür optieren, der unbeschränkten Steuerpflicht als Kapitalgesellschaft zu unterliegen. Unterliegt eine Personengesellschaft von Gesetzes wegen der Körperschaftsteuer oder optiert sie dafür, als Körperschaft besteuert zu werden, so wirkt sich dies in Bezug auf ihre Abkommensberechtigung wie folgt aus: Wie in Abschn. 2.2.3 aufgezeigt, gilt eine aufgrund ihres Sitzes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtige Personengesellschaft als ansässige Person im Sinne des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Davon ausgehend, dass die französische Personengesellschaft den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich hat und demnach dort unbeschränkt steuerpflichtig ist, könnte sie demzufolge das DBA-F auch dann beanspruchen, wenn Art. 4 DBA-F nicht Sonderbestimmungen für Personengesellschaften enthielte²⁹, sondern im Wortlaut Art. 4 Abs. 1 OECD-MA folgen würde. Gestützt auf Art. 11 Abs. 2 Bst. b(i) 30 kann die französische Personengesellschaft mit Formular 823B eine vollständige Entlastung von der Verrechnungssteuer beanspruchen.

3.3.2 US Limited Liability Companies – Check-the-box-Bestimmungen

Die Limited Liability Company (LLC), deren Bezeichnung wörtlich übersetzt «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» heißt, ist eine Personenvereinigung zu Gewinnzwecken mit selbständiger Rechtspersönlichkeit, welche insbesondere durch die beschränkte Haftung ihrer Mitglieder gekennzeichnet ist. Sie kann allerdings nicht mit der GmbH nach schweizerischem Recht gleichgesetzt werden, da sie ein hybrides Rechtsgebilde ist, das sowohl Züge einer Kapitalgesellschaft als auch einer

ren Namen und Adressen von der Verwaltung nicht bekannt gegeben werden.

²⁹ Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-F, vgl. oben, Abschn. 2.2.1.

³⁰ Art. 11 Abs. 2 Bst. b(ii) DBA-F setzt für den Nullsatz zusätzlich voraus, dass die die Dividenden beziehende Gesellschaft nicht überwiegend ausländisch beherrscht ist (wobei in der EU ansässige Personen in diesem Sinne nicht als Ausländer gelten) oder beide Gesellschaften an der Börse kotiert sind. Im vorliegenden Beispiel sind die Gesellschafter mehrheitlich in Frankreich ansässige Personen. Demnach wären die Voraussetzungen zur Anwendung des Nullsatzes erfüllt. Sollte der Nullsatz infolge anderer Verhältnisse aufgrund des DBA-F nicht beansprucht werden können, so wäre zu untersuchen, ob eine entsprechende Entlastung allenfalls nach Art. 15 ZBstA geltend gemacht werden könnte. Aufgrund des in Art. 15 Abs. 1 ZBstA enthaltenen Hinweises auf innerstaatliche und bilaterale Missbrauchsbestimmungen wäre allenfalls die Bestimmung des Art. 14 DBA-F zu beachten. Dagegen wäre die Bestimmung des Art. 11 Abs. 2 Bst. a (ii) DBA-F nach der hier vertretenen Auffassung unbeachtlich, da es sich bei dieser Bestimmung nicht um eine eigentliche Missbrauchsbestimmung handelt, sondern um eine Regelung zur Begrenzung der Abkommensvorteile.

²⁷ Aufgrund der am 22.12.2004 geänderten Verordnung zum DBA-US ist für die direkte Entlastung an der Quelle nicht mehr eine Beteiligung von über 50 % erforderlich, sondern es genügt die in Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-US festgelegte Beteiligungshöhe von 10 %.

²⁸ Eine Ausnahme bildet die société civile, welche der Körperschaftsteuer unterliegt. Körperschaftsteuerpflichtig ist auch der Anteil des Kommanditars einer société en commandite simple sowie bei der société en participation der Anteil der Gesellschafter, die nicht unbeschränkt haftbar sind oder de-

Personengesellschaft aufweist. Die Beliebtheit der LLC als Gesellschaftsform hat in den USA seit den neunziger Jahren stark zugenommen. Vor allem kleinere und mittlere Unternehmen, aber auch Konzernstrukturen verwenden sie. Sie bietet:

- zivilrechtliche Flexibilität bezüglich der gesellschaftsvertraglichen Gestaltung;
- beschränkte Haftung der Gesellschafter; und
- idR die steuerrechtliche Behandlung in den USA als Personengesellschaft, womit die für das amerikanische Körperschaftsteuersystem charakteristische Doppelbelastung durch Besteuerung der Gewinne auf der Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter vermieden werden kann.³¹

Nach amerikanischem Steuerrecht wird eine LLC grundsätzlich als Personengesellschaft besteuert. Nach den sog. check-the-box-Bestimmungen haben die Gesellschafter die Möglichkeit, für die LLC die Besteuerung als Körperschaft zu wählen.³²

Bezieht eine amerikanische LLC von einer schweizerischen Gesellschaft Dividenden, stellt sich die Frage, ob und inwieweit die LLC die Abkommensvorteile beanspruchen kann. Wird die LLC als Personengesellschaft besteuert, so wird eine Entlastung von der Verrechnungssteuer nach den in Abschn. 3.2.1.4 dargestellten Grundsätzen gewährt.

Hat die LLC dagegen für die Besteuerung als Kapitalgesellschaft optiert und unterliegt sie auf den schweizerischen Dividenden der Besteuerung, so gilt sie als nutzungsberechtigte Empfängerin und kann die Abkommensvorteile beanspruchen. Sofern sie über mindestens 10 % der Stimmrechte der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, hat sie nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-US Anspruch auf eine Entlastung von 30 %.

3.3.3 Organschaft

Bezieht eine ausländische Organtochtergesellschaft Dividenden aus der Schweiz, so stellt sich die Frage, ob diese für die Zwecke von Art. 10 ihr selbst oder der als Organträger dahinter stehenden Person zuzurechnen sind. Die Frage wurde im schweizerisch-österreichischen Verhältnis im ersteren Sinne beantwortet. In einer

Verständigungsvereinbarung vom 10. Dezember 1999³³ wurde festgehalten, dass Gewinnausschüttungen einer schweizerischen Kapitalgesellschaft an eine österreichische GmbH, die nach österreichischem Recht Organgesellschaft einer in Österreich ansässigen Organträgergesellschaft ist, ihr – und nicht der als Organträger dahinter stehenden Person – zuzurechnen sind, so dass nach den allgemeinen Grundsätzen Anspruch auf Entlastung von der schweizerischen Quellensteuer besteht. Diese Regelung dürfte auch im Verhältnis zu Staaten mit einem vergleichbaren Organschaftssystem Anwendung finden. Offen ist, ob die Regelung auch dann gilt, wenn der Organträger nicht eine Gesellschaft, sondern eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ist. Sollte in solchen Fällen die Organgesellschaft, welche die schweizerische Gesellschaft hält, nur deshalb dazwischengeschaltet worden sein, um für die ausländische natürliche Person oder die Personengesellschaft eine Möglichkeit zu schaffen, in den Genuss der tieferen Sockelsteuer bzw. des Nullsatzes zu gelangen, müsste die Gestaltung unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs geprüft werden.

3.3.4 Personengesellschaft als Muttergesellschaft bei DBA, die dem OECD-MA folgen

Die erwähnten Bestimmungen in den DBA-F und DBA-US über die Entlastung bei wesentlichen Beteiligungen weichen von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA ab. Nach dieser Bestimmung findet die Sockelsteuer von 5 % Anwendung, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Muss aus dieser Formulierung abgeleitet werden, dass auf Personengesellschaften als Muttergesellschaft stets die höhere Sockelsteuer Anwendung findet?

Der OECD-MK enthält keine klare Stellungnahme zu dieser Frage. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass die Vertragsstaaten Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA in ihren DBA ändern können, um auch eine Personengesellschaft, die nach dem geltenden innerstaatlichen Recht als juristische Person behandelt wird, in den Genuss des ermässigten Satzes für Muttergesellschaften kommen zu lassen. Sollte daraus abgeleitet werden können, dass der reduzierte Satz auf Personengesellschaften, die wie juristische Personen besteuert werden, keine Anwendung finden soll, so liegt darin ein Widerspruch zu der in Ziff. 10 OECD-MK zum Ausdruck gebrachten Begründung. Danach liegt der Grund für die tiefere Besteuerung von Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an die

31 SCHNITTKER, LLP und LLC: Die Haftung der Mitglieder und Manager, S. 382; DERS., LLP und LLC: Was bedeutet der Konflikt zwischen den einzelnen Jurisdiktionen in den USA für die Haftung der Mitglieder und Partner?, S. 713.

32 Dieses Optionsrecht zur Besteuerung als Körperschaft besteht seit 1997 und kann namentlich auch im Falle von general partnerships und limited partnerships ausgeübt werden. Der gewählte Status muss dann mindestens 5 Jahre beibehalten werden.

33 Vgl. ESTV, DBA-Verhandlungen mit Österreich, S. 493.

ausländische Muttergesellschaft darin, eine mehrfache Steuerbelastung zu vermeiden und die Auslandsinvestitionen zu erleichtern. Die Verwirklichung dieses Ziels hänge von der steuerlichen Behandlung der Dividenden in dem Staat ab, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist. Wird nun aber die Dividende im Staat der Muttergesellschaft bei Personengesellschaften gleich behandelt wie bei juristischen Personen, so besteht kein sachlicher Grund, der Personengesellschaft den reduzierten Satz zu verweigern.³⁴ Aus diesem Grunde wendet die ESTV die in Abschn. 3.3.1 und 3.3.2 dargestellte Praxis auch unter den DBA, die dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA folgen, an und gewährt Personengesellschaften, die wie juristische Personen besteuert werden, grundsätzlich die tiefere Sockelsteuer.

4 Schlussbemerkung

Mit der Festlegung einer einheitlichen Praxis wurde die Diskrepanz zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Betrachtungsweise zugunsten der letzteren beseitigt. Damit ist für ausländische Personengesellschaften bzw. deren Gesellschafter Rechtssicherheit geschaffen worden. Da die bestehende Kommentierung von Art. 10 Abs. 2 OECD-MA nicht zu befriedigen vermag, wäre es sehr zu begrüßen, wenn in einer künftigen Revision eine Klarstellung im Sinne dieser einheitlichen Praxis herbeigeführt werden könnte.

Literatur und Materialien

ESTV, DBA-Verhandlungen mit Österreich, ASA 68 (1999/00), S. 490 ff.

KOLB ANDREAS, Dividendenbesteuerung im schweizerisch-deutschen Verhältnis, IWB Fach 5 Schweiz Gruppe 2, S. 515 ff.

LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6, Paris 1999

OECD-MA, OECD Committee On Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005

OECD-MK, OECD Committee On Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005

SCHNITTKER HELDER, LLP und LLC: Die Haftung der Mitglieder und Manager, GmbHR 2001, S. 382 ff.

– LLP und LLC: Was bedeutet der Konflikt zwischen den einzelnen Jurisdiktionen in den USA für die Haftung der Mitglieder und Partner?, GmbHR 2001, S. 713 ff.

WALDBURGER ROBERT, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, FStR 2002, S. 34 ff.

Rechtsquellen

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Verhandlungsprot.) (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

DBA-AUS, Abkommen zwischen der Schweiz und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 28. Februar 1980), SR 0.672.915.81

DBA-CDN, Abkommen zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 5.5.1997), SR 0.672.923.21

DBA-CI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Côte d'Ivoire zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 23. November 1987), SR 0.672.928.91

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

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

DBA-EC, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Ecuador zur

34 Vgl. auch die weiterführenden Hinweise von WALDBURGER, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, S. 34 ff.

- Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 28. November 1994), SR 0.672.932.71
- DBA-EST, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Estland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 11.6.2002), SR 0.672.933.41
- DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91
- DBA-FIN, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 16. Dezember 1991), SR 0.672.934.51
- DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711
- DBA-GR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 16.6.1983), SR 0.672.937.21
- DBA-H, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 9.4.1981), SR 0.672.941.81
- DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41
- DBA-IL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 2.7.2003), SR 0.672.944.91
- DBA-IND, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 2.11.1994), SR 0.672.942.31
- DBA-IR, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Islamischen Republik Iran zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 27.10.2002), SR 0.672.943.61
- DBA-IRL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Briefwechsel) (vom 8.11.1966), SR 0.672.944.11
- DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Notenwechsel) (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31
- DBA-JA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Jamaika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 6.12.1994), SR 0.672.945.81
- DBA-KAZ, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik von Kasachstan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 21.10.1999), SR 0.672.947.01
- DBA-KWT, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Kuwait zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll und Briefwechsel) (vom 16.2.1999), SR 0.672.947.61
- DBA-LT, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Litauen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 27.5.2002), SR 0.672.951.61
- DBA-LV, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Lettland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 31.1.2002), SR 0.672.948.71

- DBA-NZ, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Neuseeland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 6.6.1980), SR 0.672.961.41
- DBA-P, Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 26.9.1974), SR 0.672.965.41
- DBA-PI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik der Philippinen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 24.6.1998), SR 0.672.964.51
- DBA-PK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Pakistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.12.1959), SR 0.672.962.31
- DBA-R, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 25.10.1993), SR 0.672.966.31
- DBA-RC, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.7.1990), SR 0.672.924.91
- DBA-RUS, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Briefwechsel) (vom 15.11.1995), SR 0.672.966.51
- DBA-S, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 7.5.1965), SR 0.672.971.41
- DBA-T, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 12.2.1996), SR 0.672.974.51
- DBA-TN, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Tunesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 10.2.1994), SR 0.672.975.81
- DBA-TT, Abkommen zwischen der Schweiz und Trinidad und Tobago zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 1.2.1973), SR 0.672.975.41
- DBA-UA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Ukraine zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 30.10.2000), SR 0.672.976.71
- DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61
- DBA-UZB, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Usbekistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 3.4.2002), SR 0.672.962.11
- DBA-VN, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Sozialistischen Republik Vietnam zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.5.1996), SR 0.672.978.91
- DBA-ZA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Südafrika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 3.7.1967), SR 0.672.911.81
- Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2.10.1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61
- ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.642.026.81

Degressive Steuersätze

Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Erwägungen

Prof. em. Dr. iur. Francis Cagianut*/Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti**

Inhalt

- 1 **Belastung des Einkommens nach neuem Recht des Kantons Obwalden und Gründe für die neue Ordnung**
- 1.1 **Belastung des Einkommens**
- 1.2 **Gründe für die neue Ordnung**
- 2 **Die rechtlichen Grundlagen für den Erlass der kantonalen Steuersätze**
- 3 **Allgemeine, verfassungsrechtlich gebotene Schranken der Besteuerung**
- 4 **Zielsetzung der revidierten Steuerordnung aus weiterer verfassungsrechtlicher Sicht**

Anhang

Quellen und Literatur

Das vorliegende Kurzgutachten wurde als Arbeitspapier für eine Diskussion im Rahmen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) verfasst. Es gibt die Meinung der beiden Autoren wieder. Die FDK selbst hat zu den Ausführungen inhaltlich keine Beschlüsse gefasst.

1 Belastung des Einkommens nach neuem Recht des Kantons Obwalden und Gründe für die neue Ordnung

1.1 Belastung des Einkommens

Massgebend ist die neue Vorschrift von Art. 38 Abs. 1 nStG OW. Danach werden für die ersten Fr. 5000 Einkommen keine Steuern erhoben. Für die nächsten Fr. 6000 ist eine einfache Steuer zum Satz von 0,9 % geschuldet. Die Progression verläuft stufenweise weiter bis zu einem Einkommen von Fr. 300 000, wo der Steuersatz für die letzte Stufe 2,35 % mit einer einfachen Steuer von rund 2,2 % erreicht. Danach sinkt die Belastungskurve degressiv ab bis zu einem Einkommen von Fr. 1 000 000, einem Steuersatz von 1,6 % auf der letzten Stufe von Fr. 400 000 und einer Steuerbelastung von 1,67 %. Von da an verläuft die Belastungskurve praktisch proportional (s. Grafik 1 im Anhang).

1.2 Gründe für die neue Ordnung

Mit dem Erlass des neuen Tarifs zur Einkommenssteuer beabsichtigt der Kanton Obwalden, steuerliche Anreize zu schaffen, die im Rahmen eines Gesamtkonzeptes dem Kanton eine bessere Attraktivität verleihen und seine Konkurrenzfähigkeit verbessern sollen. Das neue Steuergesetz soll hierfür – neben anderen Massnahmen – ein Mittel sein. Neben einer degressiven Gestaltung der Steuersätze für hohe Einkommen verfolgt die neue Steuerordnung auch den Zweck, die unteren und mittleren Einkommen zu entlasten. Für Einkommen von Fr. 0 bis Fr. 50 000 ist eine Senkung der Steuerlast von durchschnittlich 5 %, für Einkommen von Fr. 50 000 bis Fr. 300 000 eine solche von durchschnittlich 4 % vorge-

* Ehem. Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen.

** Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen, Leiter der Koordinations- und Beratungsstelle der Finanzdirektorenkonferenz.

sehen, und ab Einkommen von Fr. 300 000 soll eine Minderung der Steuerlast von 5 % und mehr erfolgen.¹

Zum besseren Verständnis der steuerlichen Massnahme wird in der Botschaft auf die unbefriedigende Lage des Kantons im steuerlichen Bereich hingewiesen. Die finanziellen Kennzahlen zeigten kein gutes Bild. Das ergebe sich schon im Vergleich mit den Nachbarkantonen. So sei z. B. die Finanzkraft des Kantons Obwalden in den Jahren 1997 bis 2003 von 40 auf 35 Punkte gesunken. Im Vergleich dazu habe der Nachbarkanton Nidwalden seine Finanzkraft im gleichen Zeitraum von 106 auf 125 Punkte verbessert. In den Jahren 2003 bis 2004 habe die Steigerung der Steuererträge im Kanton Obwalden lediglich 2,5 % betragen, eine Zunahme, die nur leicht über der Teuerung liege.

Obwohl die kantonale Steuerbelastung für mittlere und hohe Einkommen im gesamtschweizerischen Durchschnitt liege, wirke sich der Steuerwettbewerb im Raum Zentralschweiz besonders negativ aus. Die Spitzenplätze hinsichtlich der Steuerbelastung für natürliche und juristische Personen würden von den Kantonen Zug, Schwyz und Nidwalden belegt. Obwalden könne hier nicht mithalten. Es zeige sich, dass zunehmend Steuerpflichtige, vorab im Bereich des Mittelstandes, aus dem Kanton wegzögen. Auch bei der Anzahl von Personen mit einem steuerbaren Einkommen über Fr. 300 000 bestehe eine sinkende Tendenz. Ohne eine bessere Steuerstrategie verliere Obwalden ständig an Steuersubstrat, und das bei einem für den Kanton wichtigen Standortfaktor.²

Die Einschätzung der kantonalen Finanzlage, wie sie in der Botschaft dargelegt wird, wird vom Index der steuerlichen Einkommensbelastung für das Jahr 2004 erhärtet. Bei einem schweizerischen Gesamtindex von 100 Punkten nimmt der Kanton Obwalden mit 158,3 Punkten den letzten Rang im interkantonalen Vergleich ein.³ Ein gleichartiges Bild bietet der Vergleich der Finanzkraft 2004/2005 unter den Kantonen. Obwalden nimmt hier, zusammen mit dem Kanton Wallis, bei einer Kennzahl von 30 Punkten den letzten Platz ein.⁴

2 Die rechtlichen Grundlagen für den Erlass der kantonalen Steuersätze

Die Kompetenz der Kantone zum Erlass von Steuersätzen für die Einkommenssteuer ergibt sich aus der kanto-

nen Souveränität, die in Art. 3 BV festgeschrieben wird. Darnach sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist.

Mit dem Steuerrecht der Kantone befasst sich die Bundesverfassung im Bereich der Steuerharmonisierung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden in Art. 129 BV. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung erstreckt sich die Harmonisierung auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuer. Anlass für die Harmonisierung war das Bestreben, die sachliche Vielfalt der kantonalen Steuerordnungen einander anzugleichen, unter Einbezug der direkten Steuern des Bundes. Die Harmonisierung sollte der Transparenz des schweizerischen Steuerrechtes sowie der Vereinfachung der Steuerveranlagungen dienen. Vorbehalten blieb dabei den Kantonen insbesondere die Festsetzung der Steuertarife und Steuersätze im Rahmen ihrer Steuerhoheit (Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV).⁵ Somit steht dem kantonalen Steuergesetzgeber im Bereich der direkten Steuern eine verfassungsrechtlich garantierte Tarifautonomie zu. Das Bundesverfassungsrecht nimmt die Bestimmungen der Kantone über die Steuerbelastung bei den direkten Steuern ausdrücklich von einer interkantonalen Angleichung aus und gewährt den Kantonen einen entsprechenden Freiraum.⁶

Diese Tarifautonomie ist für die Kantone unerlässlich. Sie ist ein wesentlicher Teil der Finanzautonomie und Voraussetzung für den Bestand der Kantone als Elemente einer föderalen Struktur der Schweiz. Ein Kanton, der sich als souveräner Einzelstaat behaupten will, kann und darf auf die Tarifautonomie nicht verzichten, ohne eine Einbusse seiner Souveränität zu erleiden. Für ein dem Bundesstaat zugehöriges Staatswesen ist die Tarifautonomie Voraussetzung zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben. In Sachbereichen, deren Regelung in die kantonale Zuständigkeit fällt, muss der Souverän auch über die Beschaffung der erforderlichen Mittel bestimmen können. Ansonsten lebt er in Abhängigkeit vom übergeordneten Staat und sinkt auf den Status eines Verwaltungsbezirkes ab. Das trifft insbesondere für die föderalistisch organisierte Schweiz zu. Bezeichnend ist es denn auch, wenn man auf die Entstehungsgeschichte der Steuerharmonisierung zurückblickt, dass es die Kantone bzw. die FDK war, welche die Initiative zur Schaffung eines Bundesgesetzes zur Steuerharmonisierung seinerzeit ergriffen hat, unter anderem auch mit dem Ziel, sich in der Tarifgestaltung einen Freiraum zu sichern. Die Schaffung der verfassungsrechtlichen Grundlage für den Er-

1 Vgl. BOTSCHAFT, S. 1.

2 Vgl. BOTSCHAFT, S. 8 ff.

3 S. ESTV (Hrsg.), Steuerbelastung in der Schweiz, S. 61.

4 S. FDK-Informationen, November 2005, S. 8.

5 Vgl. auch REICH, StHG Art. 1 N 1.

6 VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen.

lass des Harmonisierungsrechts in Art. 42^{quinquies} der alten Bundesverfassung, heute praktisch unverändert in Art. 129 BV übernommen, erfolgte ebenso aufgrund von Vorschlägen, die von der FDK ausgearbeitet worden waren. Der Bund ist auch nach dem Subsidiaritätsprinzip gehalten, eine föderative Rahmengesetzgebung zur Steuerharmonisierung zu erlassen, wobei die Kantone aus eigener Kompetenz – unter Beachtung der Grundsätze des Rahmengesetzes – die Angleichung ihrer Steuerordnung zu schaffen haben und dabei über die Tarifautonomie verfügen können.⁷

Der Kanton Obwalden hat demnach zu Recht seine Kompetenz zum Erlass von Steuersätzen für die Einkommenssteuer beansprucht. Harmonisierungsrechtlich liegt somit keine Gesetzeswidrigkeit vor. Offen aber bleibt die Frage, ob er im neuen, revidierten Steuergesetz Vorschriften erlassen hat, die den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung in Art. 127 BV entsprechen.

3 Allgemeine, verfassungsrechtlich gebotene Schranken der Besteuerung

Der Bund hat mit dem Erlass von Art. 129 BV und dem Vorbehalt der kantonalen Tarifautonomie iSv Abs. 2 Satz 2 der zitierten Verfassungsnorm den Steuerwettbewerb bezüglich der kantonalen Steuersätze bewusst bejaht und damit auch erhebliche Belastungsdifferenzen unter den Kantonen in Kauf genommen.⁸ Darauf kann sich der kantonale Steuergesetzgeber berufen. Daneben enthält die BV Grundsätze der Besteuerung in Art. 127 Abs. 2, die beim Erlass neuer kantonalen Steuerordnungen zu beachten sind. Es sind dies die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Die Allgemeinheit der Besteuerung verlangt die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach der gleichen gesetzlichen Ordnung und verbietet Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht. Die Gleichmässigkeit der Besteuerung bedeutet eine gleiche Belastung der Steuerpflichtigen in gleichen Verhältnissen. Der Gleichheitssatz ist das oberste Prinzip der Rechtsordnung und gilt daher auch für jegliche Steuerordnung. Die Anwendung des Gleichheitssatzes im Bereich der Steuern gewährleistet die Steuergerechtigkeit.⁹

Vorab im Einkommenssteuerrecht leitet sich daraus – im Sinne einer Konkretisierung des Gleichheitssatzes – der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab. Dieser fordert, dass sich die Steuerlast nach den finanziellen Mitteln der Steuerpflichtigen richtet.¹⁰ In der nachfolgenden rechtlichen Würdigung von Art. 38 Abs. 1 nStG OW ist insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip von Bedeutung.

Dieses Prinzip geht davon aus, dass – wie oben vermerkt – alle Steuerpflichtigen in gleichen finanziellen Verhältnissen das gleiche Opfer erbringen sollen. Mehrbelastungen gegenüber anderen Steuerpflichtigen sind demnach bei gleichen Verhältnissen unzulässig. Für das Einkommenssteuerrecht bedeutet das überdies, dass die Mehrbelastung bei steigendem Einkommen höher sein muss gegenüber Steuerpflichtigen mit tieferem Einkommen. Der Tarif für die Einkommenssteuer hat mithin progressiv zu sein.¹¹

Das Bundesgericht hat indessen in seiner Rechtsprechung betont, dass dem kantonalen Gesetzgeber bei der Verwirklichung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine erhebliche Gestaltungsfreiheit zugestanden werden muss. Einerseits handle es sich dabei in weitem Mass um politische Wertungen, sodann aber auch um eine Vielzahl von zu regelnden Verhältnissen, weshalb eine völlige Gleichstellung nicht erreicht werden könne. Stets müssten zudem gleichzeitig verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen im Auge behalten werden, um nicht eine Gruppe zu Lasten einer andern über Gebühr steuerlich zu belasten. Der kantonale Gesetzgeber laufe daher stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen wolle.¹² Wörtlich führt das Bundesgericht aus:

«Dazu kommt, dass die Vergleichbarkeit der Sachverhalte beschränkt ist. Eine Besteuerung nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss sich an den dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach seinen persönlichen Verhältnissen richten (BGE 99 Ia 638, S. 652 f.). Es lässt sich indessen nicht ziffernmässig genau bestimmen, um wie viel sich die Steuer erhöhen muss, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steigt. Sozial- und finanzpolitische Erwägungen entscheiden letztlich über diese Frage.

Am ehesten ist die Vergleichbarkeit in horizontaler Richtung gegeben, das heisst zwischen verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen (...) der gleichen Einkommensklasse. Doch ist auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt (BGE 118 Ia, S. 3; 110 Ia 7,

7 Vgl. dazu REICH, StHG Art. 1 N 13.

8 BEHNISCH, BV Art. 129 N 26.

9 Vgl. REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 171 f.

10 Vgl. REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 173; vgl. dazu auch HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 71 ff.

11 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 173.

12 BGE 120 Ia 329 E 3, S. 333, mit Hinweis auf BGE 118 Ia 1, S. 4 E 3c.

S. 14 f.; ASA 60, S. 283 E. 2b). Dazu kommen Vorteile (...), die sich nicht quantifizieren, das heisst in Zahlen ausdrücken lassen. Bei der Überprüfung der vom kantonalen Steuergesetzgeber getroffenen – unvermeidlich nicht vollkommenen – Regelung muss sich der Verfassungsrichter daher eine gewisse Zurückhaltung auferlegen» (BGE 120 Ia 329 E 3, S. 333 f.).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung genügt es sodann, «wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt».¹³ Eine Schranke setzt das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung namentlich auch dort, wo besteuert würde, ohne dass wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vorliegt, oder wo die Besteuerung die vorhandene Leistungsfähigkeit geradezu zerstören würde.¹⁴ So gewährt das Leistungsfähigkeitsprinzip auch Schutz vor exzessiver Besteuerung.¹⁵

Massstab der Steuerbelastung bildet nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wie erwähnt, die subjektive Fähigkeit der Steuerpflichtigen, die Staatsausgaben zu berrappen: «Alle Individuen sollen durch die Steuerlast gleich schwer getroffen werden, das gleiche Opfer bringen. Dieses opfertheoretische Verständnis des Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung führte zwangsläufig zur progressiven Ausgestaltung des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs, aber auch zur möglichst breiten Erfassung aller Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit».¹⁶ Diese Forderung nach einem progressiven Einkommenssteuertarif kann indessen nicht absolut verstanden werden. So kennt jeder progressiv ausgestaltete Einkommenssteuertarif eine Maximalprogression, weil die unbeschränkte Weiterführung der Progression zur konfiskatorischen Besteuerung führen würde. Daneben gibt es auch aus steuerrechtlicher Sicht zulässige Überlegungen zu einem Einheitssteuersatz (flat rate tax). Ein Einheitssteuersatz auf Einkommen sieht eine proportionale Steuer auf alle von natürlichen Personen erwirtschafteten Einkommen vor. Zwar geht die Verteilungswirkung eines Einheitssteuersatzes zu Lasten unterer Einkommensklassen. Ein Einheitssteuersatz mit einem Freibetrag führt indessen zu einer indirekten Progression und kann daher verteilungspolitischen Anliegen sehr wohl Rechnung tragen, ohne die Nachteile steigender marginaler Steuersätze bei einem progressiven Tarif in Kauf nehmen zu müssen.¹⁷ Mit andern Worten lässt auch der opfertheoretische Ansatz der

progressiven Ausgestaltung des Einkommenssteuertarifs offen, wie die Progression auszugestalten ist – direkt oder indirekt –, wo die maximale Progressionsstufe festzusetzen ist und ob – je nach Ausgestaltung – nicht auch eine proportionale Besteuerung zulässig sein kann. Derartige Systeme können ebenfalls dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen und stehen daher nicht im Widerspruch mit Art. 127 Abs. 2 Satz 2 BV.

Eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt bei jedem denkbaren System ohne Zweifel dann vor, wenn die für Einkommen geltenden Belastungskurven zunächst progressiv ansteigen und hernach von einem bestimmten Einkommen an degressiv verlaufen, mit dem Ergebnis, dass Bezüger höherer Einkommen tatsächlich weniger Steuern bezahlen als Bezüger tieferer Einkommen. Dies ist bei der Belastungskurve für steuerbare Einkommen nach dem revidierten Obwaldner Steuergesetz zwar nicht der Fall. Der beigefügten Steuerbelastungstabelle (s. Tabelle im Anhang) ist zu entnehmen, dass die Belastungskurve bis zu einem Einkommen von Fr. 300 000 ansteigt und progressiv verläuft und dann für höhere Einkommen degressiv wird und abfällt. Entsprechend ist die Belastung der Einkommen in Prozenten des steuerbaren Einkommens. Diese wächst von 0,45 % für ein Einkommen von Fr. 10 000 auf 2,17 % bei Fr. 300 000 an, um dann degressiv zu verlaufen und ab Fr. 1 000 000 Einkommen auf rund 1,7 % stehen zu bleiben und proportional weiterzugehen. Auch wenn der dargelegte Tarif insofern nicht offensichtlich verfassungswidrig ist, als zusätzliches Einkommen auch zusätzliche Steuern generiert, weckt er unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dennoch Bedenken. Wie erwähnt nimmt die subjektive Leistungsfähigkeit zur Steuerzahlung mit steigenden Einkommen progressiv zu.¹⁸ Um dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit zu entsprechen, muss sich die Mehrbelastung bei steigendem Einkommen kontinuierlich entwickeln, d. h., die Progressionskurve darf weder «Sprünge» noch «Knicke» enthalten, sondern muss in einer gleichmässigen Kurve verlaufen.¹⁹ Der neue Obwaldner Tarif verletzt dieses Prinzip und weckt daher unter dem Gesichtspunkt von Art. 127 Abs. 2 BV Bedenken.

13 BGE 126 I 79 mit Hinweis auf BGE 124 I 197.

14 HÖHN, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, S. 250.

15 VALLENDER/WIEDERKEHR, BV Art. 127 N 19 f.

16 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 173 mit Hinweisen.

17 Vgl. auch KEUSCHNIGG, Öffentliche Finanzen: Einnahmenpolitik, S. 39 ff.

18 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 14 f.

19 HÖHN, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, S. 249.

4 Zielsetzung der revidierten Steuerordnung aus weiterer verfassungsrechtlicher Sicht

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob die mit der Gesetzesrevision in Obwalden verbundenen Ziele allenfalls eine Ausnahme vom Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen.

Vorab ist festzuhalten, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Gestaltung der Steuerordnung eine zentrale Stellung zukommt. Erblickt man in diesem die Umsetzung des Gleichheitsprinzips im Steuerbereich, so wird die Bedeutung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit evident. So kommt es wohl nicht von ungefähr, dass in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bereits lange Zeit vor der Festschreibung des Prinzips in der Bundesverfassung aus dem Grundsatz der Rechtsgleichheit das Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet wurde und hierauf zahlreiche Entscheide gefällt wurden. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat wiederholt in ihrer Spruchpraxis erklärt, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel an den Finanzbedarf des Gemeinwezens beizutragen hätten.²⁰ Werden höhere Einkommen entlastet, statt zu einer angemessenen Belastung nach Massgabe ihrer verfügbaren Mittel verpflichtet zu werden, so ist eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV nicht von der Hand zu weisen.

Die Botschaft zum revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden macht nun geltend, dessen Finanzlage zwingt zu einer Entlastung höherer Einkommen, um den Wegzug potenter Steuerpflichtiger zu bremsen und das zur Verbesserung der Wirtschaftslage erforderliche Steuersubstrat zu beschaffen. Es fragt sich somit, ob dieser Regelungszweck dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorangestellt und von ihm abgewichen werden darf. Bei Massnahmen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip ausser Acht lassen, ist zunächst die Massnahme selbst zu gewichten. Handelt es sich um steuerliche Regelungen von besonderem Einfluss, indem sie eine Vielzahl von Steuerpflichtigen treffen und einen zentralen Lebensbereich zum Gegenstand haben, so ist ein Abweichen vom vorgenannten Besteuerungsgrundsatz nur dann zulässig, wenn die Förderungsmassnahme besonders ins Gewicht fällt. Dem Regelungszweck der Massnahme muss ein der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich gleicher Rang beigemessen werden können. Die Massnahme muss als solche zur Erreichung des angestrebten Zieles notwendig und geeignet sein.²¹

Ob das mit dem neuen Obwaldner Steuergesetz angestrebte Förderungsziel aufgrund der konkreten Ausgestaltung der Progressionskurve als mit dem Gleichheitsgebot verfassungsrechtlich gleichrangig angesehen werden kann, ist höchst fraglich. Es ist hierzu einmal anzumerken, dass die vorgesehene steuerliche Massnahme eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betrifft, nämlich alle Steuerzahler, die eine unverhältnismässige Steuerlast zu tragen haben, indem die tieferen und mittleren Einkommen eine im Verhältnis zu hohen Einkommen rechtsgleiche Steuerlast erbringen müssen. Sodann ist zu beachten, dass die Standortwahl, welche potenten Steuerpflichtigen Vorteile bietet, nicht allein von der fiskalischen Belastung ihrer Einkünfte abhängt. Der Standortvorteil ist ein Faktor für die Standortwahl; daneben gibt es noch etliche andere Gesichtspunkte bei der Standortwahl zu beachten, wie z. B. die Eigentumsordnung, die Verfügbarkeit von Bauland, die Verkehrsverhältnisse, die staatlichen Dienste und wohl auch allfällige nachbarliche Verhältnisse.²² Der steuerliche Anreiz zur Wohnsitznahme im Kanton vermag nur teilweise die Wahl des Standortes im Kanton Obwalden positiv zu beeinflussen und kann verfassungsrechtlich kaum auf die gleiche Stufe gestellt werden wie eine Ausgestaltung der Steuersätze nach den Regeln der Rechtsgleichheit. Aus diesem Grund erscheinen die Steuersätze gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG OW auch unter diesem Gesichtspunkt verfassungsrechtlich bedenklich und nicht als zulässige Ausnahme von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Das Fazit dieser Ausführungen bedeutet indessen in keiner Weise ein Verbot von steuerlichem Wettbewerb unter den Kantonen. Der den Kantonen eingeräumte Freiraum zur Tarifgestaltung ist für einen souveränen Kanton unabdingbar.²³ Der Kanton muss die Möglichkeit haben, die für die Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben benötigten Finanzmittel aus eigener Kompetenz zu beschaffen und dabei die im Kanton bestehenden Bedürfnisse und die spezifisch für ihn geltende Wirtschaftslage zu berücksichtigen. Deshalb wären zentral festgelegte Steuersätze das Ende einer föderalistischen Staatsstruktur. Über die Beschaffung des erforderlichen Steuersubstrates könnte nicht mehr mit der für eine Demokratie erforderlichen Bürgernähe befunden werden, die Einflussnahme des Steuerzahlers an Ort wäre wesentlich eingeschränkt und die Kontrolle des Finanzgebarens den im Kanton ansässigen Bürgern in wesentlichem Masse entzogen.²⁴

20 Vgl. VALLENDER/WIEDERKEHR, BV Art. 127 N 16.

21 Vgl. HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, S. 131 f.

22 Vgl. dazu FREY, Steuerwettbewerb oder Steuerharmonisierung?, S. 114.

23 S. dazu die Ausführungen in Abschn. 2.

24 Vgl. STALDER/CAVELTI, Das Bandbreitenmodell der materiellen Steuerharmonisierung, S. 149 ff.

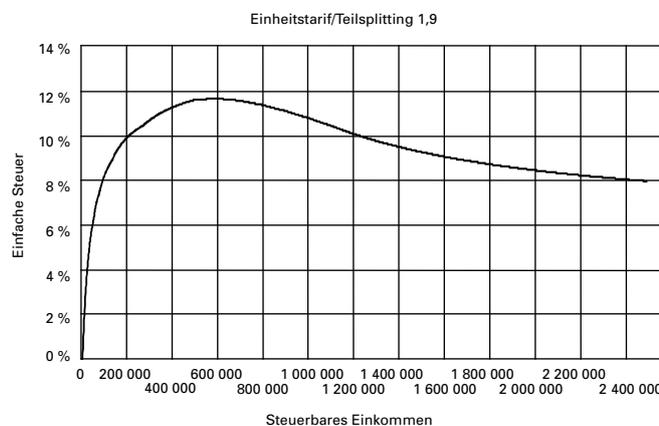
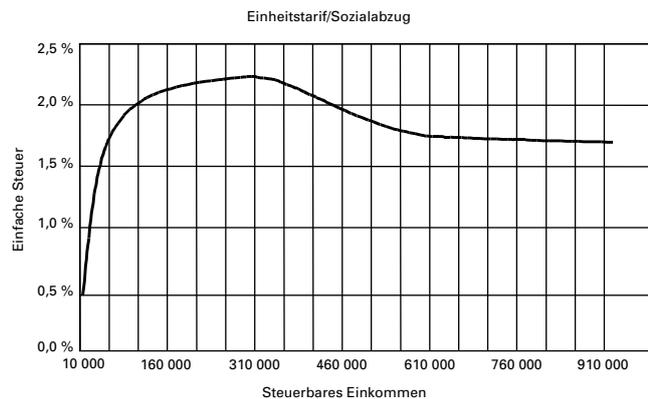
Anhang

Tabelle: Steuerbelastung des Einkommens gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG OW (einfache Steuer)

Steuerbares Einkommen	Belastung in Franken	Belastung in %
5 000	0	0,00
10 000	45	0,45
20 000	183	0,92
30 000	385	1,28
50 000	837	1,67
100 000	2 002	2,00
200 000	4 352	2,18
300 000	6 702	2,23
500 000	9 382	1,88
1 000 000	16 882	1,69
2 000 000	33 382	1,67

Grafik 1: Einkommenssteuerbelastung gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG OW (einfache Steuer)

Grafik 2: Einkommenssteuerbelastung gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG SH (einfache Steuer)



Quellen und Literatur

BEHNISCH URS R., Art. 129 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002

BOTSCHAFT, Botschaft des Regierungsrates zur Teilrevision des Steuergesetzes auf den 1. Januar 2006, Sarnen, 5. Juli 2005

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18. April 1999), SR 101

ESTV (Hrsg.), Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte und Kantonziffern 2004, Neuenburg 2005

FDK-Informationen, November 2005

FREY RENÉ L., Steuerwettbewerb oder Steuerharmonisierung?, Der Schweizerische Föderalismus aus ökonomischer Sicht, in: Föderalismus – zukunfts-tauglich?!, Zürich 2005, S. 108 ff.

HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, FS Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart 1989, S. 125

– Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBl 80 (1979), S. 241 ff.

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

KEUSCHNIGG CHRISTIAN, Öffentliche Finanzen: Einnahmenpolitik, Tübingen 2005

REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, S. 171 ff.

– Art. 1 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002

– Das Leistungsfähigkeitsprinzip, ASA 53 (1984/1985), S. 5 ff.

– Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: FS Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, S. 97 ff.

STALDER KURT/CAVELTI ULRICH, Das Bandbreitenmodell der materiellen Steuerharmonisierung, FSr 2003, S. 249 ff.

VALLENDER KLAUS A., Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, ASA 61 (1992/1993), S. 263 ff.

VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Art. 127 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002

Gesetzgebungs-Agenda 2006/2

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	Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Art. 6 EMRK verstossen
1.4	Totalrevision der Mehrwertsteuer
2	Kantone
2.1	Aargau
2.2	Appenzell Ausserrhoden
2.3	Appenzell Innerrhoden
2.4	Basel-Landschaft
2.5	Basel-Stadt
2.6	Glarus
2.7	Graubünden
2.8	Luzern
2.9	Nidwalden
2.10	St.Gallen
2.11	Schwyz
2.12	Uri
2.13	Zug
2.14	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 22.6.2005 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.²

Die Vorlage wird gegenwärtig vom Ständerat als Erstrat beraten. In einem ersten Schritt hat dieser in der Erkenntnis, dass einerseits die Beratung des gesamten Unternehmenssteuerreformgesetzes aufgrund dessen Umfangs und der hohen Komplexität einige Zeit in Anspruch nehmen wird, andererseits bezüglich der Bestimmungen über die indirekte Teilliquidation und die Transponierung ein dringender Regelungsbedarf besteht, diese auf Antrag seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) von der Vorlage abgetrennt und in einen gesonderten Erlass gefasst. Das entsprechende Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung hat der Ständerat in der Frühjahrssession 2006 beraten und verabschiedet. Nach seinen Beschlüssen soll der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person dann als *indirekte Teilliquidation* besteuert werden, wenn innert 5 Jahren nach dem Verkauf unter

* 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 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 1.1, FStR 2005, 305.

Mitwirkung des Verkäufers nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden war. Mitwirkung des Verkäufers soll dann vorliegen, wenn dieser weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Kaufpreisfinanzierung Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Der Erlös aus der Übertragung von Beteiligungsrechten aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person soll dann als *Transponierung* besteuert werden, wenn der Veräusserer nach der Übertragung zu mindestens 50 % am Grund- oder Stammkapital der Käuferfirma beteiligt ist. Die Besteuerung soll indessen auf die Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beschränkt bleiben. In diesem Sinne werden sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) angepasst. Das Inkrafttreten des neuen Bundesgesetzes soll vom Bundesrat bestimmt werden. Indessen besteht die erklärte Absicht, dass es auf 1.1.2007 in Kraft gesetzt wird, sofern kein Referendum ergriffen wird. Den Kantonen wird eine Frist von einem Jahr eingeräumt, um ihre Gesetzgebung dem neuen Bundesgesetz anzupassen.

1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung, die mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16.5.2004 neu angegangen werden muss, misst der Bundesrat ebenso grosse Bedeutung zu wie der anstehenden Unternehmenssteuerreform II.³ 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, hatte der Bundesrat am 29.9.2005 eine Vorlage zu Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung in die Vernehmlassung gegeben.⁴ Ziel dieser Vorlage war es, in einem ersten Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerhepaare gegenüber den gleichsitierten Konkubinatspaaren im Recht der direkten Bundessteuer möglichst schnell zu mildern. In einem zweiten Schritt sollten dann der Systemscheid zwischen Individual-Besteuerung und Splitting gefällt und die übrigen Mängel in der Familienbesteuerung behoben werden.

Die anvisierte Sofortmassnahme sollte über eine Neugestaltung und massive Erhöhung des bestehenden Zweiverdienerabzugs erreicht werden. Konkret schlug 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 sollte als Minimalansatz beibehalten werden. Diese Massnahme hätte Mindererträge für den Bund von Fr. 750 Mio. zur Folge gehabt. Diese sollten einerseits durch die Reduktion von Ausgaben und andererseits durch Mehreinnahmen aufgefangen werden. Letztere sollten über eine Erhöhung des Steuertarifs für Alleinstehende ab der Einkommenshöhe erzielt werden, ab welcher bisher die Schlechterstellung der Zweiverdienerhepaare einsetzte. Die Vernehmlassung, die bis Ende Dezember 2005 dauerte, brachte als Ergebnis, dass eine überwiegende Mehrheit den Handlungsbedarf bei der Heiratsstrafe zwar bejaht, dass aber die unterbreitete Lösung stark kritisiert wird. Keine Zustimmung fanden insbesondere die für die Gegenfinanzierung vorgesehene Tarifierhöhung bei den Alleinstehenden sowie die fehlende Entlastung der Rentner-Ehepaare. Kritisiert wurde sodann, dass neu eine Ungleichbehandlung von Ein- und Zweiverdienerhepaaren geschaffen würde, die ihrerseits Fragen der Verfassungskonformität aufwirft.

Um diesen Bedenken Rechnung zu tragen, hat sich der Bundesrat in der Zwischenzeit auf ein angepasstes Modell festgelegt. Neben einer nur mässigen Erhöhung des Zweiverdienerabzugs soll zusätzlich ein Verheiratetenabzug von der Bemessungsgrundlage für alle Ehepaare eingeführt werden. Mit diesem Vorschlag will der Bundesrat sowohl die Anliegen jener, welche die Heiratsstrafe von Zweiverdienerhepaaren mildern wollen, wie auch die Anliegen jener, die auf massvolle Belastungsdifferenzen zwischen Ein- und Zweiverdienerhaushalten Wert legen, gleichermaßen Rechnung tragen. Konkret hat sich der Bundesrat auf eine so genannte Kombi-Lösung festgelegt, die sich bei der direkten Bundessteuer aus der Erhöhung des Zweiverdienerabzugs in Höhe von 50 % des Zweitverdienstes bis max. Fr. 12 500 und einem neuen Verheiratetenabzug von Fr. 2500 zusammensetzt. Diese Lösung führt auf Stufe Bund zu Mindereinnahmen von Fr. 500 Mio., die gegenfinanziert werden müssen.

Botschaft und Gesetzesentwurf sollen noch vor der Sommersession der eidg. Räte vom Bundesrat verabschiedet werden. Die Inkraftsetzung der Sofortmassnahme ist auf den 1.1.2008 vorgesehen. In einem zweiten Schritt soll sodann eine umfassende Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung an die Hand genommen werden. Noch im laufenden Jahr soll die entsprechende Vorlage zuhanden des Parlamentes vorgelegt werden, damit dieses im

3 S. Abschn. 1.1, oben.

4 S. www.estv.admin.ch/data/d/pdf/vernehmlassung/050905_vernehmlassungsvorlage.pdf.

Bereich der Familienbesteuerung einen Grundsatzentscheid über Individualbesteuerung oder gemeinsame Besteuerung fällen kann.

1.3 Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Art. 6 EMRK verstossen

Am 25.3.2002 hatte der Kanton Jura unter Bezugnahme auf ein Urteil des Europäischen Menschenrechtsgerichtshofes vom 3.5.2001, ergangen gegen die Schweiz, eine Standesinitiative mit dem Begehren eingereicht, alle Bestimmungen im Bundessteuerrecht, die dem besagten Urteil zuwiderlaufen, aufzuheben bzw. zu ändern. Im Urteil vom 3.5.2001 wurde die Schweiz wegen einer Verletzung des aus Art. 6 Abs. 1 EMRK (Recht auf faires Verfahren) abgeleiteten Prinzips, wonach niemand zur Selbstbelastung gezwungen werden kann, verurteilt. Nach diesem Urteil verstösst eine Busse gegen einen Steuerpflichtigen, welcher ihn möglicherweise belastende Unterlagen nicht herausgibt, gegen die EMRK (selbst wenn ein Nachsteuerverfahren existiert, in welchem er mitwirkungspflichtig ist), sofern der Steuerpflichtige aus triftigen Gründen zu befürchten hat, sein Verhalten trage zu seiner Verurteilung im Rahmen des Hinterziehungsverfahrens bei.⁵ Der Standesinitiative wurde in der Zwischenzeit in beiden Räten Folge gegeben und der WAK des Ständerates (WAK-S) zur Ausarbeitung einer Vorlage zugewiesen.

Die WAK-S hat ihren Bericht mit Gesetzesentwurf am 13.2.2006 verabschiedet. Ihm hat zwischenzeitlich auch der Bundesrat grundsätzlich zugestimmt. Der Entwurf enthält namentlich die Regelung, wonach bei Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung die betroffene Person auf ihr Recht hinzuweisen ist, die Aussage und ihre Mitwirkung zu verweigern. Auch soll die heute gesetzlich statuierte Schuldvermutung unter Ehegatten (Art. 57 Abs. 4 StHG, Art. 180 Abs. 2 DBG) gestrichen und damit in Einklang mit der EMRK gebracht werden.

1.4 Totalrevision der Mehrwertsteuer

Auf Bundesebene ist eine Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes geplant. Das Eidg. Finanzdepartement erarbeitet zurzeit eine Vernehmlassungsvorlage, die in Richtung einer so genannten idealen Mehrwertsteuer gehen soll. Nach seiner Darstellung leidet das Mehrwert-

steuergesetz (MWSTG) insbesondere an folgenden Mängeln:

- Das MWSTG ist zu kompliziert, da es viele Ausnahmen von der Steuer sowie drei verschiedene Sätze enthält.
- Die Gesetzesstruktur ist unübersichtlich und schwer lesbar.
- Die Steuerbefreiungen führen zu komplexen Vorsteuerkürzungen.
- Das MWSTG belastet gewisse Teile der Wirtschaft noch immer mit einer Schattensteuer (taxe occulte). D. h., an Stelle des inländischen Konsums werden die Unternehmen mit Steuern auf Vorleistungen und Investitionen belastet. Dies behindert das Wachstumspotenzial unserer Volkswirtschaft.
- Der Steuerpflichtige trägt eine hohe Eigenverantwortung, da er die Mehrwertsteuer selbst veranlagen muss, und ein hohes (finanzielles) Risiko aufgrund der fehlenden formellen Rechtskraft und der langen Verjährungsfristen.
- Der reduzierte Mehrwertsteuersatz zeitigt eine hohe Giesskannen-Wirkung. Für jeden Franken, um den man die Steuerlast der untersten Einkommensklassen bei Käufen von Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken verringert, senkt man gleichzeitig die Steuerlast der obersten Einkommensklasse um gut 2 Franken.

Die bisherigen Arbeiten an der Mehrwertsteuerreform haben ergeben, dass nur im Rahmen einer umfassenden Revision und Neugestaltung des Mehrwertsteuerrechts alle Probleme gesamthaft angegangen werden können und sich eine optimale Lösung erzielen lässt. Auch die Systematik des Gesetzes kann nur mittels einer grundlegenden Reform verbessert werden. Wegen der Wechselwirkungen innerhalb des Gesetzes wird eine Teilrevision als kein gangbarer Weg erachtet. Das Eidg. Finanzdepartement geht davon aus, dass die Hauptschwächen des heutigen Gesetzes, namentlich die Abgrenzungsschwierigkeiten aufgrund der vielen Ausnahmen und der verschiedenen Steuersätze sowie die teilweise hohe Belastung der Steuerpflichtigen mit der *taxe occulte*, durch einen Einheitssatz und die Aufhebung der Ausnahmen weitgehend behoben werden können. Die *taxe occulte* soll zudem abgebaut werden. Eine vereinfachte und systematische Mehrwertsteuer dürfte sodann zu tieferen Entrichtungskosten für die Steuerpflichtigen sowie zu geringerem Erhebungsaufwand für die Verwaltung führen. Die Vorlage soll sodann weitere partielle Gesetzesänderungen vorsehen, insbesondere die Erhöhung der Mindestumsatzgrenze und die Ausdehnung der Saldo-steuersatzmethode.

5 Urteil des EGMR vom 3.5.2001 i. S. J. B. gegen die Schweiz, Beschwerde Nr. 31827/96, Recueil des arrêts et décisions 2001 III 455 (auch unter www.coe.int/t/d/menschenrechtsgerichtshof/ – Datenbank abrufbar).

Das Projekt einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes wird von Peter Spori, Beauftragtem für die Mehrwertsteuerreform, und dessen Arbeitsgruppe begleitet. Der Schlussbericht soll noch vor den Sommerferien 2006 vorliegen und Grundlage für die Vernehmlassungsvorlage bilden. Vorgesehen ist, dass der Bundesrat noch im laufenden Jahr das Vernehmlassungsverfahren zur Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes eröffnen kann.⁶

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Kanton Aargau beabsichtigt, auf den 1.1.2007 eine Teilrevision des Steuergesetzes durchzuführen. Der Regierungsrat hat die entsprechende Botschaft am 30.11.2005 verabschiedet. Die 1. Lesung in der vorbereitenden parlamentarischen Kommission ist am 20.3.2006 abgeschlossen worden. 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 1.1.2001 aufgrund von Gerichtsentscheiden oder Erfahrungen in der Praxis ein Handlungsbedarf ergeben hat.

Die wesentlichsten Neuerungen gemäss Botschaft des Regierungsrates 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.

Die wesentlichsten zusätzlichen Beschlüsse der vorbereitenden Kommission sind:

- Reduktion des Gewinnsteuertarifs für juristische Personen auf 7 %/5 %;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Viertelsatzverfahren für Dividendeneinkünfte bei einer Mindestbeteiligung von 10 %);
- Senkung des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs auf das Jahr 2009.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Das Nationalbankgold-Gesetz (NGG) regelt in Form eines Mantelerlasses die Verwendung des ausserordentlichen Ertrags für den Kanton Appenzell Ausserrhoden im Umfang von Fr. 123,7 Mio. aus dem Verkauf der nicht mehr benötigten Goldreserven der Schweizerischen Nationalbank. Nebst einem ausserordentlichen Abbau der Verschuldung in Kanton und Gemeinden ist eine Revision des Steuergesetzes vorgesehen.

In der 2. Lesung, die am 20.3.2006 stattfand, hat der Kantonsrat das NGG und die damit verbundene Steuergesetzrevision mit zwischenzeitlich eingeflossenen Änderungen wie folgt angenommen:

- Erhöhung der 3 gestaffelten Kinderabzüge von Fr. 4000 auf Fr. 5000, von Fr. 5500 auf Fr. 6000 und von Fr. 10 000 auf Fr. 15 000;
- Überführung des Verheiratetentarifs für Alleinerziehende in die ordentliche Gesetzgebung (eingeführt durch den Regierungsrat aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 26.10.2005⁷ mit vorläufiger Verordnung vom 6.12.2005);
- Reduktion des Tarifverlaufs für oberste Einkommensklassen mit – gegenüber der 1. Lesung – abgeschwächtem Degressionsverlauf:
 - Einkommen bis zu Fr. 400 000 für Verheiratete bzw. Fr. 250 000 für Alleinstehende werden wie bis anhin mit den geltenden Steuertarifen progressiv und bis zu Fr. 1,5 Mio. linear besteuert.
 - Ab Fr. 1,5 Mio. setzt die Degression ein, wobei diese neu kontinuierlich verläuft (1 % einfache Steuer auf dem Fr. 1,5 Mio. übersteigenden Betrag bis Fr. 20 Mio.).
 - Für Einkommen ab Fr. 20 Mio. erfolgt die Besteuerung proportional zu einem gleich bleibenden Steuertarif von 1,12 %.
- Reduktion des Tarifs bei hohen Kapitaleistungen;
- Reduktion der Steuerbelastung für sehr hohe Vermögen: Vermögen bis Fr. 50 Mio. werden nach den bisherigen Steuersätzen mit einer einfachen Steuer von 0,6 ‰ besteuert, die nächsten Fr. 550 Mio. mit 0,3 ‰ und ab Fr. 600 Mio. mit 0,325 ‰ (bisher galt ein einheitlicher Steuersatz von 0,6 ‰ für Vermögen über Fr. 750 000);

⁶ Vgl. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements vom 15.2.2006, abrufbar unter www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=3124.

⁷ BGE 131 II 697.

- Eigenmietwertbesteuerung: Einführung eines generellen Einschlags von 10 % auf dem ermittelten Eigenmietwert;
- Halbsatzverfahren bei massgeblichen Beteiligungen: Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen aus Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz zum halben Satz des Gesamteinkommens, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligung von mindestens 20 % am Kapital hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens Fr. 2 Mio. aufweist (keine Kumulation mit dem 2011 auslaufenden «AR-Privileg»);
- Entlastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ab einer Höhe von Fr. 2 Mio. (einfache Steuer bisher linear 1,85 %; neu: 1,85 % für die ersten Fr. 2 Mio., darüber 0,925 %);
- Ermässigung der Erbschafts- und Schenkungssteuern um 90 % bei der Unternehmensnachfolge an Fern- und Nichtverwandte:
 - bei Zuwendung von Geschäftsvermögen oder einer massgeblichen Beteiligung (mind. 20 %) an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Empfänger als Arbeitnehmer im Geschäftsbetrieb in leitender Funktion tätig ist;
 - Wegfall der Ermässigung bei Weiterverkauf oder Überführung ins Privatvermögen innerhalb von 5 Jahren seit der Zuwendung.

Das NGG untersteht der Volksabstimmung, die am 21.5.2006 stattfindet. Das Inkrafttreten ist bei erfolgreicher Volksabstimmung auf Mitte 2006 geplant; die steuerlichen Massnahmen werden erstmals ab Steuerperiode 2007 angewendet.

2.3 Appenzell Innerrhoden

Der Grosse Rat beschloss 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) 45 %;
- 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 9,8 %;
- 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 wird der Landsgemeinde vom 30.4.2006 vorgelegt und soll am 1.1.2007 in Kraft treten.

2.4 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat einen Entwurf zur Steuergesetzrevision in die Vernehmlassung geschickt. Ziel dieser Revision ist einerseits die steuerliche Entlastung von Familien und tiefen Einkommen. Dazu gehören insbesondere die Einführung eines Einheitstarifs mit Vollsplitting für Ehepaare und Einelternfamilien, die Einführung der Abzugsfähigkeit von Kinderdrittbetreuungskosten sowie die Einführung eines Doppelverdienerabzuges für Ehegatten. Auch soll der Pauschalabzug für Versicherungsprämien angemessen erhöht werden. Die betragsmässige Erhöhung des Kinderabzuges wird zugleich mit einem Wechsel zum Abzug vom Steuerbetrag verbunden, wie dies in einem ersten Vernehmlassungsverfahren im Jahr 2005 mehrheitlich gewünscht wurde. Auf kantonaler Ebene sind in der Vergangenheit zudem verschiedene parlamentarische Vorstösse eingereicht worden, die auf eine steuerliche Entlastung von Personen in finanziell bescheidenen Verhältnissen abzielen, vornehmlich von Rentnerinnen und Rentnern. Auch diese Vorstösse können jetzt behandelt und grösstenteils erfüllt werden.

Andererseits sollen mit dieser Steuergesetzrevision die Schlussfolgerungen des Bundesgerichts in einem Entscheid vom 27.5.2005 betreffend den Kanton Basel-Landschaft vollständig umgesetzt werden.⁸ Es geht deshalb auch darum, das System der Eigenmietwertbesteuerung im Kanton Basel-Landschaft gemäss den bundesgerichtlichen Kriterien vollständig harmonisierungskon-

⁸ S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 2.2, FStR 2005, 242.

form auszugestalten, d. h. die Eigenmietwerte in allen Fällen auf mindestens 60 % des Marktmietwertes zu erhöhen. Auf der anderen Seite wird der Mietkostenabzug als wertmässiger Ausgleich für die bisher unter 60 % liegenden Eigenmietwerte ersatzlos aufgehoben. Dabei sollen die durch diese beiden Massnahmen entstehenden Steuermehrerträge wieder bedarfsgerecht zurückfliessen, d. h., mittels anderer steuerlicher Entlastungsmassnahmen soll insgesamt Ertragsneutralität angestrebt werden. Dies wird mit einem neu geschaffenen Tarifsysteem erreicht.

Vorgesehen ist, dass der Landrat die Lesungen im September 2006 durchführt. Die Volksabstimmung ist auf den 26.11.2006 geplant. Die Steuergesetzrevision soll bereits per 1.1.2007 in Kraft treten.

2.5 Basel-Stadt

Es sind zwei Volksbegehren zustande gekommen:

- Die Initiative der Basler CVP «für den Abzug der Krankenkassenbeiträge»: Sie verlangt, dass die selbst bezahlten Prämien für die obligatorische Krankenversicherung (Grundversicherung) von den Steuerpflichtigen für sich und für die von ihnen unterhaltenen minderjährigen oder in Ausbildung stehenden Kinder abgezogen werden können.
- Die Initiative der Basler SVP «zur Reduktion der Steuerbelastungen im Kanton Basel-Stadt»: Sie fordert, dass die Einkommenssteuer in zwei Schritten um je 5 % gesenkt wird.

Der Regierungsrat wird nun die rechtliche Zulässigkeit der beiden Initiativen prüfen und dem Grossen Rat darüber berichten.

2.6 Glarus

Die Steuergesetzvorlage wurde im Landrat beraten und nach 2. Lesung zuhanden der Landsgemeinde (7.5.2006) verabschiedet. Die wichtigsten Änderungen sind:

- Besteuerung der Einelfamilien: Änderung des anwendbaren Tarifs aufgrund des Bundesgerichtsentscheides vom 26.10.2005;
- Fremdbetreuungskosten: neuer Abzug von Fr. 3000;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungen von mindestens 10 %: Besteuerung der Ausschüttungen zu 20 % des anwendbaren Gesamtsteuersatzes;
- freiwillige Zuwendungen: Anpassung an das DBG, Erhöhung des Abzuges auf 20 % der Nettoeinkünfte.

Die Änderungen sollen am 1.1.2007 in Kraft treten.

2.7 Graubünden

Die Regierung hat die in der letzten Ausgabe dargestellte Teilrevision des Steuergesetzes⁹ rückwirkend auf den 1.1.2006 in Kraft gesetzt.

2.8 Luzern

Der Regierungsrat hat am 4.4.2006 die Botschaft zur Änderung des Steuergesetzes (Teilrevision 2008) zuhanden des Grossen Rates verabschiedet. Die wesentlichsten Änderungen sind:

- Entlastung der mittleren Einkommen durch Tarifkorrektur und Ausgleich der kalten Progression per 1.1.2008: 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 ab 1.1.2008: 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 1.1.2009 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 2007 ersatzlos abgeschafft werden. Analoges gilt für die nachträgliche Kapitalsteuer von juristischen Personen.
- Entlastung bei der Gewinnsteuer per 1.1.2010: Die einfache Steuer der juristischen Personen soll von 4 % auf 3 % gesenkt werden.
- Entlastung bei der Kapitalsteuer per 1.1.2010: 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 auf 0,5 ‰ pro Einheit auch im Bereich bis Fr. 5 Mio. vorgenommen werden.
- Die notwendigen Anschlussgesetzgebungen an das Bundesrecht (Erbenhaftung, Partnerschaftsgesetz, Bestechungsgelder, berufliche Vorsorge, Bekämp-

9 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/1, Abschn. 2.6, FStR 2006, 86.

fung der Schwarzarbeit und Rechtsweggarantie) sollen mit möglichst kurzer Anpassungsfrist umgesetzt werden.

- Im Zusammenhang mit dem neuen Stiftungsrecht sollen per 1.1.2006 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.
- Neu soll per 1.1.2008 für Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber eine Lohnmeldepflicht geschaffen werden.

Die 1. Beratung im Grossen Rat ist für Juni 2006 vorgesehen, die 2. Beratung für September 2006.

2.9 Nidwalden

Am 21.9.2005 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 21.5.2006 statt.

2.10 St.Gallen

Der Kantonsrat hat in 2. Lesung eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Die wesentlichen Änderungen sind:

- Erhöhung der Kinderabzüge, und zwar in der ersten Stufe auf Fr. 4800, in der zweiten Stufe auf Fr. 6800 und in der dritten Stufe auf höchstens weitere Fr. 13 000;
- Erhöhung des maximalen Kinderbetreuungskostenabzuges pro Kind von Fr. 2000 auf Fr. 5000;
- Reduktion der tarifarischen Belastung für tiefe Einkommen und für Kapitalleistungen;
- Überführung der tariflichen Gleichstellung von Einzeltern- und Zweielternfamilien in die ordentliche Gesetzgebung (eingeführt durch die Regierung auf-

grund des Bundesgerichtsurteils vom 26.10.2005¹⁰ mit Verordnung vom 22.11.2005);

- 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. 9000;
- Reduktion der Vermögenssteuer von 2 ‰ auf 1,9 ‰;
- Einführung eines einheitlichen, proportionalen Gewinnersatzes von 4,5 % bei den juristischen Personen;
- Reduktion der Kapitalsteuer für Holding- und Domizilgesellschaften von 0,05 ‰ auf 0,01 ‰;
- Reduktion der Kapitalsteuer für die anderen juristischen Personen von 0,3 ‰ auf 0,2 ‰;
- 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 1.1.2007 in Kraft zu setzen.

2.11 Schwyz

Mit einem Ja-Anteil von gut 67 % stimmten die Schwyzer Stimmbürgerinnen und Stimmbürger am 12.2.2006 der Teilrevision des Steuergesetzes vom 23.11.2005¹¹ zu. Die der Umsetzung des Fusionsgesetzes dienenden Gesetzesanpassungen sind bereits am 1.3.2006 in Kraft getreten; die übrigen Neuerungen werden auf Beginn des nächsten Jahres in Kraft treten.

2.12 Uri

Der Regierungsrat hat am 10.2.2006 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.

¹⁰ BGE 131 II 697.

¹¹ S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/1, Abschn. 2.12, FStR 2006, 88.

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 1.1.2007 folgende Massnahmen vorgesehen, über die das Volk am 26.11.2006 abstimmen kann:

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei qualifizierten Beteiligungen um 60 % (Vermögen und Einkommen);
- Einführung eines proportionalen Gewinnsteuersatzes von 11 % (Kanton 2 %, Gemeinden 9 %);
- Reduktion der Kapitalsteuer von 4,25 ‰ auf max. 2,4 ‰ (Kanton 0 ‰, Gemeinden max. 2,4 ‰);
- Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 4000 auf Fr. 5800;
- Erhöhung des Fremdbetreuungsabzugs von max. Fr. 2000 auf max. Fr. 7000;
- Milderung der Steuerlast bei Kapitalleistungen aus Vorsorge durch die Einführung eines separaten Tarifs mit einer maximalen Steuerlast von 5 % (Verheiratete) bzw. 6 % (Alleinstehende);
- verschiedene Anpassungen an das StHG.

2.13 Zug

Am 30.3.2006 hat das Kantonsparlament die Revision des Steuergesetzes¹² in 2. Lesung verabschiedet.

Entgegen dem Vorschlag des Regierungsrates wird der Fremdbetreuungskostenabzug von Fr. 3000 und der neu eingeführte Eigenbetreuungsabzug in derselben Höhe bis zu einem Reineinkommen von Fr. 70 000 gewährt (anstatt Fr. 50 000). Bei der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ist das Parlament knapp dem Antrag des Regierungsrates gefolgt: Ausgeschüttete Gewinne aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften werden zu 70 % besteuert, wenn die Beteiligung mindestens 5 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beträgt oder einen Verkehrswert von mindestens Fr. 5 Mio. aufweist. Eine analoge Regelung gilt bei der Vermögenssteuer. Der Kapitalsteuertarif für Holdinggesellschaften wurde von 0,075 ‰ auf 0,02 ‰ gesenkt.

Die Änderungen sollen, unter Vorbehalt des Referendums, auf den 1.1.2007 in Kraft treten.

2.14 Zürich

Im Kanton Zürich sind weiterhin verschiedene Vorstösse, so vorab zur Ehegattenbesteuerung, zum geplanten neuen Lohnausweis und den Steuertarifen, hängig.

In Beantwortung einer Anfrage und einer Interpellation aus dem Kantonsrat nahm der Regierungsrat am 8.2.2006 zum Steuerwettbewerb, zur Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung), zur Besteuerung von Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften sowie zur Gewährung von Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen Stellung.

Wie der Regierungsrat in der Beantwortung der Anfrage unter anderem ausführte, «wäre das Ziel einer Absenkung der Steuerbelastung im Kanton Zürich auf das Niveau der Kantone Zug und Schwyz von vornherein unrealistisch. Andererseits lässt es der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu, (...) die Belastung von Steuerpflichtigen mit hohen Einkommen von derjenigen der anderen loszulösen. Dennoch darf der Kanton Zürich vor dem Hintergrund der Entwicklungen in den anderen Kantonen nicht einfach untätig bleiben. Ziel einer Strategie im Kanton Zürich sollte vielmehr sein, nach Massnahmen zu suchen, die sich in einem vertretbaren finanziellen Rahmen bewegen und den Anforderungen einer gerechten und nachhaltigen Steuerordnung entsprechen, mit denen auch die Attraktivität des Kantons gezielt erhalten werden kann.» Ferner wies der Regierungsrat darauf hin, dass nächstes Jahr die Schwerpunkte für die kommende Legislaturperiode neu festzulegen seien; dabei müssten sich die finanzpolitischen Ziele auch an der Aufgaben- und Ausgabenentwicklung im Kanton Zürich sowie am finanzpolitischen Spielraum ausrichten.

Am 6.3.2006 hat der Kantonsrat mit 91 zu 72 Stimmen eine parlamentarische Initiative unterstützt, wonach der Kanton Zürich eine Standesinitiative für den Wechsel zur Individualbesteuerung einreichen soll.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Im Januar wurden die Verhandlungen über eine Teilrevision des aus dem Jahre 1980 stammenden Einkommenssteuerabkommens mit *Südkorea* aufgenommen.

Das im Juni 2003 paraphierte Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit *Aserbaidschan* wurde am 23.2.2006 unterzeichnet. Es beruht weitgehend auf der Grundlage des Musterabkommens der OECD. – Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates wird für Dividenden auf 5 % bzw. auf 15 % begrenzt. Der reduzierte Satz von 5 % findet Anwendung für Dividenden aus Beteiligungen ab 20 %, sofern das gesamte Investitionsvolumen der Gesellschaft im Quellenstaat mindestens USD 200 000 beträgt. Zinsen können im Quellenstaat mit 10 % besteuert werden. Für Zinsen, die für ein von einer Bank gewährtes Darlehen oder die im Zusammenhang mit

12 Zum Inhalt der Revision s. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.17, FStR 2005, 312.

Kreditverkäufen von Waren gezahlt werden, beträgt die Steuer jedoch lediglich 5 %. Eine Quellensteuerbefreiung ist unter anderem vorgesehen für Zinsen auf öffentlichen Anleihen sowie für Zinszahlungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von industriellen, gewerblichen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen auf Kredit. Lizenzgebühren können im Quellenstaat mit 5 % (industrielle Lizenzen) bzw. 10 % (Urheberrechte) besteuert werden. Leasingzahlungen gelten nicht als Lizenzgebühren. – Bauausführungen und Montagen sowie damit zusammenhängende Überwachungstätigkeiten von mehr als zwölf Monaten Dauer sowie das Erbringen von Dienstleistungen im anderen Staat während mehr als sechs Monaten innerhalb einer Zwölfmonatsperiode begründen eine Betriebsstätte.

Am 10.3.2006 konnten die Verhandlungen über den Abschluss eines Einkommens- und Vermögenssteuerabkommens mit *Costa Rica* mit der Paraphierung eines Abkommensentwurfs abgeschlossen werden.

Ebenfalls im März 2006 wurden die Doppelbesteuerungsverhandlungen mit *Chile* weitergeführt und entsprechende Verhandlungen mit *Kolumbien* aufgenommen.

Das im April 2005 paraphierte Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit *Österreich*¹³ wurde am 21.3.2006 unterzeichnet.

Weil der Abschluss eines «normalen» Staatsvertrags mit *Taiwan* aus politischen Gründen nicht möglich ist¹⁴, haben im März 2006 erste Verhandlungen über den Abschluss einer privatrechtlichen Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung stattgefunden. Schweizerischerseits wurden diese Verhandlungen vom Trade Office of Swiss Industries in Taipeh geführt. Sobald diese Verhandlungen zu einem Abschluss gebracht werden können, wird der Bundesrat den eidgenössischen Räten einen Entwurf für ein Bundesgesetz über die Ermächtigung zur Anerkennung solcher privatrechtlicher Vereinbarungen vorlegen.

13 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 3, FStR 2005, 247 f.

14 S. Gesetzgebungs-Agenda 2003/2, Abschn. 3, FStR 2003, 159.

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:
