

---

IFF Institut für Finanzwirtschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Erich Bosshard

**Quellensteuerverfahren statt allgemeiner Selbstdeklaration?  
Konzept eines vereinfachten Steuerverfahrens für Arbeitnehmer und  
Rentner**

Regine Schluckebier, RA/  
Dr. Thomas Sprecher, RA/  
Dr. Adrian W. Kammerer, RA

**Mehrwertsteuer und Konkurs  
Eine erste Analyse des Zusammenwirkens von mehrwertsteuerlichen und  
konkursrechtlichen Vorschriften**

Daniel de Vries Reilingh,  
avocat, LL.M.

**La répartition intercantonale des immeubles  
Conséquences du revirement jurisprudentiel (1<sup>ère</sup> partie)**

Stefan Oesterhelt, LL.M., RA

**Gesamtverlustvortrag und Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung**

Prof. Dr. Markus Reich/  
Prof. Dr. Robert Waldburger

**Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil)**

Lic. iur. Rainer Zigerlig/  
Lic. iur. Heinz Baumgartner/  
Dr. Raoul Stocker

**Gesetzgebungs-Agenda 2006/3**

---

# 2006/3

---

---

## 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](mailto:fstr-iff@unisg.ch)

Internet-Website: [www.iff.unisg.ch](http://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](http://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**

**2006/3**

---

# Inhalt

	Artikel	
Dr. Erich Bosshard	<b>Quellensteuerverfahren statt allgemeiner Selbstdeklaration? Konzept eines vereinfachten Steuerverfahrens für Arbeitnehmer und Rentner</b>	<b>170</b>
	Praxis-Forum	
Regine Schluckebier, RA/ Dr. Thomas Sprecher, RA/ Dr. Adrian W. Kammerer, RA	<b>Mehrwertsteuer und Konkurs Eine erste Analyse des Zusammenwirkens von mehrwertsteuerlichen und konkursrechtlichen Vorschriften</b>	<b>185</b>
Daniel de Vries Reilingh, avocat, LL.M.	<b>La répartition intercantonale des immeubles Conséquences du revirement jurisprudentiel (1<sup>ère</sup> partie)</b>	<b>202</b>
	Judikatur-Forum	
Stefan Oesterhelt, LL.M., RA	<b>Gesamtverlustvortrag und Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung</b>	<b>213</b>
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	<b>Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil)</b>	<b>222</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2006/3</b>	<b>235</b>

**Liebe Leserin, lieber Leser**

Auf den 1.5.2006 ist Fürsprecher Eric Hess zum Finanzattaché der schweizerischen Botschaft in Washington ernannt worden. Wir gratulieren ihm herzlich zu diesem Karriereschritt und wünschen ihm viel Erfolg in der neuen Tätigkeit.

Mit der Gesetzgebungs-Agenda 2006/2 hat er deshalb seine Mitarbeit an unserer Zeitschrift beendet. Er hat den Abschnitt über die Doppelbesteuerungsabkommen seit Beginn in der Ausgabe 2002/2 ganz in der Tradition der ESTV kompetent, stilsicher und verlässlich betreut. Er hat es Ihnen damit ermöglicht, Entwicklungen in diesem Bereich rechtzeitig in Ihre Überlegungen einzubeziehen. Dafür und für die angenehme Zusammenarbeit danken wir ihm sehr.

Ab dieser Ausgabe wird Dr. iur. Raoul Stocker, ab dem 1.10.2006 Leiter des Verrechnungspreisdienstes der Abteilung für Internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen der ESTV, den Abschnitt über die Doppelbesteuerungsabkommen betreuen. Wir freuen uns auf diese Zusammenarbeit und danken ihm gerne für die Übernahme dieser Verantwortung.

Mit freundlichen Grüssen  
Dr. Ruedi Baumann

# Quellensteuerverfahren statt allgemeiner Selbstdeklaration?

## Konzept eines vereinfachten Steuerverfahrens für Arbeitnehmer und Rentner

Dr. iur. Erich Bosshard, RA

### Inhalt

<p><b>1 Ausgangslage und Problematik der allgemeinen Selbstdeklaration</b></p> <p><b>2 Ziele des neuen Verfahrens</b></p> <p><b>2.1 Allgemeines</b></p> <p><b>2.2 Anwendungsbereich</b></p> <p><b>2.3 Verfahrens- und materiellrechtliche Vereinfachungen</b></p> <p>2.3.1 Allgemeine (modifizierte) Quellensteuer für alle Arbeitnehmer und Rentner</p> <p>2.3.2 Materiellrechtliche Vereinfachungen</p> <p><b>2.4 Erhebliche und nachhaltige Einsparungen</b></p> <p><b>2.5 Ausnützung des Informatik-Rationalisierungspotenzials</b></p> <p>2.5.1 Bestehende Lohnprogramme</p> <p>2.5.2 Einführung des Einheitlichen Lohnmeldeverfahrens (ELM)</p> <p><b>2.6 Beibehaltung des interkantonalen und interkommunalen Steuerwettbewerbes</b></p> <p><b>2.7 Harmonisierung mit anderen Rechtsgebieten (AHV/ SUVA etc.)</b></p> <p><b>2.8 Absenken der Steuerbelastung</b></p> <p><b>3 Konzept des neuen Verfahrens</b></p> <p><b>3.1 Einheitliches Quellensteuerverfahren für unselbstständig Erwerbstätige und Rentner</b></p> <p><b>3.2 Einheitlicher Bundessteuersatz und wohnortsabhängiger kantonaler und kommunaler Quellensteuersatz</b></p> <p><b>3.3 Berücksichtigung individueller Abzüge mittels einheitlichen Rückerstattungsverfahren</b></p> <p><b>4 Modellrechnungen</b></p> <p><b>4.1 Annahmen</b></p> <p>4.1.1 Linearer Quellensteuertarif (flat-rate tax)</p> <p>4.1.2 Wegfall des Abzugs für Berufsauslagen und Versicherungsprämien</p> <p><b>4.2 Ausgangslage</b></p> <p><b>4.3 Quellensteuerberechnung und -abrechnung durch den</b></p>	<p>4.3.1 Quellensteuerberechnung</p> <p>4.3.2 Quellensteuerabrechnung</p> <p>4.3.3 Erstellung der Rechnung durch das Steueramt</p> <p>4.3.4 Überweisung der Steuer durch den Arbeitgeber</p> <p>4.3.5 Definitive Erledigung im Normalfall</p> <p><b>4.4 Rückerstattung zuviel bezahlter Quellensteuern infolge von Beiträgen an die Säule 3a</b></p> <p>4.4.1 Rückerstattungs-gesuch</p> <p>4.4.2 Berechnung</p> <p><b>4.5 Berechnung unterschiedlicher Abzüge auf Bundes- und Kantonebene</b></p> <p><b>4.6 Besteuerung übriger Einkünfte und des Vermögens</b></p> <p><b>4.7 Ergebnis</b></p> <p><b>5 Vor- und Nachteile des neuen Verfahrens</b></p> <p><b>5.1 Vorteile</b></p> <p>5.1.1 Angenehmste Lösung für die Pflichtigen</p> <p>5.1.2 Viel schnellere und zeitgerechtere definitive Erledigung der Steuern</p> <p>5.1.3 Finanzielle Einsparungen</p> <p>5.1.4 Keine finanziellen Unsicherheiten beim Steuerpflichtigen in Bezug auf latente Steuernachforderungen</p> <p>5.1.5 Verminderung der Anzahl der Betreibungen</p> <p>5.1.6 Verbesserung des Verhältnisses zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen</p> <p>5.1.7 Konzentration der Steuerverwaltung auf die schwierigen und finanziell wichtigen Fälle</p> <p>5.1.8 Geringer Aufwand für Systemwechsel</p> <p><b>5.2 Nachteile</b></p> <p>5.2.1 Vorbemerkung</p> <p>5.2.2 Zusatzaufwand für die Arbeitgeber</p> <p>5.2.2.1 Allgemeine Problematik</p> <p>5.2.2.2 Zusatzkosten für Änderungen der Lohn-Software</p> <p>5.2.2.3 Entschädigung an die Arbeitgeber</p> <p><b>6 Zeithorizont und mögliche Auswirkungen auf anstehende Gesetzesrevisionen</b></p> <p><b>6.1 Allgemeines</b></p> <p><b>6.2 Mögliche Auswirkungen auf die Einführung der Individualbesteuerung</b></p> <p><b>7 Zusammenfassung</b></p>
--	--

**Literatur, Materialien****Rechtsquellen****Anhänge**

- Schema I: Verfahrensablauf im System der Selbstdeklaration
- Schema II: Verfahrensablauf im System der vorgeschlagenen modifizierten Quellensteuer ohne Rückerstattungsgesuch
- Schema III: Verfahrensablauf im System der vorgeschlagenen modifizierten Quellensteuer mit Rückerstattungsgesuch
- Schema IV: Das einheitliche Lohnmeldeverfahren (ein Lohnstandard)

## 1 Ausgangslage und Problematik der allgemeinen Selbstdeklaration

Das geltende Steuersystem der Schweiz beruht auf dem Prinzip der allgemeinen Selbstdeklaration<sup>1</sup>. Es umfasst mittlerweile auf Bundes- und Kantonsebene hunderte von Gesetzen, Verordnungen, Weisungen, Merkblättern und Rundschreiben etc., die teilweise jährlich aktualisiert werden müssen. Immer mehr droht daher die Gefahr, dass – ähnlich wie in Deutschland – die betroffenen Bürger und teilweise auch die Steuerverwaltungen überfordert werden. Aufgrund seiner Komplexität erweist sich das System der lückenlosen Selbstdeklaration auch als äusserst personal- und kostenintensiv. Wie jedes System mit einer hohen Regelungsdichte weist es zudem den Nachteil auf, dass nur derjenige von ihm optimal profitieren kann, der sich intensiv mit ihm auseinandergesetzt hat oder über eine qualitativ sehr gute Beratung verfügt. Das ursprünglich anvisierte Ziel einer möglichst grossen Einzelfallgerechtigkeit mittels Durchführung eines individuellen Steuerveranlagungsverfahrens, in dem alle zur Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Bürgers massgebenden Faktoren berücksichtigt werden, wird daher in der Praxis mehr und mehr verfehlt.

Wie kaum ein anderes Rechtsgebiet befindet sich das Steuerrecht in einem Prozess der ständigen Erneuerung. Ausgerechnet das (mehrere Jahrzehnte alte) Steuersystem selbst wurde aber nie grundlegend modernisiert. Es ist daher – rein konzeptionell bedingt – nicht auf den

heute möglichen elektronischen Datenverkehr und die Vorteile der Informatik ausgerichtet. Wohl werden bei allen kantonalen Steuerverwaltungen grosse Anstrengungen unternommen, mittels elektronischer Steuerklärungen einerseits und elektronischer Verarbeitung andererseits die Steuerveranlagungen möglichst weitgehend zu automatisieren; es bleibt aber der prinzipbedingte Nachteil eines zu aufwändigen Steuersystems.

Das System der lückenlosen Selbstdeklaration erweist sich nicht nur aufgrund der technischen Entwicklungen, sondern insbesondere auch aufgrund der gesellschaftlichen Veränderungen als zunehmend überholt. Es setzt nämlich jedes Jahr für alle betroffenen Bürger das Studium einer (in der entsprechenden Amtssprache verfassten) ausführlichen Wegleitung voraus. Es ist daher v. a. für eine homogene und gut informierte Gesellschaft geeignet; es ist aber nicht auf eine anonyme und zugleich mobile Dienstleistungsgesellschaft ausgerichtet, bei der die Steuerverwaltung in der Regel keinerlei persönlichen Kontakt zu den Steuerpflichtigen pflegt.

Es ist deshalb umso verwunderlicher, dass bis heute keine ernsthaften Versuche unternommen worden sind, dieses System der Selbstdeklaration integral zu hinterfragen, sondern lediglich immer schneller materielle Teilrevisionen<sup>2</sup> durchgeführt werden. Der Druck auf solche materiellen Änderungen des Steuergesetzes ist deshalb so hoch, weil einerseits die finanziellen Mittel der öffentlichen Hand immer weniger ausreichen, um die (echten oder vermeintlichen) Kosten der Gesellschaft zu decken und andererseits das jetzige Steuersystem von gewissen Gruppen immer stärker als ungerecht empfunden wird<sup>3</sup>.

Fast alle der durchgeführten oder geplanten Steuergesetzesrevisionen führen im Ergebnis nicht zu einer Vereinfachung, sondern zu einer zusätzlichen Verkomplizierung des Steuerrechts. Der hohe Revisionsrhythmus erfordert auch eine ständige (kostenintensive) Weiterbildung aller betroffenen Parteien (Steuerverwaltungen, Treuhänder etc.). Angesichts dieses immer schwieriger werdenden Umfeldes ist es nach Ansicht des Verfassers deshalb wichtig, sich wieder einmal von den einzelnen steuerrechtlichen Problemfeldern zu lösen und sich die grundsätzliche Frage zu stellen, ob es nicht möglich sei,

1 Gemäss Art. 124 DBG müssen alle Steuerpflichtigen (jährlich) ihre Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, unterschreiben und fristgemäss dem zuständigen Steueramt einreichen. Ausgenommen sind lediglich ausländische Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung. Diese unterliegen der Quellensteuer, sind aber verpflichtet, nachträglich eine Steuererklärung einzureichen, sofern ihr Einkommen eine gewisse Limite (zzt. Fr. 120 000 pro Jahr) überschreitet (s. Art. 83 ff. DBG).

2 Die Liste der durchgeführten und diskutierten Teilrevisionen ist endlos. Sie umfasst – auch nach dem Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes – beispielsweise die Abschaffung des Eigenmietwertes, eine Erweiterung des Weiterbildungsabzuges etc.

3 Als Beispiel dafür kann die Konkubinatsproblematik betrachtet werden, die nunmehr seit mehr als einem Jahrzehnt Gerichte und Politik beschäftigt, ohne dass eine Lösung gefunden werden konnte. S. dazu auch den nachfolgenden Abschn. 6.2.

ein anderes, moderneres und wesentlich effizienteres Steuersystem einzuführen.

Ziel der nachfolgenden Ausführungen ist es darzulegen, dass erstmals die technischen Voraussetzungen vorliegen, das aufwändige System der Selbstdeklaration weitgehend durch ein vollständig neues Steuerverfahren abzulösen, bei dem ein Grossteil der bisherigen Steuerveranlagungen ausschliesslich auf dem Weg der elektronischen Datenübermittlung und des elektronischen Geldverkehrs, d. h. ohne jegliche Bearbeitung durch die Steuerverwaltung, mit einem Bruchteil des bisherigen Aufwandes erledigt werden kann. Dabei muss kein zentraler Eckpfeiler der schweizerischen Steuertradition aufgegeben werden, indem sowohl der Steuerwettbewerb unverändert weiter besteht als auch – wie bisher – individuelle Abzüge, z. B. für Beiträge an die Säule 3a, geltend gemacht werden können.

## 2 Ziele des neuen Verfahrens

### 2.1 Allgemeines

Erarbeitet man einen möglichen Forderungskatalog für ein neues Steuersystem, so dürfte unstrittig sein, dass dieses unbedingt die Fortschritte der Informatik bei der Übermittlung von Lohndaten ausnutzen sollte. Es sollte zudem – ähnlich der industriellen Fertigung – konsequent auf den Grundsätzen der Standardisierung und Rationalisierung aufgebaut werden. Bei einem Massenverfahren wie dem Steuerverfahren, das praktisch alle Bürger in der Schweiz betrifft, ist nach Ansicht des Verfassers dasjenige System am besten auf die Zukunft ausgerichtet, das möglichst weitgehend der Massenproduktion von Industriegütern angeglichen wird. Oberste Priorität muss es sein, die Kosten tief zu halten und die bereits vorhandenen Informatik-Infrastrukturen voll auszuschöpfen<sup>4</sup>.

### 2.2 Anwendungsbereich

Das vorgeschlagene Konzept deckt ausschliesslich die Einkommenssteuererhebung von Arbeitnehmern und Rentnern ab. Das heutige, komplizierte Steuerveranlagungsverfahren hat nämlich insbesondere den Nachteil, dass es viele unselbstständig Erwerbstätige und Rentner dazu zwingt, einmal pro Jahr eine Steuererklärung auszufüllen, selbst wenn einfache Verhältnisse, bei denen eine Steuererklärung nicht wirklich zwingend ist, vorliegen. Das Konzept bezieht sich daher ausschliesslich auf einen Systemwechsel bei der Besteuerung von Arbeit-

nehmern und Rentnern, bei denen keine komplizierten Einkommens- und Vermögensverhältnisse vorliegen. Nur bei diesen beiden Kategorien ermöglicht es eine echte Rationalisierung. Es ist nicht für komplizierte Fälle, bei denen z. B. der Pflichtige über ein sehr grosses Vermögen verfügt oder teilweise einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, geeignet. In diesen Fällen ist das System der Selbstdeklaration nach wie vor optimal.

### 2.3 Verfahrens- und materielle rechtliche Vereinfachungen

#### 2.3.1 Allgemeine (modifizierte) Quellensteuer für alle Arbeitnehmer und Rentner

Verfahrensrechtlich beschränkt sich das Konzept in erster Linie auf die Ablösung des Systems der individuellen Selbstdeklaration für alle Arbeitnehmer und Rentner, d. h. insbesondere auch für Schweizer Bürger und Arbeitnehmer mit einer Niederlassungsbewilligung, durch eine modifizierte Quellensteuer<sup>5</sup>. Der Arbeitnehmer bzw. Rentner erhält demnach den Lohn bzw. die Rente netto, d. h. nach Abzug der von ihm geschuldeten Einkommenssteuer. Ähnlich der jetzigen Quellenbesteuerung von ausländischen Arbeitnehmern<sup>6</sup> wird dadurch in vielen Fällen das Ausfüllen und Überprüfen einer individuellen (zusätzlichen) Steuererklärung überflüssig.

#### 2.3.2 Materielle rechtliche Vereinfachungen

Es steht ausser Frage, dass das geltende Steuerrecht zumindest teilweise dadurch entschlackt werden kann, dass gewisse Abzüge gestrichen oder vereinfacht werden. Dieser Bereich der möglichen materielle rechtlichen Vereinfachungen wird nachfolgend nicht im Detail untersucht. Das vorgeschlagene System macht nur dann Sinn, wenn zumindest all diejenigen Abzüge, die – wenn auch in unterschiedlicher Höhe – bei allen Steuerpflichtigen anfallen, nicht mehr individuell berücksichtigt werden müssen<sup>7</sup>, sondern bereits im Steuertarif integriert sind<sup>8</sup>. Es betrifft dies insbesondere<sup>9</sup>:

- die Abzüge für Berufsauslagen,
- die Versicherungsabzüge,
- die Sozialabzüge,

<sup>5</sup> Vgl. dazu ausführlich den nachfolgenden Abschn. 3.

<sup>6</sup> Die Einkommenssteuererhebung würde sich dadurch stark an die Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge (AHV etc.) angleichen.

<sup>7</sup> Zu den Auswirkungen und insbesondere auch zu den Nachteilen der Abzugsvielfalt s. umfassend PETERS, Effet des déductions sur l'impôt fédéral direct des personnes physiques.

<sup>8</sup> Zur Möglichkeit der Integration der Sozialabzüge in den Steuertarif s. BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, S. 93 f.

<sup>9</sup> Vgl. dazu den nachfolgenden Abschn. 4.1.2.

<sup>4</sup> Vgl. dazu den nachfolgenden Abschn. 2.4.



- die üblichen Vorsorge- und Sozialversicherungsabzüge.

Der Vorschlag, diese Abzüge in den Steuertarif zu integrieren, beruht auf der Überlegung, dass es generell wenig Sinn macht, Abzüge individuell zu beurteilen, wenn sie in der Praxis so gut wie jedem Pflichtigen ohne weitere Prüfung zugestanden werden. In gewissen Bereichen hat nämlich die gesellschaftliche Entwicklung das ursprüngliche Konzept einer individuellen Prüfung längst überholt. Dies gilt z. B. für den Versicherungsabzug<sup>10</sup>, dessen Höhe in vielen Fällen bereits durch die Krankenkassenprämien erreicht wird. Die Veranlagungsbehörden gewähren deshalb diesen Abzug in der Regel ohne weitere Abklärungen. Generell gilt, dass – ähnlich wie in Deutschland – der Wildwuchs an individuellen Abzügen eingeschränkt werden muss, wenn man das Ziel einer einfachen und weniger aufwändigen Steuerordnung erreichen will.

## 2.4 Erhebliche und nachhaltige Einsparungen

Ziel des neuen Konzepts sind nachhaltige und substantielle Einsparungen. Nur wenn dies erreichbar scheint, lohnt es sich, das Konzept weiterzuerfolgen. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt bestehen keine zuverlässigen Erhebungen über das Einsparungspotenzial des Konzepts<sup>11</sup>; es ist aber offensichtlich, dass Einsparungen erzielt werden können:

- *Öffentliche Verwaltung*: Ein Grossteil des Aufwandes, der heute für die Prüfung und Veranlagung der Steuererklärung von unselbstständig Erwerbstätigen oder Rentnern notwendig ist, entfällt mit dem vorgeschlagenen System. Auch der gesamte Steuerbezug wird stark vereinfacht, wodurch wiederum massive Einsparungen möglich werden.

Das heutige System der Selbstdeklaration, die im Folgejahr eingereicht wird und in der Regel erst nach mehreren Monaten geprüft und abgeschlossen wird, erweist sich in Zeiten der zunehmenden Wohnorts- und Arbeitsortsmobilität als zu schwerfällig und als zu wenig zeitnah (Nachschicken der Steuererklärung

etc.). Es führt zu beträchtlichen Steuerverlusten, wenn der Pflichtige die Schweiz verlässt, ohne provisorische Zahlungen geleistet zu haben. Eine zeitgerechte Besteuerung direkt an der Quelle vermeidet diese Ausfälle weitgehend.

- *Treuhänder sowie Steuerpflichtige*: In vielen Fällen werden die Aufwendungen für einen Treuhänder überflüssig; ausserdem können auch diejenigen Pflichtigen, welche keinen Treuhänder beiziehen, pro Jahr mehrere Stunden einsparen, da sie sich nicht mehr mit einer Steuererklärung auseinandersetzen müssen.

## 2.5 Ausnützung des Informatik-Rationalisierungspotenzials

### 2.5.1 Bestehende Lohnprogramme

Das Konzept wäre noch vor fünf Jahren technisch nicht realisierbar gewesen. Aufgrund der gewaltigen Fortschritte der Informatik, insbes. der Lohnprogramme und des Internets, eröffnen sich aber heute ganz neue Möglichkeiten. Die Tatsache, dass technische Fortschritte auch die praktische Umsetzung von steuerrechtlichen Bestimmungen beeinflussen und weiterentwickeln, lässt sich gerade am geltenden Recht der Quellenbesteuerung ausländischer Arbeitnehmer aufzeigen.

Die Bestimmungen zur Quellensteuer im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) wurden zu einem Zeitpunkt abgefasst, als man noch davon ausging, dass der Arbeitgeber die Höhe des Quellensteuerabzugs stets manuell in Listen nachschauen müsse. Aus diesem Grund bestimmt Art. 38 Abs. 2 StHG, dass sich die Verpflichtung des Arbeitgebers zum Quellensteuerabzug nach dem Recht seines (Arbeitgeber-)Sitzkantons richtet, selbst wenn der Arbeitnehmer Wohnsitz in einem anderen Kanton hat. Da aber ein ausserkantonaler Arbeitnehmer selbstverständlich – wie ein Schweizer – der Steuerhoheit seines Wohnsitzkantons unterliegt, müsste eigentlich in all diesen Fällen eine Korrekturberechnung durch den Wohnsitzkanton des Arbeitnehmers vorgenommen werden. Die vom ausserkantonalen Arbeitgeber abgezogene und überwiesene Steuer wäre in diesen Fällen mit der geschuldeten Steuer zu verrechnen; zuviel bezogene Steuern wären zurückzuerstatten, zuwenig bezogene Steuern nachzufordern<sup>12</sup>.

Diese gesetzgeberische Regelung würde dazu führen, dass alle Arbeitnehmer mit einem ausserkantonalen Arbeitgeber in einem ersten Schritt nach dem falschen (zu hohen oder zu tiefen) Quellensteuertarif des Arbeit-

10 Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG.

11 Das mögliche Einsparungspotenzial dürfte allerdings nur schon deshalb sehr beträchtlich sein, weil im Bereich der Verarbeitung von Lohndaten selbst im Einzelfall relativ geringfügige Einsparungen in der Gesamtheit sofort einen sehr grossen Betrag ergeben. So kam z. B. die SUVA zum Schluss, dass bereits eine Entlastung von 40 Stunden pro Jahr und Firma eine Einsparung von Fr. 1,2 Mrd. ergäbe. Andere Schätzungen gehen davon aus, dass allein aufgrund der administrativen Erleichterungen im Rahmen des Einheitlichen Lohnmeldeverfahrens (ELM) Einsparungen von bis zu Fr. 3 Mrd. pro Jahr für die Arbeitgeber möglich sein werden. S. dazu den nachfolgenden Abschn. 2.5.2.

12 Art. 38 Abs. 3 StHG.

geberkantons besteuert würden und in einem zweiten Schritt eine Korrekturberechnung vorgenommen werden müsste. Diese komplizierte und veraltete gesetzgeberische Lösung wird heutzutage nur noch von einer Minderheit der Arbeitgeber angewandt. Die Mehrheit der Arbeitgeber und praktisch alle Versicherer berechnen die Quellensteuern vielmehr von Anfang an direkt nach Massgabe des Quellensteuertarifes des Wohnortkantons des Arbeitnehmers. Diese Lösung wurde möglich, weil die heutigen Lohnprogramme automatisch auf den anwendbaren Tarif des Arbeitnehmers zugreifen können, und sie führt dazu, dass viele Arbeitgeber bereits heute anhand von über fünfzig verschiedenen Quellensteuertarifen mit allen 26 Kantonen abrechnen.

### 2.5.2 Einführung des Einheitlichen Lohnmeldeverfahrens (ELM)

Die Überlegungen zu einem Systemwechsel bei der Besteuerung von Arbeitnehmern und Rentnern beruhen auf einem konkreten Grund: der geplanten gesamtschweizerischen Einführung des Einheitlichen Lohnmeldeverfahrens. Dieses wird dazu führen, dass die elektronische Übermittlung von Lohnwerten, wozu z. B. die Daten der AHV, FAK, UVG, UVGZ, KTG, BVG, nLA und LSE<sup>13</sup> gehören, eine ganz neue Dimension erhalten wird. Mit dem neuen Lohnmeldeverfahren kann nämlich der Arbeitgeber alle lohnrelevanten Daten mittels weniger Mausklicks an die vorerwähnten Empfänger (SUVA etc.) übermitteln<sup>14</sup>. Es ist sogar vorgesehen, dass die Lohnwerte nicht mehr an die verschiedenen Empfänger übermittelt werden müssen, sondern an einen zentralen «Distributor» gesandt werden können. Der Distributor verteilt anschliessend – unter Berücksichtigung aller Aspekte des Datenschutzes – die Daten an die zuständigen Empfänger (z. B. die SUVA)<sup>15</sup>. Dies bedeutet für die Arbeitgeber eine einzige Anlaufstelle für jegliche Deklaration von Lohnwerten<sup>16</sup>.

Der Verfasser ist überzeugt, dass dieses – der Öffentlichkeit noch nicht im Detail bekannte<sup>17</sup> – neue (und freiwillige) Lohnmeldeverfahren für die Arbeitgeber eine sehr bedeutende administrative und finanzielle Entlastung zur Folge haben und die Übermittlung von Lohnwerten komplett revolutionieren wird. Unabhängig von der

Frage, ob die jährliche Einsparung eher bei Fr. 1 oder 3 Mrd. liegen wird, werden wohl die meisten Arbeitgeber die Vorteile eines gesamtschweizerisch einheitlichen Lohnstandards nutzen und inskünftig mit dem Einheitlichen Lohnmeldeverfahren arbeiten. Dadurch bietet sich auch eine einmalige Chance für eine Vereinfachung des Steuersystems.

### 2.6 Beibehaltung des interkantonalen und interkommunalen Steuerwettbewerbes

Einer der wichtigsten Eckpfeiler der schweizerischen Steuerrechtsordnung ist der tarifliche Steuerwettbewerb auf Kantons- und Gemeindeebene. Insbesondere der Steuerwettbewerb zwischen den Gemeinden eines Kantons stand bisher einer grösseren Verbreitung des geltenden (und wesentlich komplizierteren) Quellensteuersystems entgegen, da die Berechnung der Quellensteuertarife in praktisch allen Kantonen anhand des Durchschnittes der einzelnen Gemeindesteuerfüsse<sup>18</sup> vorgenommen wird und somit im ganzen Kanton einheitliche, von der Wohngemeinde unabhängige Quellensteuertarife zur Anwendung gelangen<sup>19</sup>.

Hinter dieser vor über zwanzig Jahren konzipierten Regelung steckte die (zumindest in der Vergangenheit) richtige Erkenntnis, dass jeder Arbeitgeber überfordert gewesen wäre, wenn er die Quellensteuern für jeden seiner Arbeitnehmer individuell zu berechnen gehabt hätte und somit unter Umständen Dutzende von verschiedenen Quellensteuertarifen zur Anwendung hätte bringen müssen. Diese Ausgangssituation ist nun aber durch die Informatik-Entwicklung und das Einheitliche Lohnmeldeverfahren völlig überholt worden, da ein Grossteil der Arbeitgeber in Zukunft ohne jeglichen Zeitaufwand solche wohnortabhängigen Steuerberechnungen vornehmen und die entsprechenden Abrechnungen elektronisch übermitteln kann. Selbst für Kleinstbetriebe mit manueller Berechnung kann heute eine einzige Tabelle mit den jeweiligen Gemeindeprozentsätzen dieses Problem lösen.

### 2.7 Harmonisierung mit anderen Rechtsgebieten (AHV/SUVA etc.)

Leider besteht zum heutigen Zeitpunkt kein einheitlicher, für alle relevanten Rechtsgebiete gültiger Einkommens- bzw. Lohnbegriff. Vor allem die Unterschiede zwischen sozialversicherungs- und steuerpflichtigem Lohn wurden verschiedentlich, z. B. in den Vernehmlass-

13 Zzt. wird sogar abgeklärt, inwieweit die Mehrwertsteuer in das Projekt «swissdec» integriert werden kann. (Zu swissdec s. [www.swissdec.ch](http://www.swissdec.ch).)

14 Für weitere Informationen zum Einheitlichen Lohnmeldeverfahren s. [www.swissdec.ch](http://www.swissdec.ch).

15 Zur Datenübermittlung gemäss dem Konzept des Einheitlichen Lohnmeldeverfahrens s. Anhang IV.

16 Noch nicht in dieses System integriert ist vorläufig die AHV.

17 Lediglich die Hersteller von Lohnprogrammen wurden von der SUVA anlässlich einer Veranstaltung im Jahr 2004 informiert.

18 S. stellvertretend § 89 StG ZH.

19 Völlig zu Recht ist deshalb bis heute die Quellensteuer nie ernsthaft als tauglicher Ersatz für die Selbstdeklaration betrachtet worden.

sungen zum neuen Lohnausweis, kritisiert. Sie erschweren es den Arbeitgebern in der Tat, den steuerpflichtigen Lohn auf der einen und den sozialversicherungspflichtigen Lohn auf der anderen Seite zu ermitteln, wenn sie nicht über ein Lohnprogramm verfügen, das ihnen diese Arbeit abnimmt. Die Unterschiede zwischen sozialversicherungs- und steuerpflichtigem Lohn bilden daher in der Praxis nicht nur eine häufige Fehlerquelle, sie verursachen auch zusätzlichen Aufwand für die Arbeitgeber. Leider sind sie aber, solange das geltende Steuersystem nicht radikal vereinfacht wird, unvermeidbar. Der Grund dafür ist die Tatsache, dass bei den Steuern – im Gegensatz zu den Sozialversicherungen – nach Ermittlung des Bruttolohnes noch, in einem zweiten Schritt, individuelle Berufsauslagen im Rahmen der Steuerveranlagung in Abzug gebracht werden können<sup>20</sup>. Demgegenüber müssen solche Auslagen bei den Sozialversicherungen bereits durch den Arbeitgeber bei der Ermittlung des sozialversicherungspflichtigen Lohnes berücksichtigt werden.

Eine weitergehende oder gar vollständige Angleichung von sozialversicherungs- und steuerpflichtigem Lohnbegriff setzt daher voraus, dass auch bei den Steuern keine individuellen Berufskosten mehr in Abzug gebracht werden können. Eine solche Harmonisierung und Synchronisierung käme den Arbeitgebern zugute, indem aufwändige Unterscheidungen zumindest dort wegfielen, wo zum gegenwärtigen Zeitpunkt kein Lohnprogramm zur Verfügung steht, welches diese Unterscheidungen ohnehin automatisch und vollständig korrekt vornimmt.

## 2.8 Absenken der Steuerbelastung

Eine ungerechte und ineffiziente Steuerrechtsordnung zeichnet sich dadurch aus, dass sie eine hohe Steuerbelastung aufweist, die mittels punktueller und teilweise willkürlicher Ausnahmetatbestände unter bestimmten Voraussetzungen gemindert wird. Die hohe Steuerbelastung zwingt Steuerpflichtige regelmässig dazu, echte oder vermeintliche Steuer-Schlupflöcher auszunützen. Die rechtlichen Ungerechtigkeiten werden zusätzlich dadurch verschärft, dass die immer wichtiger werdenden Steueroptimierungsmöglichkeiten regelmässig nur denjenigen zufallen, die sich im Steuerrecht gut auskennen. Demgegenüber laufen Laien Gefahr, mangels Fachkenntnissen ihre steuerliche Situation nicht optimal zu organisieren. Zu den bereits bestehenden rechtlichen Ungerechtigkeiten gesellen sich somit auch noch faktische Ungerechtigkeiten.

Eine möglichst einzelfallgerechte und damit – wie z. B. in Deutschland – sehr komplizierte Rechtsordnung läuft daher stets Gefahr, in ihrer Gesamtheit immer neue und grössere Ungerechtigkeiten hervorzubringen. Eine komplizierte Rechtsordnung überfordert aber nicht nur die betroffenen Bürger, sondern stellt zunehmend auch die Verwaltung vor Vollzugsprobleme. Diese enden regelmässig darin, dass die Rechtsordnung nicht mehr einheitlich und konsequent angewandt wird.

Nach Ansicht des Verfassers zeichnet sich demgegenüber eine gerechte Steuerrechtsordnung v. a. durch zwei Faktoren aus: Einerseits wird die Steuerbelastung von den Steuerpflichtigen innerlich akzeptiert und andererseits wird das gesamte Steuerrecht von der Steuerverwaltung konsequent durchgesetzt. Dies ist nur möglich, wenn auch das Verfahren möglichst einfach ausgestaltet ist.

Es sind in der Vergangenheit verschiedene Vorstösse eingereicht und Versuche unternommen worden, die Steuerbelastung in der Schweiz substanziell zu senken. Obwohl man aufgrund der im Ausland gemachten Erfahrungen um die positive Wirkung solcher Steuersenkungen weiss, scheiterten die Vorstösse regelmässig am Problem der finanziellen Schiefelage der öffentlichen Hand bzw. der Gegenfinanzierung solcher Steuerausfälle.

Das vorgeschlagene Konzept hat den Vorteil, dass ein beträchtlicher Teil der Einsparungen und damit auch des Steuerentlastungspotenzials auf die öffentliche Hand (insbes. auf die Steuerverwaltungen) entfällt. Die unmittelbaren und mittelbaren Vorteile, die voraussichtlich aus einem solchen Systemwechsel erwachsen, sollen daher weitgehend<sup>21</sup> in die Reduzierung der Steuerbelastung der natürlichen Personen fliessen. Dies erhöht die Akzeptanz eines solchen Systemwechsels bei allen Betroffenen (Arbeitgebern und Arbeitnehmern bzw. Rentnern) und verschafft der Schweiz gleichzeitig einen nachhaltigen Vorteil im internationalen Steuerwettbewerb. Man kann wohl auch davon ausgehen, dass das Konzept, verbunden mit einer (deutlichen) Steuerentlastung, in den internationalen Medien Aufmerksamkeit erregen würde, was wiederum einen positiven Publizitätseffekt und Attraktivitätsgewinn für die Schweiz bedeuten würde.

Da es sich bei der Festsetzung der Steuerbelastung und des Steuertarifs in erster Linie um eine politische Fragestellung handelt, kann an dieser Stelle offen bleiben, wie mögliche Einsparungen verwendet würden. Es ist sogar denkbar, dass die erzielten Einsparungen neben der Entlastung der Arbeitnehmer für eine Entlastung der Unternehmer verwendet würden. Gegen Letzteres spricht al-

20 Vgl. dazu umfassend Böhl.

21 Zur Frage einer Arbeitgeberentschädigung s. den nachfolgenden Abschn. 5.2.2.3.

lerdings die Tatsache, dass es wohl richtiger wäre, die Arbeitgeber für ihren personellen und finanziellen Aufwand bei der Mithilfe des Bezuges der Steuern und Sozialversicherungsbeiträge grosszügig zu entschädigen<sup>22</sup>.

Unstrittig dürfte sein, dass eine Steuerentlastung politisch wohl leichter realisiert werden kann, wenn die Verwaltung selbst einen massgebenden Beitrag leistet. Es gilt aber zu bedenken, dass sich die politischen Auseinandersetzungen viel zu oft ausschliesslich um die Frage einer möglichen Steuerentlastung oder Steuererhöhung drehen. Diese starke Fokussierung auf die Steuerentlastung oder auf die Einführung allfälliger zusätzlicher Abzüge schadet der Schweiz längerfristig im internationalen Steuerwettbewerb. Nach Ansicht des Verfassers ist nämlich eine Vereinfachung des bisherigen Systems wesentlich dringender als eine tarifliche Entlastung. Ein radikal vereinfachtes und absolut transparentes Steuersystem hat – insbesondere auch im internationalen Verhältnis – eine weitaus grössere Anziehungskraft als ein Absenken der Steuerbelastung um einige wenige Prozentpunkte.

### 3 Konzept des neuen Verfahrens

#### 3.1 Einheitliches Quellensteuerverfahren für unselbstständig Erwerbstätige und Rentner

Das Konzept beruht auf der Einführung einer gesamtschweizerischen Quellensteuer für alle Arbeitnehmer<sup>23</sup>, Empfänger von Ersatzeinkünften und Rentner. Es hat zur Folge, dass alle Arbeitgeber oder Versicherer auf den Löhnen, Versicherungsleistungen, Renten etc. vor deren Auszahlung die Steuer in Abzug bringen und dem zuständigen Steueramt überweisen. Ein eigentliches Einschätzungs- und Bezugsverfahren zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung entfällt.

#### 3.2 Einheitlicher Bundessteuersatz und wohnortsabhängiger kantonaler und kommunaler Quellensteuersatz

Das Konzept beruht auf einer gesamtschweizerischen Quellensteuer, bei welcher der Abzug (wie bei der geltenden Quellensteuer) Staats-, Gemeinde- und Bundessteueranteil umfasst. Neu wird aber der Abzug je nach

Wohngemeinde des Pflichtigen (auch innerhalb eines Kantons) unterschiedlich hoch ausfallen<sup>24</sup>. Die vorgeschlagene Quellenbesteuerung ist daher nicht vergleichbar mit der heute geltenden (zu rudimentären) Quellenbesteuerung von ausländischen Arbeitnehmern im Sinne von Art. 83 ff. DBG.

Voraussetzung für die Erhebung einer solchen, wohnortsabhängigen Quellensteuer ist, dass alle aufgrund der Gegebenheiten der Wohngemeinde berechneten Tarife gesamtschweizerisch durch die ESTV erfasst und auf den Websites der Steuerverwaltungen veröffentlicht werden, so dass – wie bereits heute für die Quellenbesteuerung ausländischer Arbeitnehmer – die Lohnprogramme sehr einfach (und unentgeltlich) auf diese Daten greifen können. Für alle Arbeitgeber ohne Lohnprogramm wird – ebenfalls wie bisher – eine Tariftabelle in Papierform verschickt<sup>25</sup>.

#### 3.3 Berücksichtigung individueller Abzüge mittels einheitlichen Rückerstattungsverfahrens

Alle bisherigen<sup>26</sup> und auch alle zukünftigen, vom Gesetzgeber neu eingeführten individuellen Abzüge – z. B. für Beiträge an die Säule 3a, Pensionskasseneinkäufe, Schuldzinsen, Weiterbildungskosten etc. – haben in diesem Konzept Platz. Allerdings sind dazu die Einreichung eines an klare Fristen gebundenen Antragsformulars sowie eine anschliessende individuelle Prüfung und automatische Berechnung des Rückerstattungsbetrages notwendig. Das System bleibt somit – allerdings wesentlich rationeller – wie bisher offen für individuelle Abzüge und Gesetzesänderungen.

### 4 Modellrechnungen

#### 4.1 Annahmen

##### 4.1.1 Linearer Quellensteuertarif (flat-rate tax)

Die nachfolgenden Modellrechnungen gehen davon aus, dass gesamtschweizerisch, d. h. auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene, die Steuer einen fixen Prozentsatz des Brutto- bzw. allenfalls Nettolohnes darstellt (flat-rate tax). Die kantonale bzw. kommunale Steuerhoheit besteht somit in der Festsetzung der Höhe des Steuersatzes und in der Möglichkeit der Einführung von kanto-

22 S. dazu den nachfolgenden Abschn. 5.2.2.3.

23 Als Arbeitnehmer sind alle unselbstständig Erwerbstätigen in einem weiten Sinne zu verstehen, d. h. insbesondere auch öffentlich-rechtliche Angestellte, Verwaltungsräte etc.

24 S. das nachfolgende Beispiel zweier Pflichtiger mit Wohnsitz in Kilchberg bzw. Zürich in Abschn. 4.

25 Diese Tariftabellen würden auch die Umrechnungsfaktoren aller Gemeinden enthalten.

26 Zu den Ausnahmen s. den nachfolgenden Abschn. 4.1.2.

nen (harmonisierungskonformen) Abzügen. Die Einführung einer solchen flat-rate tax ist aber keinesfalls zwingend für das System; dieses lässt sich vielmehr auch mit einem progressiven Tarif realisieren.

Wird allerdings ein progressiver Tarif eingeführt, erhöht sich der Aufwand bzw. die Komplexität des Systems, da die Steuerberechnung schwieriger wird, wenn ein Steuerpflichtiger Einkommen aus verschiedenen Quellen bezieht, deren Addition zu einer erhöhten Progression führt. Umgekehrt entfällt dann allerdings das Problem der Besteuerung des Existenzminimums bzw. von sehr geringen Einkommen, indem dieses – ähnlich wie beim geltenden Quellensteuersystem – bereits tariflich nicht erfasst wird.

#### 4.1.2 Wegfall des Abzugs für Berufsauslagen und Versicherungsprämien

Das Konzept ist dann am rationellsten, wenn sich die Rückerstattungsgesuche von Steuerpflichtigen<sup>27</sup> auf ein Minimum reduzieren lassen, weil jedes zusätzliche Korrektorgesuch administrativen Mehraufwand generiert. Es macht daher – wie bereits ausgeführt<sup>28</sup> – keinen Sinn, Abzüge individuell zuzulassen, die bei praktisch allen Pflichtigen anfallen. Das vorgeschlagene Konzept geht daher davon aus, dass – wie bei der geltenden Quellensteuer<sup>29</sup> – die Versicherungsprämien und Berufskosten<sup>30</sup> nicht mehr individuell in Abzug gebracht werden können, sondern bereits bei der Festsetzung des Tarifs bzw. der Höhe der Steuerbelastung berücksichtigt werden.

#### 4.2 Ausgangslage

Nachfolgend werden zwei beim gleichen Arbeitgeber beschäftigte ledige Pflichtige mit einem Bruttoeinkommen von Fr. 120 000 (12 x 10 000) untersucht, die beide je Fr. 6000 an die Säule 3a bezahlen und bei denen der eine Wohnsitz in der Stadt Zürich, der andere in Kilchberg hat. Dabei wird angenommen, dass für eine ledige Person folgende (fiktiven) Tarife<sup>31</sup> zur Anwendung gelangen:

#### Tarife (fiktiv)

Bundessteuer	3 %
kantonale Steuer	10 %
kommunale Steuer: je nach Steuerfuss der Gemeinde (in % des kantonalen Steuersatzes)	
Zürich:	130 % → 13,0 %
Kilchberg:	90 % → 9,0 %

### 4.3 Quellensteuerberechnung und -abrechnung durch den Arbeitgeber

#### 4.3.1 Quellensteuerberechnung

Der Arbeitgeber bzw. dessen Lohnsoftware berechnet den monatlichen Quellensteuerabzug, erstellt eine Abrechnung (ebenfalls mittels der Informatik)<sup>32</sup> und schickt diese an das zuständige kantonale Steueramt (bzw. an den zentralen Distributor)<sup>33</sup>.

#### Stadt Zürich (Monatslohn Fr. 10 000)

Bund	300	(3 % von 10 000)
Kanton Zürich	1000	(10 % von 10 000)
Stadt Zürich	1300	(130 % der kantonalen Steuer)
Total Quellensteuer	2600	(Gesamtsteuermass 26,0 %)

#### Kilchberg (Monatslohn Fr. 10 000)

Bund	300	(3 % von 10 000)
Kanton Zürich	1000	(10 % von 10 000)
Gemeinde Kilchberg	900	(90 % der kantonalen Steuer)
Total Quellensteuer	2200	(Gesamtsteuermass 22,6 %)

#### 4.3.2 Quellensteuerabrechnung

Mittels Lohnsoftware erstellte Abrechnung:

AHV-Nummer <sup>34</sup>	Name und Vorname der quellensteuerpflichtigen Person	Steueranspruchsberechtigte Wohnsitzgemeinde	Kanton	Bruttolohn während der Abrechnungsperiode (inkl. Zulagen und Naturalleistungen)	Quellensteuern
999.99.999.998	Pflichtiger A	Zürich	ZH	10 000	2600
999.99.999.997	Pflichtiger B	Kilchberg	ZH	10 000	2200
Total					4800
abzüglich 4 % Arbeitgeberentschädigung					192
Ablieferungs-pflichtiger Betrag					4608

In denjenigen Fällen, in denen der Arbeitgeber über ein zertifiziertes Lohnprogramm bzw. ein mit der Schnittstelle des Einheitlichen Lohnmeldeverfahrens kompa-

27 S. dazu den nachfolgenden Abschn. 4.4.

28 S. den vorangehenden Abschn. 2.2.2.2.

29 S. Art. 86 Abs. 1 DBG.

30 Die Abzüge für Berufskosten bewegen sich auf einem relativ stabilen Niveau von 6 - 9 % des Bruttoeinkommens. Vgl. PETERS, Effet des déductions sur l'impôt fédéral direct des personnes physiques, S. 22.

31 Die Frage, wie hoch ein allfälliger Freibetrag für das Existenzminimum (z. B. Fr. 1000 pro Monat) bzw. für unterstützte Kinder (z. B. Fr. 700 pro Monat) ausfallen sollte, wird bei den nachfolgenden Modellrechnungen offen gelassen, da es sich wiederum in erster Linie um eine Frage der Tarifgestaltung bzw. Steuerbelastung handelt. Tatsache ist aber, dass es wenig Sinn macht, das Existenzminimum zu besteuern und dieses deshalb – im Sinne einer typisierenden Berechnung

– inskünftig von der Besteuerung freigestellt werden sollte, da der Pflichtige über dieses Einkommen gar nicht frei disponieren kann. Ein solcher Freibetrag kann im Übrigen bereits heute bei ähnlichen Fragestellungen (AHV etc.) vollautomatisch berechnet werden.

32 S. den nachfolgenden Abschn. 4.3.2.

33 Der Distributor würde in diesem Fall die Daten an den zuständigen Kanton weiterleiten.

34 Voraussichtlich ab 2008 wäre an dieser Stelle die neue Sozialversicherungs-Nummer anzugeben.

tibles Lohnprogramm verfügt, werden alle diese Daten (diese können u. U. zehntausende von Pflichtigen eines einzigen Arbeitgebers umfassen) mittels weniger Mausklicks vollelektronisch an die zuständige Steuerverwaltung (oder den Distributor) übermittelt und dort wiederum vollelektronisch, d. h. ohne dass auch nur ein manueller Handgriff notwendig wäre, verarbeitet. Abrechnungen, welche die Arbeitgeber noch in Papierform einreichen, müssen wie bisher von der Steuerverwaltung verarbeitet werden (manuell oder mittels Scanning). Diese Arbeit kann wie bisher durch Sachbearbeiter/-innen erledigt werden. (Steuerkommissäre sind in diesem Verfahrensstadium noch nicht notwendig.)

#### 4.3.3 Erstellung der Rechnung durch das Steueramt

Nach Erhalt der Abrechnung erstellt das Steueramt die Rechnung und stellt sie entweder direkt oder via Distributor dem Arbeitgeber zu. Zwischen dem Eintreffen der Quellensteuerabrechnung und dem definitiven Versand der Rechnung (für allenfalls tausende von Pflichtigen) liegen theoretisch lediglich einige wenige Minuten.

#### 4.3.4 Überweisung der Steuer durch den Arbeitgeber

Der Arbeitgeber muss die Quellensteuern (im vorliegenden Beispiel 4800 ./ 4 % Entschädigungsprovision = 4608) in einem noch festzusetzenden Rhythmus, spätestens aber jeweils innert zwei Monaten nach Ende des Kalenderjahres, überweisen. Dies bedeutet, dass im Normalfall jeweils Ende Februar des Folgejahres alle geschuldeten (Quellen-)Steuern aller Arbeitnehmer und Rentner in der Schweiz bezahlt sind. Da die Überweisung wiederum regelmässig mehrere Arbeitnehmer umfasst, kann – je nach verlangtem Zahlungsrhythmus (jährlich, vierteljährlich oder monatlich) – die Anzahl der provisorischen und definitiven Zahlungen<sup>35</sup> auf Kantons- und Bundesebene auf einen Bruchteil reduziert werden.

#### 4.3.5 Definitive Erledigung im Normalfall

Das Konzept ermöglicht somit in vielen Fällen eine vollkommen automatisierte und elektronische Erledigung der Steuern, bei der keinerlei manueller Aufwand anfällt und bei der die Steuern fortlaufend und definitiv bezahlt werden. Vorbehalten bleiben spezielle Abzüge<sup>36</sup> und komplizierte Fälle, z. B. bei Liegenschaftenbesitz oder

bei grossem Vermögen etc., bei denen nach wie vor eine Steuererklärung eingereicht werden muss.

### 4.4 Rückerstattung zuviel bezahlter Quellensteuern infolge von Beiträgen an die Säule 3a

#### 4.4.1 Rückerstattungsgesuch

Trotz der Einfachheit des vorgeschlagenen Steuersystems bleibt wie bisher die Geltendmachung individueller Abzüge möglich. In der nachfolgenden Modellrechnung wird dies am Beispiel von Beiträgen an die gebundene Selbstvorsorge aufgezeigt. In einem solchen Fall müssen die beiden Pflichtigen A und B innert Frist (z. B. bis Ende April des Folgejahres) ein Rückerstattungsgesuch unter Beilage der Bescheinigung über die bezahlten Beiträge an die Säule 3a und Angabe ihrer Bankverbindung einreichen. Für dieses Gesuch kann das amtliche Formular bestellt oder – wie bereits heute – vom Website der Steuerverwaltung heruntergeladen, ausgefüllt und anschliessend retourniert werden. Die Steuerverwaltung berechnet innert zwei Monaten den zurückzuerstattenden Betrag<sup>37</sup> und überweist diesen auf das Konto des Pflichtigen, so dass bis spätestens Ende Juni des Folgejahres das Vorjahr steuerrechtlich definitiv veranlagt ist. Da sowohl die Berechnung des Rückerstattungsbetrages als auch die Überweisung dieses Betrages vollständig elektronisch erfolgen, benötigt die Erledigung eines solchen Falles weniger als fünf Minuten Aufwand. Lediglich die Prüfung der Vollständigkeit der eigentlichen Unterlagen und die Eingabe der Daten (Bankkontonummer etc.) müssen noch individuell erfolgen.

Bei solchen Rückerstattungen kommen überdies alle (bisherigen und zukünftigen) Vorteile der Unterstützung durch Webapplikationen der kantonalen Steuerverwaltungen zum Einsatz. Es besteht z. B. die Möglichkeit, dass jeder Arbeitnehmer bzw. Steuerpflichtige Einsicht und Zugriff auf sein persönliches Dossier beim Empfänger der Daten, d. h. vorliegend bei der Steuerverwaltung, hat. Zugleich wird ihm die Möglichkeit der Ergänzung, z. B. für solche Korrekturgesuche, eingeräumt.

#### 4.4.2 Berechnung

<b>Pflichtiger Stadt Zürich (Fr. 6000 Beitrag an Säule 3a)</b>	
6000 x 26,0 %	
(Gesamtsteuerbelastung in der Stadt Zürich)	1560
<b>Pflichtiger Kilchberg (Fr. 6000 Beitrag an Säule 3a)</b>	
6000 x 22,0 %	
(Gesamtsteuerbelastung in der Gemeinde Kilchberg)	1320

Diese Beträge werden vollautomatisch auf das Konto der Pflichtigen überwiesen.

35 Zum jetzigen Zeitpunkt fallen jedes Jahr mehrere Millionen Steuerrechnungen an.

36 S. den nachfolgenden Abschn. 4.4.

37 S. den nachfolgenden Abschn. 4.4.2.

#### 4.5 Berechnung unterschiedlicher Abzüge auf Bundes- und Kantonebene

Beim vorgeschlagenen System ist es ohne weiteres möglich, selbst Rückerstattungsgesuche vollautomatisch zu erledigen, bei denen ein auf Bundes- und Kantonebene unterschiedlicher Abzug geltend gemacht wird. Damit kann ein weiteres wichtiges Element des bisherigen Steuerwettbewerbs in der Schweiz und der damit verbundenen unterschiedlichen Lösungen auf Kantonebene beibehalten werden.

#### 4.6 Besteuerung übriger Einkünfte und des Vermögens

Auch die Besteuerung übriger Einkünfte (z. B. aus Dividenden), die – da sie nicht aus einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit resultieren – nicht der vorgeschlagenen Quellensteuer unterliegen, kann problemlos durchgeführt werden. Bei reinem Vermögensertrag reicht ein einfacher Verrechnungsantrag aus; bei Liegenschaften oder selbstständiger Erwerbstätigkeit wird wie bisher ein Steuererklärungsverfahren durchgeführt. In diesen Fällen kommen selbstverständlich wiederum alle Vorteile der Webapplikation zum Tragen.

Reicht z. B. der Pflichtige A (wohaft in Zürich) im vorliegenden Beispiel einen Verrechnungsantrag mit einem Bruttozinsertrag von Fr. 1000 ein<sup>38</sup>, beträgt die zusätzlich zu bezahlende Steuer Fr. 260 (26,0 % von 1000); davon wird automatisch die Verrechnungssteuer von Fr. 350 abgezogen, weshalb dem Pflichtigen noch Fr. 90 (350 ./ 260) zurückerstattet werden. Dies wiederum wird mit einer zusätzlichen Rückerstattung für Beiträge an die Säule 3a verrechnet bzw. zusammengezählt, weshalb sich im vorliegenden Beispiel der gesamte Rückerstattungsbetrag auf Fr. 1650 beläuft (1560 + 90). Auch diese Berechnungen werden vollständig elektronisch erledigt.

#### 4.7 Ergebnis

Es ist offensichtlich, dass bei Anwendung des vorgeschlagenen Konzepts die Besteuerung von Arbeitnehmern und Rentnern dank der weitgehenden Automatisierung mit einem Bruchteil des bisherigen Aufwandes erledigt werden kann. Selbst bei individuellen Rückerstattungsgesuchen nimmt ein Fall nicht mehr als fünf Minuten in Anspruch. Das Ergebnis ist somit nicht nur eine wesentlich rationellere und damit kostengünstigere, sondern v. a. auch eine sehr viel schnellere Abwicklung der Besteuerung von unselbstständig Erwerbstätigen und

Rentnern. Spätestens Mitte des Folgejahres sind Steueranmeldung und Steuerbezug weitgehend definitiv erledigt.

## 5 Vor- und Nachteile des neuen Verfahrens

### 5.1 Vorteile

#### 5.1.1 Angenehmste Lösung für die Pflichtigen

Ein Steuerverfahren, bei dem der Pflichtige in vielen Fällen überhaupt keine eigenen Formulare etc. ausfüllen muss und bei dem sich die Steuerangelegenheiten gleichsam automatisch erledigen, ist sicher das kundenfreundlichste System. Man kann daher davon ausgehen, dass – völlig losgelöst von der Frage der Steuerbelastung – ein solches Quellensteuerverfahren von der überwältigenden Mehrheit der betroffenen Arbeitnehmer und Rentner begrüsst würde<sup>39</sup>.

#### 5.1.2 Viel schnellere und zeitgerechtere definitive Erledigung der Steuern

Es wurde bereits dargelegt, dass das vorgeschlagene System der heutigen Selbstdeklaration v. a. auch deshalb weit überlegen ist, weil sehr viele Fälle innert wesentlich kürzerer Frist definitiv erledigt werden können.

#### 5.1.3 Finanzielle Einsparungen

Es wurde bereits dargelegt, dass das neue System ein bedeutendes Rationalisierungs- und Einsparungspotenzial hat.

#### 5.1.4 Keine finanziellen Unsicherheiten beim Steuerpflichtigen in Bezug auf latente Steuernachforderungen

Ein ganz bedeutender Vorteil des Konzepts besteht darin, dass der Pflichtige, d. h. der Arbeitnehmer oder Rentner, nach Erhalt des Netto-Lohnes etc. weiss, dass er über den erhaltenen Betrag definitiv disponieren kann. Es bestehen keine latenten Steuernachforderungen mehr, was für viele Arbeitnehmer und Rentner insbesondere auch eine bedeutende psychische Erleichterung zur Folge hat.

38 Bei einem Zins von brutto Fr. 1000 beträgt die in Abzug gebrachte Verrechnungssteuer 35 %. Der Pflichtige erhält demzufolge von der Bank lediglich Fr. 650.

39 Gemäss einer Umfrage der Zeitung «20minuten» vom 15.2.2006 stehen 76 % der Befragten der Einführung einer Quellensteuer positiv gegenüber.

### 5.1.5 Verminderung der Anzahl der Betreibungen

Jährlich müssen gesamtschweizerisch deutlich über 200 000 Betreibungen zwecks Eintreibung von offenen Steuerforderungen durchgeführt werden. Dies verursacht sowohl auf Seiten der Steuerverwaltungen als auch der Betreibungsämter einen ungeheuren Aufwand. Ausserdem haben diese Betreibungen einschneidende Auswirkungen bei den Betroffenen zur Folge (Eintrag im Betreibungsregister, Lohnpfändung etc.). All dies kann mit einer Quellensteuer praktisch vollständig vermieden werden.

### 5.1.6 Verbesserung des Verhältnisses zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen

Es ist für das Verhältnis zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen von grossem Vorteil, wenn die Steuern in der Regel ohne Eingriff eines Steuerkommissärs festgesetzt werden. Es steht ausser Frage, dass das Verhältnis zum Staat um ein Vielfaches weniger belastet ist, wenn lediglich bei Rückerstattungen, d. h. bei einer für den Pflichtigen positiven Handlung des Staates, ein Steuerkommissär entscheidet.

### 5.1.7 Konzentration der Steuerverwaltung auf die schwierigen und finanziell wichtigen Fälle

Das vorgeschlagene System deckt lediglich den Grossteil der Massenfälle ab. Für die schwierigeren Fälle bleibt es beim bisherigen System der vom Steuerkommissär kontrollierten Selbstdeklaration. Durch die Rationalisierung kann aber das Steueramt seine besten Kräfte auf diese Fälle konzentrieren. Diese eigentliche Kräftekonzentration auf die Kernkompetenz des Steueramtes ist ein weiterer Vorteil.

### 5.1.8 Geringer Aufwand für Systemwechsel

Der vielleicht grösste Vorteil des Konzepts besteht darin, dass der Systemwechsel mit geringem Aufwand vollzogen werden kann. Dies ist deshalb möglich, weil lediglich die bereits vorhandenen Informatik-Infrastrukturen voll ausgenutzt werden. Viele Versuche eines Systemwechsels scheitern, weil sie mit zu hohen Transformationskosten verbunden sind.

## 5.2 Nachteile

### 5.2.1 Vorbemerkung

Das Konzept ist nicht zwingend an eine flat-rate tax gekoppelt; es ist aber in der geschilderten Einfachheit und mit dem Ziel der grösstmöglichen Rationalisierung nur

mittels Koppelung an eine flat-rate tax realisierbar. Wenn man dem neuen Konzept eine – wenn auch wohnortsabhängige – flat-rate tax zugrunde legt, hat dies selbstverständlich auch die Nachteile der flat-rate tax zur Folge. Diese sind z. B.:

- reduzierte Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen;
- Steuerlastverschiebung zu Ungunsten gewisser Einkommenskategorien;
- Notwendigkeit einer Lösung für die Berücksichtigung von Familienkosten und von Einkommen unterhalb des Existenzminimums.

### 5.2.2 Zusatzaufwand für die Arbeitgeber

#### 5.2.2.1 Allgemeine Problematik

Es ist unstrittig, dass das vorgeschlagene System für die Arbeitgeber u. U. einen gewissen Mehraufwand zur Folge hat. Bei all denjenigen Arbeitgebern, die über ein entsprechendes Lohnprogramm verfügen bzw. die Sozialversicherungs- und anderen Abzüge bereits heute mittels der Informatik berechnen, dürfte dieser Mehraufwand vernachlässigbar sein<sup>40</sup>, da es für die Lohnprogramme unerheblich ist, ob sie neben dem AHV/IV-, SUVA- und NBU- sowie dem BVG-Abzug noch zusätzlich den Quellensteuerabzug berechnen müssen<sup>41</sup>.

Anders verhält es sich bei den Kleinstbetrieben, welche die Monats-Lohnabrechnungen noch manuell erstellen und deshalb allenfalls auch die Quellensteuerabrechnung von Hand vornehmen müssen. Dieser Mehraufwand muss noch ermittelt werden. Gemäss Schätzungen der SUVA sind aber bereits heute über 90 % der Lohndaten elektronisch vorhanden. Dieser Prozentsatz dürfte sich in zehn bis fünfzehn Jahren, d. h. im Zeitpunkt einer Umsetzung des Konzepts, nochmals deutlich erhöhen, da davon ausgegangen werden kann, dass sich der PC-Penetrationsgrad nochmals deutlich verbessern wird und die Informatik mehr und mehr auch in Kleinstbetriebe einziehen wird.

#### 5.2.2.2 Zusatzkosten für Änderungen der Lohn-Software

Bei Einführung des Konzepts sind Anpassungen bei der Lohn-Software notwendig. Bei allen Programmen, welche bereits heute die Quellensteuer nach dem Wohnsitzkanton des Arbeitnehmers berechnen, sind keine grund-

<sup>40</sup> Zu den Mehrkosten der Informatik s. den nachfolgenden Abschn. 5.2.2.2.

<sup>41</sup> Schon heute sind praktisch alle Lohnprogramme in der Lage, den Quellensteuerabzug für ausländische Arbeitnehmer zu berechnen. In Zukunft würde sich somit v. a. quantitativ die Anzahl der Quellensteuerpflichtigen erhöhen.



sätzlichen Änderungen erforderlich; neu kommen lediglich mehr Tarife zur Anwendung. In jedem Fall ist aber eine Aktualisierung der Lohnprogramme unumgänglich.

Eine solche Aktualisierung eines Lohnprogrammes wird von den Anbietern teilweise unentgeltlich durchgeführt; teilweise aber fallen auch Kosten an. Es gilt nun aber zu berücksichtigen, dass im Rahmen der (für viele Arbeitgeber unumgänglichen) Implementierung der Schnittstelle innerhalb des Einheitlichen Lohnmeldeverfahrens ohnehin bei allen Lohnprogrammen eine Aktualisierung notwendig sein wird. Diese Aktualisierung wird wesentlich gravierender sein als eine spätere, zusätzliche Aktualisierung zwecks Implementierung einer gesamtschweizerischen Quellensteuer.

### 5.2.2.3 Entschädigung an die Arbeitgeber

Die Arbeitgeber übernehmen bereits heute verschiedene Tätigkeiten im Interesse des Staates (z. B. Vornahme der Abzüge für AHV, SUVA, BVG, Quellensteuer etc.), für die sie – bis auf die Ausnahme bei der Quellensteuer – keine finanzielle Entschädigung erhalten. Insbesondere werden auch Arbeitgeber, die ihren Pflichten stets vollumfänglich nachkommen, nicht belohnt; umgekehrt werden Verstösse selten geahndet.

Richtigerweise müssen die Arbeitgeber für diese Aufgaben, die nicht zu ihrem unternehmerischen Kerngeschäft gehören, entschädigt werden. Die Arbeitgeber erbringen nicht nur den Aufwand, sie tragen auch das Risiko. Das Konzept muss daher mit einer Arbeitgeber-Entschädigung verbunden werden, so dass ein Teil der Einsparungen, vermutlich wohl im dreistelligen Millionenbereich, den Arbeitgebern verbleibt. Die Einführung einer vollautomatisierten Steuererhebung bei unselbstständig Erwerbstätigen und Rentnern auf dem Weg einer solchen Quellensteuererhebung muss auch für die betroffenen Arbeitgeber eine win-win-Situation ergeben. Höhe und Berechnungsart dieser Entschädigung müssen noch ermittelt werden; zum gegenwärtigen Zeitpunkt erhalten die Arbeitgeber für die Quellensteuererhebung bei ausländischen Arbeitnehmern eine Bezugsprovision von 3 bis 4 % der überwiesenen Quellensteuern<sup>42</sup>. Wichtig ist insbesondere auch, dass die einmaligen Einführungskosten durch den Kauf eines neuen Release bzw. eines neuen Lohn-Programms durch eine solche Aufwandentschädigung ganz oder weitgehend gedeckt werden. Die län-

gerfristigen Vorteile und die stetigen Einsparungen für die Schweiz rechtfertigen eine solche Entschädigung.

## 6 Zeithorizont und mögliche Auswirkungen auf anstehende Gesetzesrevisionen

### 6.1 Allgemeines

Das Konzept ist lediglich angedacht und bedarf noch vertiefter Abklärungen. Dies betrifft in erster Linie die technische Machbarkeit auf Informatikebene für Grossunternehmen und den (Mehr-)Aufwand für KMU. Im Vordergrund muss daher die Ermittlung von konkreten und verlässlichen Zahlen für den geschätzten (Mehr-)Aufwand für die Arbeitgeber und das mögliche gesamtschweizerische Einsparungspotenzial stehen.

Man kann wohl davon ausgehen, dass eine gesamtschweizerische Quellensteuer im Sinne des vorgestellten Konzeptes frühestens in zehn Jahren, d. h. nicht vor 2016, in Kraft treten könnte. Trotz dieses langen Zeithorizontes darf eine vertiefte Prüfung nicht erst in einigen Jahren erfolgen. Gerade im Bereich der Besteuerung von natürlichen Personen stehen nämlich in mittelbarer Zukunft wichtige Weichenstellungen an. Dies betrifft z. B. die Entscheidung bei der Familienbesteuerung, bei welcher der zusätzliche administrative Mehraufwand für eine Individualbesteuerung von ausschlaggebender Bedeutung für einen Entscheid sein könnte.

### 6.2 Mögliche Auswirkungen auf die Einführung der Individualbesteuerung

Im Bereich der Familienbesteuerung schreibt das geltende schweizerische Steuerrecht zwingend vor<sup>43</sup>, dass die beiden Ehegatten gemeinsam, d. h. mittels Addition des Einkommens und Vermögens beider Ehegatten, besteuert werden. Aufgrund des progressiven Steuertarifs führt dies unter gewissen Umständen dazu, dass Ehegatten gegenüber Konkubinatspaaren in gleichen finanziellen Verhältnissen wesentlich mehr Steuern bezahlen. Diese Problematik hat über Jahre Doktrin und Praxis intensiv beschäftigt<sup>44</sup>, ohne dass eine wirklich überzeugende Lösung gefunden werden konnte.

Seit Jahren wird daher von verschiedenen Seiten die Einführung der Individualbesteuerung gefordert, die ohnehin als modern und den heutigen Verhältnissen angemessen erscheint. Die Einführung der Individualbesteuerung

42 Bereits zum jetzigen Zeitpunkt bewegt sich die Höhe der Arbeitgeberentschädigungen im Rahmen der Quellenbesteuerung ausländischer Arbeitnehmer allein im Kanton Zürich im zweistelligen Millionenbereich.

43 Art. 3 Abs. 3 StHG.

44 Zu den verschiedenen Ansätzen zur Lösung der Konkubinatsproblematik vgl. BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, S. 245 ff.

hätte nun aber nicht nur auf Seiten der Pflichtigen einen gewissen Mehraufwand zur Folge, sie würde insbesondere auch auf Seiten der Verwaltung zu einer deutlichen Mehrbelastung führen. Schätzungen gehen davon aus, dass die Einführung der Individualbesteuerung zu einem Anstieg der Anzahl der jährlichen Steuererklärungen um 30 bis 50 % führen würde.

Bei Beibehaltung des geltenden Steuersystems würde daher die Einführung der Individualbesteuerung zu einem so starken Anstieg des Verwaltungsaufwands führen, dass dieser Vorschlag keine echte Realisierungschance hat.

Diese Problematik des Mehraufwandes für Steuerpflichtige und Verwaltung entfällt mit dem vorgeschlagenen Konzept weitgehend. Weder für die Pflichtigen noch für die Steuerverwaltungen hat die Einführung der Individualbesteuerung Umstellungen zur Folge; es müssen lediglich die ohnehin anfallenden tariflichen Fragen gelöst werden. Dies bedeutet, dass das Konzept nicht nur im Bereich der elektronischen Veranlagung und Bezahlung einen grossen Fortschritt bedeutet, sondern dass es auch materiell neue Perspektiven eröffnet, die man zumindest prüfen sollte.

## 7 Zusammenfassung

Die heutige Ordnung der direkten Steuern mit 26 kantonalen Gesetzen, einem Bundesgesetz und einem bundesrechtlichen Harmonisierungs-Rahmengesetz erweist sich immer mehr als Hypothek und unnötiger Luxus. Will die Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb weiterhin an der Spitze bleiben, dann muss sie sowohl im Bereich der Steuerbelastung als insbesondere auch im Bereich des Verfahrens Fortschritte erzielen. Diese Erkenntnis hat sich auch in wichtigen Konkurrenzländern durchgesetzt, und es ist daher nicht verwunderlich, dass z. B. in Deutschland gerade in diesen beiden Bereichen die Absicht besteht, das Steuersystem zu verbessern (Streichung gewisser Abzüge, Einführung eines 3-Stufen-Tarifses etc.). Die Fortschritte anderer Länder im internationalen Steuerwettbewerb sind teilweise auf die attraktive Steuerbelastung, v. a. aber auch auf die Einfachheit und Transparenz ihrer Steuergesetze zurückzuführen.

Allerdings gibt es nichts Schwierigeres, als eine komplexe Materie einfach zu regeln. Es wäre daher wünschenswert, wenn sich die Schweiz für diesen Rationalisierungsvorschlag offen zeigen würde. Die Aussicht auf ein wesentlich einfacheres und effizienteres Steuersystem, das weitgehend vollelektronisch arbeitet, für die Masse der Fälle keinen direkten Kontakt zwischen Steu-

erpflichtigen und Steuerverwaltung mehr erfordert und zudem eine geringere Steuerbelastung zur Folge hat, sollte zumindest Grund genug für eine vertiefte Prüfung bilden. Das vorgeschlagene Konzept bewirkt einen Übergang von der heutigen «haute couture» der individuellen Steuereinschätzung zum «prêt-à-porter»-System der Quellensteuer. Dies bedeutet zwar einen – geringfügigen – Verlust an Individualgerechtigkeit, gleichzeitig aber einen grossen Schritt in eine konkurrenzfähige Zukunft.

## Literatur, Materialien

BÖHI RETO, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, H. 13, Bern 2001

BOSSHARD ERICH/BOSSHARD HANS-RUDOLF/LÜDIN WERNER, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000

PETERS RUDI, Effet des déductions sur l'impôt fédéral direct des personnes physiques, Etude menée dans le cadre de l'interpellation 04.3429 «A qui profitent les déductions fiscales?», Interpellation déposée le 18-6-2004 au Conseil des Etats par la conseillère aux Etats M<sup>me</sup> S. Sommaruga (vom 23.8.2005), [www.estv.admin.ch/data/sd/f/pdf/gutachten/etude\\_050823.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/sd/f/pdf/gutachten/etude_050823.pdf)

## Rechtsquellen

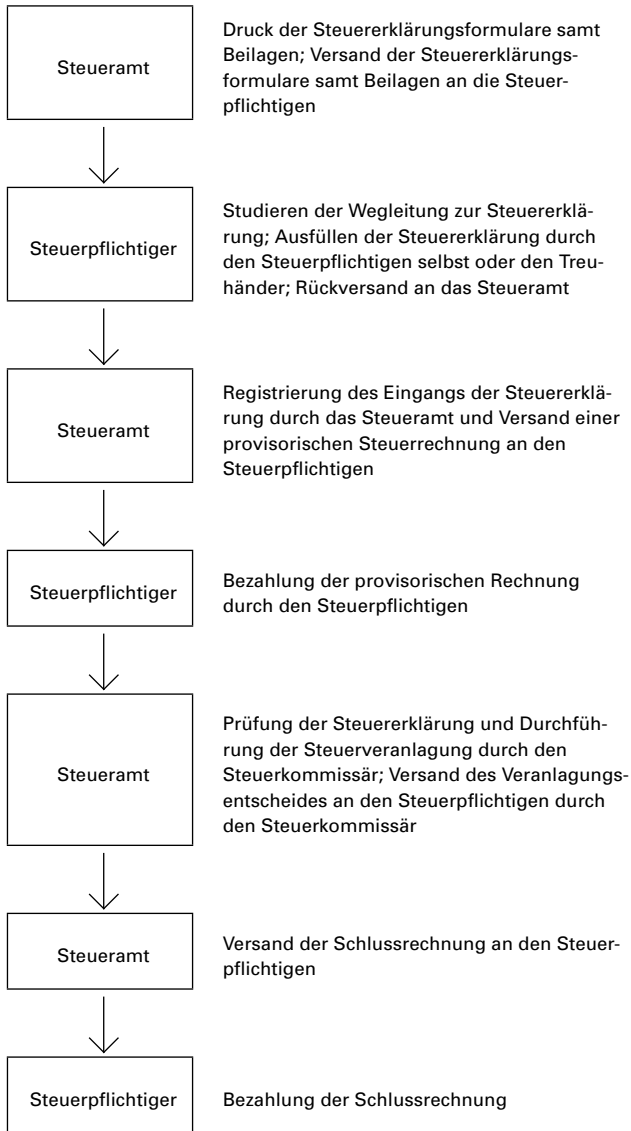
DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (vom 14.12.1990), SR 642.11

StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), OS 631.1

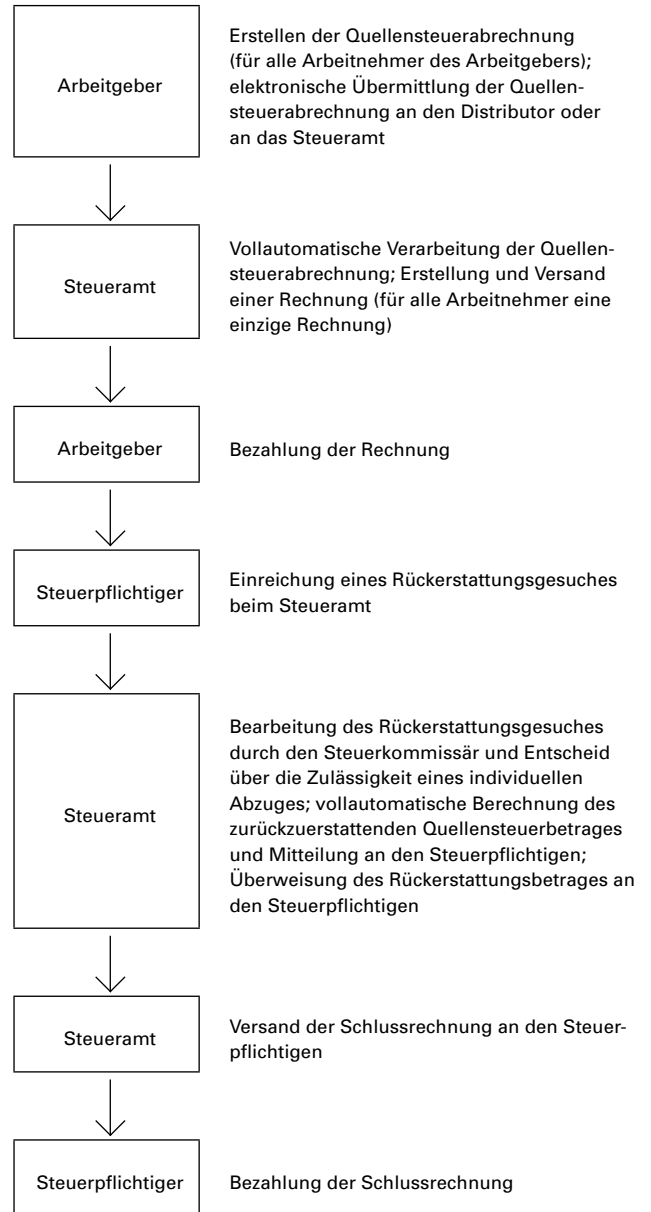
StHG, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (vom 14.12.1990), SR 642.14

## Anhänge

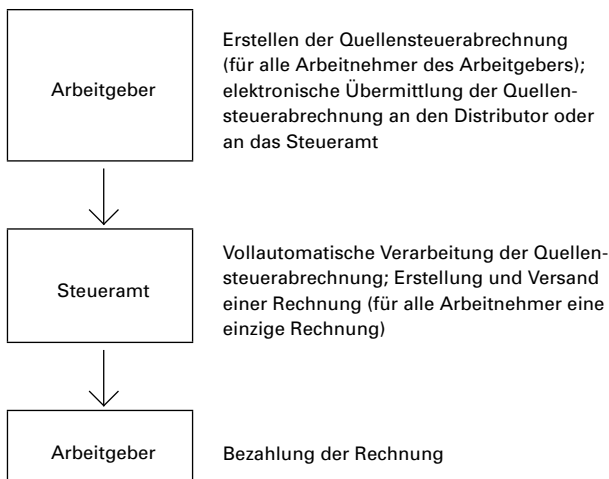
**Schema I: Verfahrensablauf im System der Selbstdeklaration**



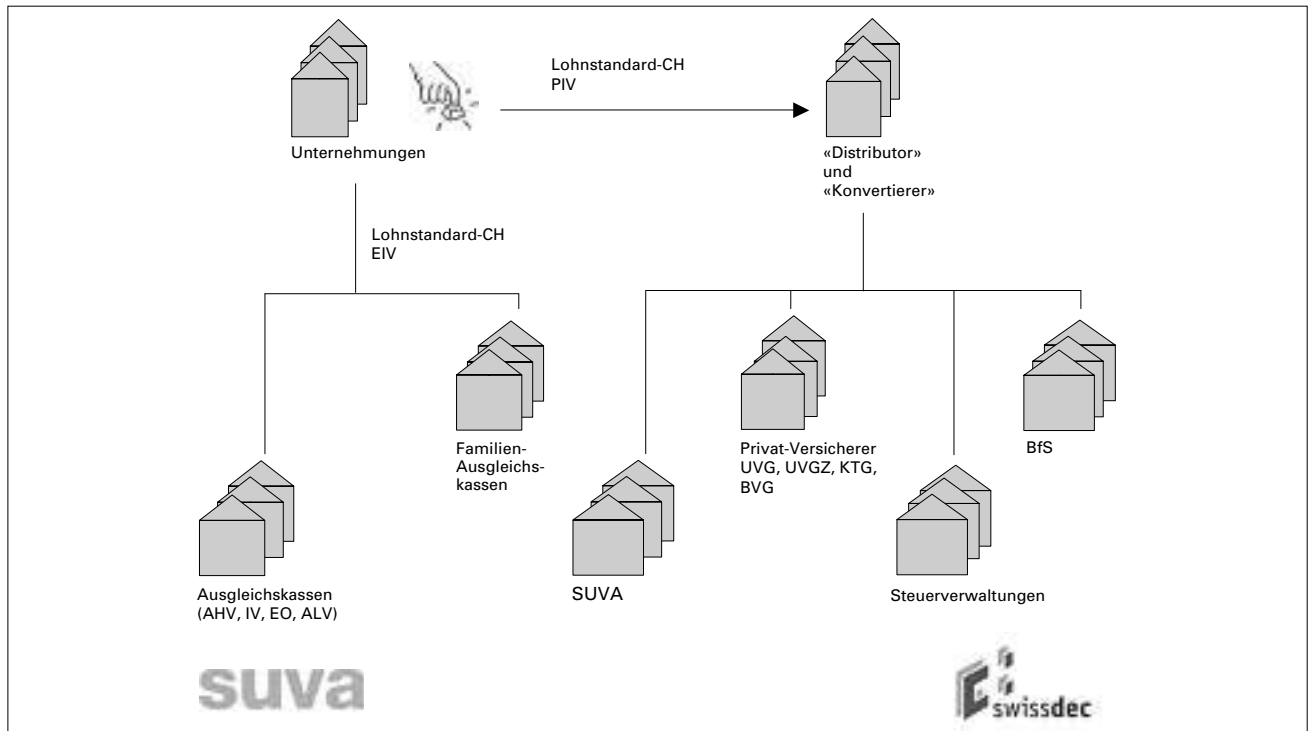
**Schema III: Verfahrensablauf im System der vorgeschlagenen modifizierten Quellensteuer mit Rückerstattungsgesuch**



**Schema II: Verfahrensablauf im System der vorgeschlagenen modifizierten Quellensteuer ohne Rückerstattungsgesuch**



Schema IV: Das einheitliche Lohnmeldeverfahren (ein Lohnstandard)



Praxis-Forum

# Mehrwertsteuer und Konkurs

**Eine erste Analyse des Zusammenwirkens von mehrwertsteuerlichen und konkursrechtlichen Vorschriften**

Regine Schluckebier, RA/Dr. iur. et phil. Thomas Sprecher, RA/Dr. iur. Adrian W. Kammerer, RA



*Regine Schluckebier, Rechtsanwältin, Partnerin, VAT-Consulting AG Basel/Zürich, Mitglied des Kompetenzzentrums MWST der Treuhandkammer, MWST-Expertin FH*



*Thomas Sprecher, Dr. iur. et phil., LL.M., Rechtsanwalt, Partner, Niederer Kraft & Frey, Rechtsanwälte, Zürich*



*Adrian W. Kammerer, Dr. iur., Rechtsanwalt, Partner, Niederer Kraft & Frey, Rechtsanwälte, Zürich*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Verfahren bis zur Eröffnung des Konkurses</b>	<b>3.1</b>	<b>Steuerschuld und Vorsteuerabzug bei Uneinbringlichkeit der Forderung</b>
<b>1.1</b>	<b>Einleitung</b>	3.1.1	Allgemeines
1.1.1	Verhältnis von Mehrwertsteuerrecht und SchKG	3.1.2	Entgeltsminderungen und Korrektur des Vorsteuerabzugs
1.1.2	Fortbestehen der Steuerpflicht	3.1.3	Entgeltsminderung auf null
<b>1.2</b>	<b>Antrag und Gründe für Eröffnung des Konkursverfahrens</b>	3.1.4	Uneinbringlichkeit der Forderung und Rechnungskorrektur
1.2.1	Konkursandrohung	<b>3.2</b>	<b>Zu Unrecht vergütete Vorsteuer</b>
1.2.2	Konkursbegehren	<b>3.3</b>	<b>Nicht oder nicht vollständig erfüllte Verträge</b>
1.2.3	Konkurseröffnung	<b>3.4</b>	<b>Vorsteueransprüche an die Masse</b>
1.2.4	Konkurseröffnung ohne Einleitungsverfahren	<b>3.5</b>	<b>Verwertung von Grundstücken</b>
<b>1.3</b>	<b>Massnahmen der ESTV vor Konkurseröffnung</b>	<b>3.6</b>	<b>Einstellung des Betriebs, Betriebsveräusserung</b>
<b>1.4</b>	<b>Sicherung und Inventar</b>	<b>3.7</b>	<b>Verrechnung und Aufrechnung</b>
<b>2</b>	<b>Verfahren nach der Eröffnung des Konkurses</b>	3.7.1	Verrechnung gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG
<b>2.1</b>	<b>Einstellung</b>	3.7.2	Verrechnung gemäss Art. 213 SchKG
<b>2.2</b>	<b>Rechtsstellung und Verfügungsbefugnis des Unternehmers nach Konkurseröffnung</b>	<b>3.8</b>	<b>Abgekürzter Deklarationszeitraum und Mehrwertsteuernummer</b>
<b>2.3</b>	<b>Aufgaben der Konkursverwaltung</b>		<b>Literatur</b>
2.3.1	Konkursrechtliche Pflichten		<b>Rechtsquellen, Praxisanweisungen und Materialien</b>
2.3.2	Wahrnehmung steuerrechtlicher Pflichten		
2.3.3	Konkursverwaltung als Adressat		
2.3.4	Haftung der Konkursverwaltung		
2.3.5	Erwahrung der Konkursforderungen		
2.3.6	Kollokation der Konkursforderungen		
<b>2.4</b>	<b>Steuerschuld als Konkursforderung oder Masseschuld</b>		
2.4.1	Konkursforderung		
2.4.2	Masseschuld		
<b>3</b>	<b>Einzelfragen</b>		

## 1 Verfahren bis zur Eröffnung des Konkurses

### 1.1 Einleitung

Am 1.1.1997 trat die Revision des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes (SchKG) vom 16.12.1994<sup>1</sup> in Kraft. Das SchKG dient dazu, die Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt oder in einem Nachlassverfahren eine abweichende Regelung – insbesondere zum Erhalt des Unternehmens – getroffen wird.

Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, ein jüngerer Rechtsgebiet, ist in vielen Bereichen nicht mit der Zielsetzung des SchKG abgestimmt. Die ESTV hat im Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer dem Verhältnis Mehrwertsteuer und SchKG ein eigenes Kapitel gewidmet und Vorschläge für Regelungen gemacht, die das Mehrwertsteuergesetz ergänzen sollen<sup>2</sup>.

Die folgenden Ausführungen greifen einige Aspekte heraus, die hinsichtlich der Mehrwertsteuer im Bereich des Konkursrechts zu beachten sind<sup>3</sup>.

#### 1.1.1 Verhältnis von Mehrwertsteuerrecht und SchKG

Grundsätzlich hat das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht keinen Einfluss auf das Steuerrecht. Nur die Geltendmachung des Steueranspruchs, nicht aber dessen Entstehung wird vom Konkursrecht beeinflusst. Der Steuergläubiger (die ESTV) kann seine Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (sofern sie nicht zu den Masseschulden gehören) als Konkursforderung nur nach den Vorschriften des SchKG verfolgen.

Hingegen setzt die Eröffnung eines Konkurses verfahrensrechtlich eine Zäsur. Die Steuerschuld wird aufgeteilt in eine einfache Konkursforderung und eine Masseschuld. Damit verbunden ist eine unterschiedliche verfahrensrechtliche Geltendmachung dieser Steuerforderungen durch den Steuergläubiger. Der Besteuerungszeitraum wird indes durch einen Konkurs nicht berührt.

Umgekehrt bleibt der Gemeinschuldner nicht nur materiell-rechtlich Steuerpflichtiger nach Art. 21 MWSTG, sondern auch Adressat der steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten (Art. 57 MWSTG). Da die Verfügungsbe-

fugnis auf die Konkursverwaltung übergeht, sind die verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten des Gemeinschuldners vom Konkursverwalter wahrzunehmen<sup>4</sup>.

#### 1.1.2 Fortbestehen der Steuerpflicht

Der Gemeinschuldner bleibt trotz der Eröffnung des Konkursverfahrens materiell-rechtlich der Steuerpflichtige (Art. 21 MWSTG). Die Konkursmasse wird nicht selbständig zu steuerndes Steuersubjekt. Die von der Konkursverwaltung aufgrund ihrer Verwertungs- und Verfügungsbefugnis verwirklichten Geschäftsvorfälle und Handlungen (Dienstleistungen und Lieferungen) bei der Verwertung der Masse sind dem Gemeinschuldner auch steuerrechtlich weiterhin zuzurechnen. Er tätigt Umsätze und wird Schuldner der daraus resultierenden Steuern.

Weil die Umsätze des Konkursverwalters dem Gemeinschuldner zuzurechnen sind, erfolgen sämtliche von der Konkursverwaltung getätigten Umsätze im Rahmen des Unternehmens und sind grundsätzlich steuerbar<sup>5</sup>.

### 1.2 Antrag und Gründe für Eröffnung des Konkursverfahrens

#### 1.2.1 Konkursandrohung

Das ordentliche Vollstreckungsverfahren setzt in der Regel ein Einleitungsverfahren voraus, dessen Ziel es ist, die Vollstreckbarkeit der in Betreuung gesetzten Forderung – allenfalls auch deren materiellen Bestand und ihre Höhe – abzuklären. Gläubiger ist, wer behauptet, Gläubiger zu sein und als Betreiber auftritt, da das Erfordernis, eine Sachlegitimation vorzuweisen, nicht besteht.

Das Betreibungsamt hat zu entscheiden, welche Betreibungsart anwendbar ist (Art. 38 Abs. 3 SchKG), d. h., ob die Betreuung auf dem Wege der Pfändung oder des Konkurses weiterzuführen ist.<sup>6</sup> Der Entscheid betreffend Festlegung der Betreibungsart ist mit Beschwerde gemäss Art. 17 ff. SchKG anfechtbar.

Die Konkursbetreuung ist für Steuern, Abgaben, Gebühren und andere im öffentlichen Recht begründete Leistungen an öffentliche Kassen oder Beamte ausgeschlossen (Art. 43 Ziff. 1 SchKG). Dies auch dann, wenn der Gemeinschuldner an sich der Konkursbetreuung unter-

1 AS 1995 1227 1307; BBl 1991 III 1.

2 Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), Ziff. 5.2.2.9.

3 Art. 159 - 270 SchKG. Die Einzelheiten des regelmässig vorgehenden ordentlichen Einleitungsverfahrens werden hier nicht behandelt.

4 Zur Einschränkung der Verfügungsbefugnis s. Abschn. 2.2.

5 Ob sie steuerfreie, steuerpflichtige oder ausgenommene Umsätze sind, hängt von der konkreten Art des Umsatzes ab. In jedem Fall stellen sie Umsätze dar, die in den Anwendungsbereich von Art. 5 MWSTG fallen, auch wenn diese Norm den Begriff der Steuerbarkeit nicht ausdrücklich verwendet.

6 Ausgenommen sind naturgemäss die Fälle der Konkursöffnung ohne vorgängige Betreuung durch den Richter (Art. 190 ff. SchKG).

liegen würde. Die Betreuung für solche Forderungen ist auf dem Wege der Pfändung oder der Pfandverwertung fortzusetzen. Wird der Konkurs des Schuldners aber von einem anderen Gläubiger ausgelöst, so können Steuerforderungen selbstverständlich am Konkursverfahren teilnehmen.

Gläubiger kann somit natürlich auch die ESTV aufgrund einer offenen Steuerverbindlichkeit sein. Als Gläubigerin hat sie alle einem Gläubiger zustehenden Rechte, wie z. B. auch das Recht auf Akteneinsicht.

Unterliegt der Schuldner der Konkursbetreuung, droht ihm das Betreibungsamt nach Empfang des Fortsetzungsbegehrens unverzüglich den Konkurs an (Art. 159 SchKG). Die Konkursandrohung hat folgenden Inhalt:

- Angaben des Betreibungsbegehrens;
- Datum des Zahlungsbefehls;
- Anzeige, dass der betreibende Gläubiger nach Ablauf von 20 Tagen seit Zustellung der Konkursandrohung das Konkursbegehren stellen kann, wenn er nicht befriedigt wird;
- Mitteilung, dass der Schuldner, sofern er die Zulässigkeit der Konkursbetreuung nicht anerkennt, innert zehn Tagen bei der Aufsichtsbehörde Beschwerde im Sinne von Art. 17 ff. SchKG zu führen hat.

Die Zustellung der Konkursandrohung erfolgt wie diejenige des Zahlungsbefehls (Art. 161 Abs. 1 iVm Art. 72 SchKG).

### 1.2.2 Konkursbegehren

Das Konkursbegehren an den Konkursrichter am Konkursort darf frühestens nach Ablauf von 20 Tagen seit Zustellung der Konkursandrohung durch den betreibenden Gläubiger gestellt werden. Das Recht, das Konkursbegehren zu stellen, ist mit Ablauf von 15 Monaten nach Zustellung des Zahlungsbefehles verwirkt. Zusammen mit dem Konkursbegehren hat der Gläubiger dem Konkursrichter die Konkursandrohung und den Zahlungsbefehl einzureichen. Er kann das Konkursbegehren zurückziehen und nach Ablauf eines Monats erneut stellen (Art. 167 SchKG).

Für die Konkurseröffnung ist im Kanton Zürich der Einzelrichter im summarischen Verfahren sachlich zuständig (Art. 166 Abs. 1 iVm Art. 23 SchKG, § 213 Ziff. 5 ZPO und § 23 Abs. 1 GVG). Tritt dieser auf das Konkursbegehren ein, entscheidet er darüber ohne Aufschub – insbesondere auch bei Abwesenheit des Gläubigers oder Schuldners – und spricht die Konkurseröffnung aus, sofern nicht einer der in Art. 172 - 173a SchKG erwähnten Ausschlussgründe gegeben ist. Liegt ein solcher vor, so

weist der Konkursrichter das Begehren ab oder setzt seinen Entscheid aus, je nach Ausschlussgrund.

### 1.2.3 Konkurseröffnung

Der Konkurs gilt als sofort eröffnet. Das Gericht stellt den Zeitpunkt der Konkurseröffnung auf die Stunde genau fest (Art. 175 SchKG). Der Zeitpunkt ist für die Konkurswirkungen massgeblich. Wenn gegen die Konkurseröffnung ein Rechtsmittel eingelegt worden ist und dabei aufschiebende Wirkung gilt oder erteilt wird, so ist der Zeitpunkt des Rechtsmittelentscheids für die Konkurseröffnung massgebend.

Art. 176 SchKG hält fest, wer neben dem Konkursiten Anspruch auf Mitteilung der Konkurseröffnung hat: Betreibungsamt, Konkursamt (im Kanton Zürich das Notariat), Handelsregisteramt und Grundbuchamt. Letzteres hat die Konkurseröffnung unverzüglich im Grundbuch zu vermerken (Art. 176 Abs. 2 SchKG).

Steht die Eröffnung des Konkurses fest, macht das Konkursamt diese öffentlich bekannt. Die Veröffentlichung enthält insbesondere auch die Aufforderung an die Gläubiger und Schuldner des Konkursiten, sich innert Monatsfrist beim Konkursamt zu melden (vgl. zu den weiteren Angaben Art. 232 SchKG).

### 1.2.4 Konkurseröffnung ohne Einleitungsverfahren

In Art. 190 - 193 SchKG sind jene Tatbestände abschliessend geregelt, die ohne vorgängige Betreuung und ohne Konkursandrohung direkt zur Konkurseröffnung führen. Die Konkurseröffnung ohne vorangeschaltetes Einleitungsverfahren oder eine vorangehende Konkursandrohung soll eine sofortige Zwangsvollstreckung ermöglichen. Der Antrag für die Konkurseröffnung ohne Einleitungsverfahren kann vom Schuldner selbst, von einem Gläubiger oder von einer Behörde ausgehen. Ist das Konkurserkennntnis rechtskräftig, beginnt das Konkursamt von Amts wegen mit der Durchführung des Konkurses.

Insbesondere bei der Konkurseröffnung gegen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften erfolgt die Eröffnung sehr häufig auf eigene Anzeige hin.

Im Interesse der Gläubiger der betreffenden juristischen Personen ist eine Meldung an den Richter gesetzlich geboten, wenn eine Überschuldung wahrscheinlich ist. Für Aktiengesellschaften sind Art. 725 und 725a OR massgebend: Wenn begründete Besorgnis wegen allfälliger Überschuldung besteht, muss eine Zwischenbilanz erstellt und diese der Revisionsstelle zur Prüfung vorgelegt werden. Ergibt sich aus dieser Zwischenbilanz, dass die Gesellschaftsschulden weder zu Fortschreibungs- noch zu Veräusserungswerten der Aktiven gedeckt sind, so hat

der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen. Hier- von kann nur abgesehen werden, wenn Gesellschafts- gläubiger im Ausmass der Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten (Art. 725 Abs. 2 OR).

Für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist eine Anzeigepflicht dann gegeben, wenn das Stammkapital nicht mehr zur Hälfte durch die Aktiven gedeckt ist oder eine Überschuldung vorliegt. Besteht eine Nachschuss- pflicht, so muss im Falle der Überschuldung der Richter erst benachrichtigt werden, wenn der durch die Bilanz ausgewiesene Verlust nicht innert drei Monaten durch die Gesellschafter gedeckt wird (Art. 817 OR). Für Ge- nossenschaften findet sich die entsprechende Regelung in Art. 903 OR.

Nach Benachrichtigung des Konkursrichters hat dieser, wenn er den Konkurseröffnungsgrund für gegeben er- achtet, unverzüglich den Konkurs zu eröffnen. Der An- trag des Verwaltungsrates oder eines Gläubigers auf Er- öffnung des Konkurses kann nur aufgeschoben werden, wenn Aussicht auf Sanierung der Gesellschaft besteht (Art. 725a Abs. 1 OR). Auf Kommanditgesellschaften ist die Regelung für Aktiengesellschaften analog anwend- bar (Art. 764 Abs. 2 OR).

### 1.3 Massnahmen der ESTV vor Konkurs- eröffnung

Wenn die ESTV von der finanziellen Schiefelage eines Unternehmens erfährt, werden die betroffenen Stellen der ESTV sofort tätig, da es für sie von grosser Wichtig- keit ist, möglichst vor dem Eröffnungsentscheid durch den Konkursrichter Klarheit über den Bestand der Steu- erforderungen zu erlangen. In Ermangelung eines or- dentlichen Veranlagungs- und Festsetzungsverfahrens bei der Mehrwertsteuer bedeutet dies, dass unbearbeitete Mehrwertsteuerdeklarationen sofort bearbeitet werden dürften. Formelle Rechtsgrundlagen für eine Vorabanfor- derung oder Schätzungsbescheide<sup>7</sup> fehlen derzeit noch im MWSTG. Adressat solcher Sicherungsmassnahmen der ESTV wäre in jedem Fall der vorläufige Konkursver- walter<sup>8</sup>. Noch ausstehende Deklarationen dürften sofort angefordert werden. Bereits geltend gemachte Vorsteu- ern werden durch die ESTV geprüft und allenfalls ge- mäss Art. 40 MWSTG korrigiert<sup>9</sup>.

Die insoweit festgestellten Mehrwertsteuerforderungen der ESTV werden im Falle der Eröffnung des Verfahrens als Konkursforderungen zur Aufnahme in den Kolloka- tionsplan angemeldet.

### 1.4 Sicherung und Inventar

Grundsätzlich hat das Konkursgericht bis zur Entschei- dung über den Konkursantrag die Masse sichernde Mass- nahmen zu treffen (Art. 221 SchKG). Diese sind in Art. 223 SchKG aufgeführt. Magazine, Warenlager, Werkstätten und dergleichen sind – soweit sie bis zur ers- ten Gläubigerversammlung unter genügender Aufsicht verwaltet werden können – vom Konkursamt sofort zu schliessen und unter Siegel zu legen. Bargeld, Wertpa- piere, Geschäftsbücher sowie sonstige Schriften von Be- lang werden vom Konkursamt in Verwahrung genom- men. Bei Gegenständen, die sich ausserhalb der vom Konkursiten benutzten Räumlichkeiten befinden, hat das Konkursamt ebenfalls Vorkehrungen für die Verwahrung zu treffen.

Sofort nach Ergreifung der Sicherungsmassnahmen hat das Konkursamt eine Inventarisierung des Aktivvermö- gens des Schuldners vorzunehmen (Art. 221 SchKG). In dieses Konkursinventar werden alle Vermögenswerte des Schuldners aufgenommen, womit rasch ein Gesamtüber- blick über das Vermögen des Schuldners gewonnen wird. Die Vermögenswerte sind mit einem Schätzungswert zu versehen (Art. 227 SchKG).

Nach Erstellung des Inventars wird dieses dem Schuld- ner vorgelegt. Er hat dessen Vollständigkeit und Richtig- keit schriftlich zu bestätigen (Art. 228 SchKG). Schuld- ner und Gläubiger haben gegen das Inventar ein Be- schwerderecht gemäss Art. 17 ff. SchKG. Behaupten Dritte, ihnen stünde das Eigentum an einem im Inventar aufgenommenen Gegenstand zu oder machen sie ein an- deres Recht an diesem Gegenstand geltend, steht ihnen das Aussonderungsverfahren (Art. 242 Abs. 1 und 2 SchKG) oder allenfalls das Kollokationsverfahren (Art. 250 SchKG) zur Verfügung.

## 2 Verfahren nach der Eröffnung des Konkurses

### 2.1 Einstellung

Das Konkursamt kann beim Konkursrichter einen Antrag auf Einstellung des Verfahrens stellen, wenn die Kon- kursmasse voraussichtlich nicht ausreicht, um wenigst- ens die Kosten für ein summarisches Konkursverfahren zu decken, denn das Massevermögen haftet in erster Li-

7 Das MWSTG enthält zwar in Art. 60 eine Regelung zur Er- messenseinschätzung. Da weder der Mehrwertsteuer-Dekla- ration noch der Ergänzungsabrechnung Verfügungscharakter zukommt, ist in Art. 60 MWSTG derzeit keine Grundlage für den Erlass eines Schätzungsbescheids im Sinne einer Verfü- gung zu sehen.

8 S. die Ausführungen in Abschn. 2.3.3.

9 S. hierzu die Ausführungen in Abschn. 3.2.1 und 3.1.3.



nie für die Kosten des Konkursverfahrens. Dazu gehören:

- die Gerichtskosten, sowie
- Vergütungen und Auslagen der Konkursverwaltung und gegebenenfalls des Gläubigerausschusses.

Die Folgen der Einstellung des Konkursverfahrens bestehen darin, dass die vor der Konkurseröffnung eingeleiteten Betreibungen wieder aufleben (Art. 230 Abs. 4 SchKG). Sie werden in dem Stand fortgesetzt, in dem sie sich im Zeitpunkt der Konkurseröffnung befunden haben.

## 2.2 Rechtsstellung und Verfügungsbefugnis des Unternehmers nach Konkurseröffnung

Die Geltendmachung von Steuerforderungen nach Konkurseröffnung beurteilt sich ausschliesslich nach dem Schuldbetreibungs- und Konkursrecht.

Die Konkurseröffnung ändert die rechtliche Stellung des Gemeinschuldners. Hierbei ist zwischen natürlichen und juristischen Personen zu unterscheiden: Eine natürliche Person verliert als Gemeinschuldnerin weder ihre Handlungs- noch ihre Rechtsfähigkeit. Bei einer juristischen Person führt die Konkurseröffnung hingegen die (schrittweise) Auflösung herbei: Die Gesellschaft tritt in Liquidation und wird als solche in das Handelsregister eingetragen<sup>10</sup>. Mit dem Schlusserkenntnis des Konkursrichters hört ihre wirtschaftliche Existenz auf. Die Löschung im Handelsregister setzt dann den Schlusspunkt in rechtlicher Hinsicht<sup>11</sup>.

Die Eröffnung des Konkursverfahrens hat auf die Eigenschaft des Gemeinschuldners als Steuerpflichtigen keinen Einfluss; sie ändert auch nichts daran, dass der Steuerpflichtige nach wie vor als Gesamtheit der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit des Unternehmens verstanden wird (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Beeinträchtigt wird jedoch die Verfügungsbefugnis des Gemeinschuldners. Er bleibt zwar bis zur Verwertung Eigentümer der einzelnen Massebestandteile. Seine aus dem Eigentumsrecht fliessende Verfügungsfähigkeit verliert er jedoch mit der Konkurseröffnung an die Konkursverwaltung. Rechtshandlungen, welche er nach Konkurseröffnung tätigt, sind den Konkursgläubigern gegenüber ungültig (Art. 204 Abs. 1 SchKG)<sup>12</sup>.

Aufgrund des Übergangs des Verwaltungs- und Verfügungsrechts über das Schuldnervermögen auf die Konkursverwaltung muss auch die jeweilige Korrespondenz der Behörden an die Konkursverwaltung adressiert sein<sup>13</sup>.

Der Gemeinschuldner darf nach Konkurseröffnung kein Geld mehr für Forderungen entgegennehmen, die zur Masse gehören. Eine derartige Zahlung wirkt für den Schuldner nur dann befreiend, wenn sie in die Konkursmasse gelangt. Befreiende Wirkung haben lediglich Leistungen von Dritten, die vor der öffentlichen Bekanntmachung des Konkurses erfolgen, wenn ihnen die Eröffnung des Konkurses nicht bekannt gewesen ist (Art. 205 SchKG).

Weil Konkursforderungen ausschliesslich nach den Vorschriften über das Schuldbetreibungs- und Konkursverfahren geltend zu machen sind, wäre mit der Eröffnung des Konkurses die steuerrechtliche Vollstreckung von Verfügungen, die sich auf eine Konkursforderung beziehen, unzulässig.

## 2.3 Aufgaben der Konkursverwaltung

### 2.3.1 Konkursrechtliche Pflichten

Da der Gemeinschuldner mit der Eröffnung des Konkurses in der Regel die Verwertungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen verliert, hat der Konkursverwalter die Konkursmasse zu sichern, zu verwalten, zu verwerten und den Erlös zu verteilen.

Der Gemeinschuldner bleibt jedoch auch nach der Konkurseröffnung der massgebliche Unternehmer, d. h. das Steuersubjekt. Auch für die Mehrwertsteuer bedeutet dies, dass das Steuersubjekt fortbesteht. Folgerichtig ordnet Art. 29 Bst. a MWSTG an, dass bei einer Vermögensliquidation, namentlich einer freiwilligen oder konkursamtlichen Liquidation oder einem Nachlassvertrag mit Liquidationsvergleich, die Steuerpflicht mit Abschluss des Liquidationsverfahrens endet.

### 2.3.2 Wahrnehmung steuerrechtlicher Pflichten

Der Konkursverwalter hat im Rahmen seiner Verwaltungs- und Verfügungsrechte und -pflichten die Aufgabe, die dem Gemeinschuldner obliegenden handels- und steuerrechtlichen Pflichten zu übernehmen und zu erfüllen, soweit seine Verwaltung reicht. Er muss sämtliche Rechte des Gemeinschuldners wahrnehmen, Rechtsmittel einlegen, die im Interesse der Masse liegen etc. Dabei hat er den Gemeinschuldner soweit als möglich einzube-

10 Z. B.: «Müller und Co. in Liquidation».

11 Art. 77 ZGB (Verein); Art. 736 Ziff. 3 OR (Aktiengesellschaft); Art. 770 OR (Kommanditaktiengesellschaft); Art. 820 Ziff. 3 OR (GmbH); Art. 911 Ziff. 3 OR (Genossenschaft); Art. 619 OR (Kommanditgesellschaft).

12 Zu den Ausnahmen s. Art. 204 Abs. 2 SchKG und Art. 973 ZGB.

13 S. ausführlicher Abschn. 2.3.3.

ziehen und seine Meinung einzuholen. Der Entscheid liegt aber beim Konkursverwalter.

Da die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Gemeinschuldners grundsätzlich in vollem Umfang auf die Konkursverwaltung übergeht, hat diese alle steuerrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die dem Gemeinschuldner oblägen, wenn über sein Vermögen nicht der Konkurs eröffnet worden wäre. Der Gemeinschuldner bleibt zwar Steuerschuldner hinsichtlich der aus der Verwertung der Masse resultierenden Steuern<sup>14</sup>, die Entrichtungspflicht obliegt indes der Konkursverwaltung. Zu entrichten sind die Steuern aus der Masse. Dies gilt ohnehin für die Steuerforderungen, die aus einem Steuerschuldverhältnis resultieren, das zu einer Masseschuld geführt hat. Aber auch soweit eine Steuerforderung als Konkursforderung beurteilt werden muss, ist sie nur nach Massgabe der Verteilungsvorschriften zu begleichen<sup>15</sup>.

Insbesondere treffen die Konkursverwaltung folgende Pflichten:

- Buchführungspflichten;
- Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses;
- Steuererklärungspflichten: Der Konkursverwalter hat in gleicher Weise wie bisher der Gemeinschuldner Mehrwertsteuerdeklarationen abzugeben, d. h., er muss alle ausstehenden oder angeforderten Abrechnungen fristgerecht bei der ESTV einreichen; dies bezieht sich insbesondere auf die umsatzsteuerlichen Sachverhalte, in denen er wegen eigenen Handelns (s. unten) Umsatzsteuern als Massekosten verursacht hat. Jedoch sind auch Deklarationen abzugeben für die Sachverhalte, die zu Konkursforderungen geführt haben. Die Konkursverwaltung trifft auch die Verpflichtung, fehlende, unvollständige oder unrichtige Deklarationen des Gemeinschuldners nachzureichen bzw. zu berichtigen;
- Pflichten zur Entrichtung der durch die Konkursverwaltung begründeten Masseverbindlichkeiten;
- Rechnungsstellung: Der Konkursverwalter ist berechtigt und verpflichtet, für die der Masse zuzurechnenden Umsätze, z. B. im Rahmen der Unternehmensfortführung, Rechnungen zu stellen. Diese

Verpflichtung könnte auch hinsichtlich der vom Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung ausgeführten, aber noch nicht abgerechneten Umsätze angenommen werden. Häufig wird der Leistungsempfänger in diesen Fällen aber im Wege der Gutschrift abrechnen.

### 2.3.3 Konkursverwaltung als Adressat

Korrespondierend zum Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf die Konkursverwaltung und den damit verbundenen Verpflichtungen, ist die Konkursverwaltung auch zur Vornahme von steuerrechtlich relevanten Handlungen für den Steuerschuldner berechtigt und verpflichtet. Demzufolge ist sämtliche Korrespondenz, insbesondere Verfügungen, an die Konkursverwaltung zu adressieren. Gleiches gälte auch für die Ankündigung einer Revision der Bücher des Gemeinschuldners.

### 2.3.4 Haftung der Konkursverwaltung

Verletzt der Konkursverwalter seine steuerlichen Verpflichtungen, so haftet der Kanton für den durch ihn widerrechtlich verursachten Schaden (Art. 5 Abs. 1 Sch KG); der Kanton kann auf den fehlbaren Konkursverwalter Rückgriff nehmen (Art. 5 Abs. 3 SchKG).

Zur Absicherung der Steuerforderungen bei drohendem Verlust von Steuersubstrat statuieren verschiedene Bundes- und kantonale Gesetze in gewissen Fällen eine *solidarische Mithaftung* von Organpersonen für ausstehende Steuerschulden der Gesellschaft, wenn eine juristische Person aufgelöst wird (Haftung der Liquidatoren für geschuldete Abgaben bis zum Betrag des Liquidationsüberschusses). Oft haften die Konkursverwaltungen in Konkursverfahren mit. Gemeinsam ist den Haftungsregelungen, dass sie als *Kausalhaftungen* konzipiert sind und somit kein Verschulden der verantwortlichen Personen voraussetzen. Haftpflichtige können sich jedoch nach einigen kantonalen Ordnungen von der Haftung befreien, wenn ihnen der Nachweis gelingt, alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderungen getan zu haben. Zusätzlich zu dieser solidarischen Mithaftung für ausstehende Steuern können die verantwortlichen Personen nach allen Steuergesetzen für gravierende Verfehlungen allenfalls auch strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden.<sup>16</sup>

So sieht das MWSTG in Art. 32 Abs. 1 Bst. c eine Mithaftung der mit der Liquidation betrauten Person bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses vor. Hiernach haftet

14 Der Gemeinschuldner bleibt nur solange Steuerschuldner, als die Steuerforderung noch besteht und nicht z. B. durch Erfüllung erloschen ist. Eine solche Erfüllung kann durch Entrichtung des Steuerbetrages z. B. durch einen Dritten mit schuldbefreiender Wirkung für den Steuerschuldner eintreten oder durch Verrechnung seitens der ESTV mit einem entsprechenden Vorsteuerguthaben des Steuerschuldners. Zur Frage, ob in diesen Fällen des Forderungsuntergangs durch Erfüllung zusätzlich eine Haftung des Steuerschuldners z. B. aus in einer Rechnung ausgewiesener Mehrwertsteuer möglich ist, s. Abschn. 3.1.4.

15 S. Abschn. 2.4 zu den unterschiedlichen Qualifikationen der Steuerforderungen.

16 Vgl. PETER FORSTMOSER/THOMAS SPRECHER/GIAN ANDRI TÖNDURY, *Persönliche Haftung nach Schweizer Aktienrecht*, S. 95 f.

der Konkursverwalter mit der steuerpflichtigen Person solidarisch für die Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen oder fällig werden. Ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (Art. 32 Abs. 3 MWSTG).

### 2.3.5 Erhaltung der Konkursforderungen

Nach Ablauf der Eingabefrist von einem Monat prüft die Konkursverwaltung die eingegangenen Forderungen, macht die zur Erhaltung nötigen Erhebungen und entscheidet über die Anerkennung der Forderungen (Art. 244 Satz 1 und Art. 245 Satz 1 SchKG).

### 2.3.6 Kollokation der Konkursforderungen

Aufgrund der Erhaltung und gestützt auf Art. 219 und 220 SchKG erstellt die Konkursverwaltung nach Ablauf der Eingabefrist den Kollokationsplan. Dieser Plan regelt die Befriedigung der Konkursgläubiger, die Verwertung der Vermögensmasse sowie deren Verteilung (Art. 247 Abs. 1 SchKG).

Vorab sind die Kosten für die Eröffnung und Durchführung des Konkurses zu berücksichtigen (Art. 262 Abs. 1 SchKG).

Nicht pfandgesicherte Forderungen werden in drei Klassen eingeteilt (Art. 219 Abs. 4 SchKG). Die erste Klasse betrifft:

- die Forderungen von Arbeitnehmern aus dem Arbeitsverhältnis, die in den letzten sechs Monaten vor der Konkurseröffnung entstanden oder fällig geworden sind, sowie die Forderungen wegen vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses infolge Konkurses des Arbeitgebers und die Rückforderungen von Kautionen;
- die Ansprüche der Versicherten nach dem Bundesgesetz vom 20.3.1981 über die Unfallversicherung sowie aus der nicht obligatorischen beruflichen Vorsorge und die Forderungen von Personalvorsorgeeinrichtungen gegenüber den angeschlossenen Arbeitgebern; und
- die familienrechtlichen Unterhalts- und Unterstützungsansprüche, die in den letzten sechs Monaten vor der Konkurseröffnung entstanden und durch Geldzahlungen zu erfüllen sind.

Die zweite Klasse bezieht sich auf:

- Forderungen von Personen, deren Vermögen kraft elterlicher Gewalt dem Schuldner anvertraut war, für alles, was dieser ihnen in dieser Eigenschaft schuldig geworden ist. Dieses Vorzugsrecht gilt nur dann, wenn der Konkurs während der elterlichen Verwal-

tung oder innert einem Jahr nach ihrem Ende veröffentlicht worden ist; und

- die Beitragsforderungen nach dem Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, dem Bundesgesetz vom 19.6.1959 über die Invalidenversicherung, dem Bundesgesetz vom 20.3.1981 über die Unfallversicherung, dem Erwerbsersatzgesetz vom 25.9.1952 und dem Arbeitslosenversicherungsgesetz vom 25.6.1982; sowie
- die Prämien- und Kostenbeteiligungsforderungen der sozialen Krankenversicherung oder die Beiträge an die Familienausgleichskasse.

In der dritten Klasse werden alle übrigen Forderungen kolloziert.

## 2.4 Steuerschuld als Konkursforderung oder Masseschuld

Konkursrechtlich ist es erforderlich, die vor der Konkurseröffnung begründeten Steuerschulden, die zu einfachen Konkursforderungen führen, von den Steuerschulden abzugrenzen, die nach der Konkurseröffnung begründet werden und Masseschulden darstellen, d. h. vorweg aus der Masse zu befriedigen sind.

Man unterscheidet dabei zwischen Konkursforderungen, Masseschulden und Forderungen gegen den Gemeinschuldner persönlich.

### 2.4.1 Konkursforderung

Konkursforderungen sind Forderungen, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkurses gegenüber dem Gemeinschuldner bestehen. Dazu gehören auch Forderungen, die im Moment der Konkurseröffnung zwar bestehen, aber noch nicht fällig sind.

Eine mehrwertsteuerliche Konkursforderung besteht demnach, wenn der Steuertatbestand (Art. 5, 37, 38, 40 MWSTG) durch den Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung erfüllt (verwirklicht) war. Auf eine eventuelle spätere Entstehung des Steueranspruchs gemäss Art. 43 MWSTG kommt es nicht an, da dieser aus verfahrenstechnischen Gründen auf das Ende des Kalenderquartals gelegt worden ist (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Die Erfüllung des Steuertatbestandes knüpft an den Lebenssachverhalt an, der nach MWSTG die Mehrwertsteuer auslöst. Diese Betrachtungsweise zwingt dazu, sowohl die erbrachten Leistungen als auch die Eingangsumsätze gesondert zu betrachten.

Der Grundtatbestand von Art. 5 MWSTG ist danach erfüllt, wenn die Lieferung von Gegenständen (Bst. a), die im Inland erbrachten Dienstleistungen (Bst. b), der Eigenverbrauch im Inland (Bst. c) oder der Bezug von

Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Bst. d) ausgeführt worden sind.

Die Vereinnahmung des Entgelts (genauer: der Gegenleistung) ist nicht Voraussetzung der Tatbestandsverwirklichung – auch nicht bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäss Art. 44 Abs. 4 MWSTG, denn nach Art. 5 MWSTG muss die Leistung nur «gegen Entgelt» erfolgen. Damit hätte der Gemeinschuldner vor Eröffnung des Konkursverfahrens durch Lieferung bereits den Tatbestand erfüllt, auch wenn das Entgelt erst nach der Eröffnung des Verfahrens in die Masse fliesst.

Die Mehrwertsteuerforderung entsteht:

- im Regelfall der Besteuerung nach *vereinbarten Entgelten* gemäss Art. 44 Abs. 1 MWSTG mit der Rechnungstellung, welche spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen hat (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG);
- bei Umsätzen, die zu aufeinander folgenden *Teilleistungen* Anlass geben, mit der Ausstellung der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG). Teilleistungen werden damit wie Umsätze behandelt;
- bei Vereinbarung von *Voraus- oder Anzahlungen* vor Ausführung der Leistung mit der Vereinnahmung des Entgelts. Hier kann sich folgende Situation ergeben: Hatte der Gemeinschuldner eine An- oder Vorauszahlung z. B. für eine Werkleistung oder Werklieferung vereinbart, wird die zugrunde liegende Leistung aber erst durch die Konkursverwaltung ausgeführt, d. h. nach Eröffnung des Konkursverfahrens, so ist die Steuerforderung für die Anzahlung eigentlich bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung entstanden (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 MWSTG). Hingegen erfolgt die Leistung, die Art. 5 MWSTG umschreibt (z. B. Lieferung oder Dienstleistung), erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens. Hier dürfte die Mehrwertsteuerforderung – im Sinne einer Ausnahme – eine Konkursforderung darstellen, da die Steuerforderung bereits vor Eröffnung des Konkursverfahrens entstanden ist<sup>17</sup>. Für die Restzahlung verbleibt es bei den dargestellten Grundsätzen. Führt die Konkursverwaltung die Leistung nicht aus, so kann die bereits entrichtete Steuer auf der Anzahlung gemäss Art. 44 Abs. 2 MWSTG in die Masse zurückgefordert werden;
- bei Versteuerung nach *vereinnahmten Entgelten* mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Eine Aufteilung der Umsätze ist zunächst vorläufig nach dem Verhältnis der Umsätze vorzunehmen.

Die Konkursforderungen sind zur Aufnahme in den Kollokationsplan anzumelden. Damit eine vollständige Anmeldung erfolgen kann, dürfte die ESTV bestrebt sein, ausstehende Deklarationen unverzüglich von der anstelle des Gemeinschuldners handelnden Konkursverwaltung einzuverlangen oder aber die Steuerbeträge allenfalls durch Schätzung zu ermitteln.

#### 2.4.2 Masseschuld

Aufwendungen, die sich aus der Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse ergeben, sowie Steueransprüche aus nach der Verfahrenseröffnung durchgeführten Tätigkeiten des Konkursverwalters stellen sonstige Masseschulden dar. Masseschulden werden gemäss Art. 262 Abs. 1 SchKG vorab gedeckt.

Typische Masseschulden sind, bezogen auf die Mehrwertsteuer:

- der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach Art. 40 MWSTG, soweit er durch die Verwertung der Masse durch den Konkursverwalter entsteht;
- Mehrwertsteuern, die sich aus der Verwertung von sicherungsübereigneten Gegenständen nach der Eröffnung des Verfahrens ergeben;
- Mehrwertsteuerzahllasten, die sich aus Umsätzen nach der Konkurseröffnung ergeben<sup>18</sup>.

**Beispiel 1:** Der Schuldner vermietet optiert, d. h. Ausweis von Mehrwertsteuer auf dem Mietzins, Gewerberäumlichkeiten für einen Mietzins von monatlich CHF 10760 brutto. Am 3. September wird über ihn der Konkurs eröffnet.

Nur die Mehrwertsteuer, die auf die Monate Januar bis August entfällt, stellt eine Konkursforderung dar. Die Mehrwertsteuer für den Monat September (= Monat der Konkurseröffnung) bis Dezember ist dagegen als Masseschuld zu beurteilen. Denn die in monatlichen Teilleistungen erbrachte Vermietungsleistung ist erst mit Ablauf des entsprechenden Kalendermonats erbracht, mithin für die Monate September bis Dezember erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens. Diese Betrachtung ist bei allen Dauerschuldverhältnissen (Leasing, Miete) anzustellen, die in Teilleistungen erbracht werden. Regelmässig wird hier das Entgelt rückwirkend für den vertraglich vereinbarten Zeitraum (monatlich, halb- oder vierteljährlich) entrichtet.

17 S. zur Diskussion im deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG) HOLGER STADIE, UStG § 18 Rz 832.

18 BGE 129 III 200 (7B.184/2002 vom 10.1.2003). Das Obergericht des Kantons Zug ging noch davon aus, dass die Verwertung einer Liegenschaft eine steuerbare Lieferung iSv Art. 5 Bst. a iVm Art. 6 und 8 MWSTG darstelle. Die strittige Mehrwertsteuerforderung sei im Zwangsvollstreckungsverfahren, mit der Liquidation der Konkursmasse, begründet worden. Als öffentlichrechtliche Verpflichtung, die ihren Entstehungsgrund in einer Tatsache habe, die sich erst nach der Eröffnung des Konkurses verwirklicht habe, bilde sie nach der Rechtsprechung, die in BGE 120 III 153 E 2b (S. 156) für die Grundstückgewinnsteuer bestätigt worden sei, eine Masseverbindlichkeit. Vgl. auch BGE vom 18.2.2005 (7B.73/2005).

**Beispiel 2:** Der Schuldner verkauft im Inland Waren (= steuerpflichtige Lieferungen). Der erste Verkauf erfolgt am 31. August, der zweite am 10. September. Die Konkursöffnung findet am 3. September statt.

Bei der Mehrwertsteuer, die auf der ersten Lieferung geschuldet ist, handelt es sich um eine Konkursforderung, bei der Steuer auf der zweiten Lieferung um eine Masseschuld.

**Beispiel 3:** Der Schuldner errichtet ein Gebäude und erstellt hierfür zunächst einen Rohbau, über den erst nach Fertigstellung abgerechnet werden soll.

War die Teilleistung (Rohbau) vor Eröffnung des Verfahrens ausgeführt worden, so ist hinsichtlich der auf dieses Teilentgelt entfallenden Mehrwertsteuer nur eine Konkursforderung begründet.

### 3 Einzelfragen

#### 3.1 Steuerschuld und Vorsteuerabzug bei Uneinbringlichkeit der Forderung

##### 3.1.1 Allgemeines

Für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs kommt es nach Art. 38 Abs. 7 MWSTG – korrespondierend mit dem Soll-Prinzip in Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG<sup>19</sup> – darauf an, dass die Leistung empfangen worden ist und die Mehrwertsteuer in der Rechnung gesondert ausgewiesen wurde. Für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers gilt stets das Soll-Prinzip, denn nach Art. 38 Abs. 7 Bst. a MWSTG entsteht der Anspruch auf Abzug der in Rechnung gestellten Vorsteuer am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten hat (Abrechnung nach vereinbarten Entgelten) oder in welchem sie die Rechnung bezahlt hat (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten).

Der Vorsteuerabzug nach dem Soll-Prinzip beruht daher auf der am Regelfall orientierten Annahme, dass der Leistungsempfänger die Gegenleistung vereinbarungsgemäss auch erbringen wird. Die Gegenleistung (Entgelt) muss vom Leistungsempfänger aber noch nicht beglichen worden sein. Das Mehrwertsteuergesetz macht den Vorsteuerabzug im Regelfall der vereinbarten Abrechnung daher nicht von der Zahlung des Entgelts abhängig<sup>20</sup>.

Bestrebungen der ESTV, den Vorsteuerabzug generell von der Entrichtung des Entgelts abhängig zu machen,

übersehen dieses der Mehrwertsteuer – immer noch – inhärente Soll-Prinzip. Auch der Steuerschuldner hat nämlich die erforderliche Steuer entsprechend den Voraussetzungen z. B. von Art. 43 Abs. 1 MWSTG zu entrichten – und zwar unabhängig davon, ob er zu diesem Zeitpunkt das Entgelt (mit der darauf zu entrichtenden Steuer) bereits erhalten hat. Eine einseitige Abschaffung des Soll-Prinzips lediglich für den Vorsteuerabzug, d. h., die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in den Fällen zu versagen, in denen keine Entrichtung des Entgelts an den Steuerpflichtigen erfolgt ist, würde daher die bestehende Symmetrie der Vorfinanzierungssituation auf beiden Seiten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger) empfindlich stören<sup>21</sup>. Die Versagung des Vorsteuerabzugs in den Fällen der (nachträglichen) Uneinbringlichkeit der Forderung, ohne die Frage nach der Steuerschuldentstehung für den Steuerpflichtigen zu diskutieren, wäre daher nicht systemgerecht.

Steht im Zeitpunkt, in dem erstmals der Vorsteuerabzug grundsätzlich geltend gemacht werden kann, fest, dass die Gegenleistung nicht entrichtet werden wird, kann – zur Vermeidung von krassen Fällen des Soll-Prinzips – überlegt werden, ob ein Vorsteuerabzug nach Art. 38 Abs. 7 MWSTG überhaupt in Frage kommen sollte. Dieser Fall einer bereits im Vorherein bestehenden Kenntnis des Steuerpflichtigen, dass die Rechnung bei Fälligkeit nicht in vollem Umfang oder überhaupt nicht beglichen werden wird, stellt keinen Fall von Art. 40 MWSTG dar, der sich ja auf Umstände bezieht, die nach der Entstehung der Steuerschuld eintreten.

Allenfalls wäre für diese Fälle zu überlegen, ob die ESTV die Vergütung der Vorsteuer von der Leistung einer Sicherheit abhängig machen könnte, um sich gegen den Ausfall des Rückforderungsanspruchs bei Uneinbringlichkeit abzusichern. Eine derartige Rechtsgrundlage für die zurückzubezahlenden Vorsteuerbeträge müsste – allenfalls – in Art. 70 MWSTG ergänzt werden, weil sich diese Norm vom Wortlaut her nur auf die Sicherstellung von Steuern bezieht und nicht auf den entsprechenden Vorsteuerabzug. Die in Art. 71 MWSTG beschriebenen Massnahmen bleiben zwar anwendbar, dürften aber – soweit keine Steuerschulden des Gemeinschuldners erwartet werden können – keine abschliessende Sicherheit für einen Forderungsausfall bieten.

19 Das Soll-Prinzip führt für den leistenden Steuerpflichtigen zu einer Vorfinanzierung hinsichtlich desjenigen Steuerbetrages, den er im Zeitpunkt seiner Entrichtung noch nicht als Teil der Gegenleistung vereinnahmt hat. Zur in der deutschen Literatur diskutierten Frage, inwieweit das Soll-Prinzip allenfalls verfehlt ist, weil es dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer zuwiderläuft, s. HOLGER STADIE, UStG Einf. Rz 115.1 ff.

20 IVO P. BAUMGARTNER, MWSTG Art. 38 Abs. 1 - 4, Abs. 5 Rz 3.

21 Ob allenfalls ein stringentes Ist-Prinzip mit den Grundsätzen der Mehrwertsteuer eher vereinbar ist, weil nur die Belastung des Aufwands und nicht eine – wenn auch vorübergehende – Belastung des Steuerpflichtigen angestrebt werden sollte, kann an dieser Stelle nicht thematisiert werden.

### 3.1.2 Entgeltsminderungen und Korrektur des Vorsteuerabzugs

Steht für den Steuerpflichtigen nach Entstehung der Steuerschuld nicht abschliessend fest, dass das erzielte oder zu entrichtende Entgelt niedriger ausfallen wird als das tatsächlich vereinbarte, so ergeben sich keine Besonderheiten für den Fall, dass sich die Höhe des Entgelts geändert hat, bevor sich an das ursprünglich vereinbarte Entgelt mehrwertsteuerliche Folgen geknüpft haben, weil beispielsweise die Mehrwertsteuer-schuld gemäss Art. 43 Abs. 1 MWSTG noch gar nicht entstanden ist. Der Steuerpflichtige muss in seiner Mehrwertsteuer-Deklaration von vornherein nur die geänderte Bemessungsgrundlage berücksichtigen. Dieser Sachverhalt ist damit kein Anwendungsfall von Art. 40 MWSTG.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage indes, nachdem die Steuerschuld gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG entstanden ist, so haben der Steuerpflichtige den geschuldeten Steuerbetrag gemäss Art. 44 Abs. 2 MWSTG und der Leistungsempfänger – wegen des systembedingten Gleichgewichts zwischen geschuldeter Mehrwertsteuer und abziehbarer Vorsteuer – den beanspruchten Vorsteuerabzug gemäss Art. 40 MWSTG zu berichtigen.

Art. 40 MWSTG ordnet insoweit an, dass bei Entgeltsminderungen der Vorsteuerabzug vom tatsächlich entrichteten Entgelt zu berechnen ist oder aber die Vorsteuer in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung eintritt, herabgesetzt werden muss.

### 3.1.3 Entgeltsminderung auf null

Eine Entgeltsminderung betrifft nicht nur den Fall der teilweisen Entgeltsreduktion, sondern auch den Fall einer Entgeltsminderung auf null, d. h. den Fall der Uneinbringlichkeit der Forderung. Ist das Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden, stellt dies eine Änderung der Bemessungsgrundlage dar. Hierdurch ergeben sich immer Verpflichtungen sowohl für den Leistungserbringer als auch den Leistungsempfänger. Ersterer hat den für die Leistungen geschuldeten Steuerbetrag gemäss Art. 44 Abs. 2 MWSTG, letzterer den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug gemäss Art. 40 MWSTG entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigung ist grundsätzlich in der Periode vorzunehmen, in der die Änderung der Bemessungsgrundlage, d. h. die Uneinbringlichkeit der Forderung, eingetreten ist<sup>22</sup>.

Zu beachten ist, dass die Berichtigungspflicht des Leistungsempfängers unabhängig davon eintritt, ob und allenfalls wann der Steuerpflichtige seine Steuerschuld berichtigt. Es ist auch nicht erforderlich, dass der Leistungserbringer den Leistungsempfänger davon in Kenntnis setzt, dass der Forderungsgläubiger diese als uneinbringlich behandelt hat. Allenfalls hat die ESTV indes ein Interesse, den Schuldner hierüber zu informieren, damit die erforderliche Korrektur der Vorsteuerseite entsprechend «begleitet» werden kann. Auch setzt die Berichtigung keine berichtigte Rechnung voraus. Vielmehr entstehen die Verpflichtungen auf beiden Seiten kraft Gesetzes mit der Uneinbringlichkeit der Forderung.

Die Uneinbringlichkeit einer nicht gesicherten Forderung sollte spätestens mit der Eröffnung des Konkursverfahrens eintreten<sup>23</sup>, weil hier die Forderung rechtlich auf unabsehbare Zeit – nämlich bis zum ungewissen Abschluss des Konkursverfahrens – nicht durchsetzbar ist<sup>24</sup>. Insoweit ist für den Begriff der Uneinbringlichkeit auf den gesetzgeberischen Zweck von Art. 40 MWSTG und den Umstand abzustellen, dass die Korrektur des Vorsteuerabzugs eine Korrektur der Folgen des in Art. 43 Abs. 1 MWSTG geregelten Soll-Prinzips ist.

Sowohl mit dem Ziel des Mehrwertsteuergesetzes als Verbrauchssteuer als vor allem auch mit dem Übermassverbot ist eine Vorfinanzierung der Steuer durch den leistenden Unternehmer für die Dauer eines – häufig mehrjährigen – Konkursverfahrens nicht zu vereinbaren. Daher ist bei einer am Gesetzeszweck orien-

23 Zur anderen Auffassung der ESTV s. Wegleitung 2001 Rz 252 und die Homepage der ESTV zum Thema «Rechnungsstellung». Eine Uneinbringlichkeit der Forderung tritt hiernach nur bei einem Forderungsverlust ein, d. h. bei einer definitiven Ausbuchung der Forderung. Konkursforderungen sind nach Auffassung der ESTV aber insoweit nur «zweifelhaft» und deren Uneinbringlichkeit in Frage gestellt, mithin «noch offen». Folglich sei dem Umstand, dass die Forderung noch offen sei, mit einer angemessenen Rückstellung für das Delkreder-Risiko Rechnung zu tragen. Auch wenn eine Forderung angesichts der Konkursituation nur mit CHF 1 bewertet wird, stellt das nach Auffassung der ESTV keine Ausbuchung im Sinne der Wegleitung 2001 Rz 252 dar.

24 S. zur gängigen Rechtsprechung in Deutschland für alle: BFH vom 31.5.2001 – V R 71/99, UR 2002, 98 m. Anm. Martin; ähnlich BFH vom 13.11.1986 – V R 59/79, BStBl II 1987, 226 («Forderung für eine geraume Zeit» nicht durchsetzbar). Die Literatur geht teilweise noch weiter und nimmt eine umsatzsteuerliche Uneinbringlichkeit der Forderung bereits dann an, wenn die Gegenleistung bei Fälligkeit nicht entrichtet wird, vgl. HOLGER STADIE, UStG § 17 Rz 138. Die deutsche Verwaltung nimmt Uneinbringlichkeit (unseres Erachtens zu Recht) bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens an; vgl. Abschn. 223 Abs. 5 S. 2 und 3 UStR 2000, vgl. auch ODF Chemnitz, Vfg. vom 16.3.1999 – S 7333 – 7/1 – St 34, UR 2000, 133.

22 Vgl. Art. 40 MWSTG.

tierten Auslegung davon auszugehen, dass Uneinbringlichkeit spätestens dann vorliegt, wenn über das Vermögen des Schuldners das Konkursverfahren eröffnet wird.

Die Uneinbringlichkeit ist zuerst auch in voller Höhe der Forderung gegeben, d. h., eine etwaige Konkursdividende ist nicht zu berücksichtigen<sup>25</sup>.

Bei einer Berücksichtigung der etwaigen – allenfalls zu schätzenden – Konkursdividende auf die Forderung unter gleichzeitiger Versagung der Inanspruchnahme einer Entgeltsminderung auf null würde der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer unzumutbar lange vorfinanzieren, und ein gleichfalls geltend gemachter Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers trotz Nichtzahlung des Entgelts wäre mangels Belastung mit der Steuer nicht mehr gerechtfertigt. Das der Steuerschuld und dem Vorsteuerabzug zugrunde liegende Soll-Prinzip ist nämlich nur solange und soweit gerechtfertigt, als der Leistungsempfänger auch die Gegenleistung bei Fälligkeit erbringt<sup>26</sup>. Sobald dies nicht mehr der Fall ist, müssen aus dem Sinn und Zweck des Mehrwertsteuergesetzes Korrekturmechanismen greifen, die eine Rückgängigmachung der Besteuerung vorsehen. Insofern sollte, um zu einer systemkonformen Auslegung zu gelangen, die Entgeltsminderung auf null tatbestandsmässig möglichst früh greifen können.

Zudem gilt es zu bedenken, dass die Forderung auch rechtlich während des Verfahrens nicht durchsetzbar ist. Insofern kann auch von einer Uneinbringlichkeit der Forderung aus rechtlichen Gründen gesprochen werden.

Erweist sich die Steuerforderung nachträglich aufgrund des Konkurses des Leistungsempfängers als uneinbringlich, ist die Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen über Art. 44 Abs. 2 MWSTG zu korrigieren,

und der Leistungsempfänger hat seinen Vorsteueranspruch ebenfalls über Art. 40 MWSTG zu korrigieren.

Wird das Entgelt (die Gegenleistung) – ganz oder teilweise – nachträglich vom Gläubiger vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug auf beiden Seiten erneut zu berichtigen. Erhält der Konkursgläubiger später eine Konkursdividende auf seine Forderung, so ist mithin auch der Vorsteuerabzug in entsprechendem Umfang gegeben<sup>27</sup>. Es entsteht jedoch kein erneuter Vorsteueranspruch; vielmehr ist der lediglich aufgrund des Konkursverfahrens geltend gemachte Rückforderungsanspruch des Steuergläubigers (ESTV) um diesen Betrag zu reduzieren.

**Beispiel:** Der Gläubiger veräussert einen Gegenstand für CHF 10 000 an den Schuldner. Das zu entrichtende Entgelt beträgt CHF 10 000 zuzügl. 7,6 % Mehrwertsteuer (CHF 760). Nach der Rechnungsstellung am 15. September und der Abführung der entsprechenden Steuer an die ESTV am 20. November (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG) fällt der Schuldner in Konkurs. Der Gläubiger hat bis zum Eintritt des Konkurses kein Entgelt vom Schuldner erhalten.

Die Forderung des Gläubigers erweist sich aufgrund des Konkurses des Gemeinschuldners in voller Höhe als uneinbringlich. Die Korrektur der vom Gemeinschuldner abgeführten Steuer erfolgt über Art. 44 Abs. 2 MWSTG. Auf Seiten des Gemeinschuldners hat eine Korrektur der Vorsteuer gemäss Art. 40 MWSTG insofern zu erfolgen, als er diese bereits in Abzug gebracht hat. Soweit noch keine Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht worden sind, entfällt diese Korrektur.

Erhält der Konkursgläubiger nach Abschluss des Konkursverfahrens eine Konkursdividende, sind der Steuerbetrag beim Konkursgläubiger und der Vorsteuerabzug beim Gemeinschuldner erneut zu korrigieren. Der Konkursgläubiger hat seine (ursprüngliche) Steuerschuld nun gemäss Art. 44 Abs. 3 MWSTG zu korrigieren und den entsprechenden, in der Konkursdividende enthaltenen Steuerbetrag an die ESTV abzuführen. Dem Gemeinschuldner steht der Vorsteuerabzug in entsprechendem Umfang zu, wobei es sich hier nicht um einen neuen Vorsteuerabzug handelt.

### 3.1.4 Uneinbringlichkeit der Forderung und Rechnungskorrektur

Mindert sich die Bemessungsgrundlage, weil die Gegenleistung uneinbringlich oder die Leistung nicht ausgeführt wird und besteht für die (beabsichtigte) Leistung eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer nach Massgabe des ursprünglich vereinbarten Entgelts, so fragt sich, ob eine Haftung des Rechnungsausstellers aus

25 Vgl. hierzu die Rechtsprechung in Deutschland: BFH vom 13.11.1986 – V R 59/79, BStBI II 1987, 226; BFH vom 16.07.1987 V R 80/82, BStBI II 1987, 691.

26 Aus dieser systemimmanenten Verknüpfung zwischen Steuerschuldentstehung und Vorsteuerabzugsberechtigung leiten einige Mitgliedstaaten im Europäischen Binnenmarkt ab, dass eine Forderung bereits dann als uneinbringlich gilt, wenn sich aus den Gesamtumständen, insbesondere aus einem längeren Zeitablauf (z. B. 60 Tage nach Fälligkeit im UK), ergebe, dass der Schuldner seiner Zahlungsverpflichtung nicht nachkommen wird. Diese kann dann bei Zahlungsverweigerung, dem substantiierten Bestreiten der Forderung angenommen werden. Denkbar ist auch, dass der Durchsetzbarkeit der Forderung eine Einrede gegenübersteht, die den Schuldner zur Verweigerung der Zahlung berechtigt. Die Einrede der Stundung kann beispielsweise die Uneinbringlichkeit der Forderung begründen, soweit sie aus unternehmerischen Gründen (z. B. Liquiditätsprobleme des Schuldners) gewährt wurde.

27 Soll die nachträgliche Vereinnahmung eines Teilentgeltes zur Entstehung eines Steueranspruches führen, ist auch in diesem Fall – um dem Steuerschuldner (Konkursgläubiger) keine über das allgemeine Soll-Prinzip hinausgehende Vorfinanzierung der Steuer zuzumuten – dem Gemeinschuldner der entsprechende Vorsteuerabzug nach den Voraussetzungen von Art. 38 MWSTG zuzugestehen. Insofern ist sicherzustellen, dass die allenfalls zu entrichtende Steuer und der korrelierende Vorsteuerabzug sich letztendlich nach dem tatsächlich für die Leistung Aufgewendeten richten.

dieser Rechnung auf Entrichtung der ausgewiesenen Mehrwertsteuer möglich sein kann<sup>28</sup>.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Forderung kann eine solche Haftung schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil die Forderung auf die Gegenleistung grundsätzlich – abgesehen von Fällen des Zwangsvergleiches – in voller Höhe fortbesteht. Über Art. 44 Abs. 2 MWSTG erfolgt die notwendige Korrektur zur Steuerentstehung und zum Vorsteuerabzug nach dem in der Mehrwertsteuer vorherrschenden Soll-Prinzip.<sup>29</sup> Wäre der Gläubiger (Rechnungsaussteller) zur Vermeidung der Rechtsfolge einer Haftung auf Entrichtung der ausgewiesenen Steuer darauf angewiesen, den Steuerbetrag und damit den Forderungsbetrag zu berichtigen, so würde er in der Rechnung nicht mehr den zutreffenden Forderungsbetrag, d. h. nicht mehr Entgelt und Steuer in der Höhe ausweisen, wie es nicht zuletzt von Art. 37 Abs. 1 Bst. f MWSTG gefordert wird. Dies könnte vom Schuldner nur als Forderungsverzicht gewertet werden.

Eine Haftung für die Entrichtung einer in der Rechnung ausgewiesenen Steuer kann daher nur in den Fällen Platz greifen, in denen die ausgewiesene Steuer im Zeitpunkt der Rechnungserteilung unzutreffend gewesen ist. Wird die zu diesem Zeitpunkt gesetzlich geschuldete Steuer ausgewiesen, so kann, wenn später ein Ereignis nach Art. 44 Abs. 2 MWSTG eintritt, dieses nicht im Nachhinein eine Haftung auslösen, denn der Steuerschuldner hatte entsprechend seiner Verpflichtung nach Art. 37 MWSTG die zutreffende Steuer ausgewiesen.

Ob eine Haftung für zu Unrecht ausgewiesene Steuer besteht, hat sich daher nur nach dem Zeitpunkt der Rechnungserstellung zu richten, da dem Steuerschuldner ansonsten die gesetzliche Verpflichtung von Art. 37 Abs. 1 Bst. f MWSTG nicht zuzumuten wäre. Im Anwendungsbereich von Art. 44 Abs. 2 MWSTG kann deshalb eine Haftung für die ausgewiesene Steuer nicht zum Zuge kommen, da sich Art. 44 Abs. 2 MWSTG und eine entsprechende Regelung, die derzeit von der ESTV angestrebt wird<sup>30</sup>, gegenseitig ausschliessen würden.

Folglich kann es keinen Fall einer Haftung für die Entrichtung von ausgewiesener Mehrwertsteuer geben, wenn sich die Bemessungsgrundlage ändert (Art. 44 Abs. 2 MWSTG) oder die Gegenleistung uneinbringlich wird. Anders wären allenfalls die Fälle zu beurteilen, in denen – vom Fall der Uneinbringlichkeit der Forderung abgesehen, weil die Forderung, wie regelmässig, in voller Höhe weiter besteht – nach einem solchen Ereignis die nunmehr unzutreffende Steuer ausgewiesen würde.

### 3.2 Zu Unrecht vergütete Vorsteuer

War dem Gemeinschuldner Vorsteuer zu Unrecht vergütet worden, weil die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach Art. 37 MWSTG nicht vorlagen, so steht der ESTV ein Rückforderungsanspruch (Erstattungsanspruch) auf die vergütete Vorsteuer zu. Bei diesem Rückforderungsanspruch handelt es sich materiell-rechtlich nicht um den Vorsteuerberichtigungsanspruch gemäss Art. 40 MWSTG, bei dem die Vorsteuerbeträge zunächst zu Recht vergütet und nach den Bestimmungen des MWSTG nachträglich zu berichtigen sind. Der Anspruch bezieht sich vielmehr auf bereits von vornherein zu Unrecht vergütete Mehrwertsteuer (Vorsteuer).

Dieser Rückforderungsanspruch entsteht mit Auszahlung des Vorsteuerguthabens<sup>31</sup>. Soweit diese Auszahlung vor der Konkurseröffnung liegt, ist der Rückzahlungsanspruch der ESTV schon bei Verfahrenseröffnung entstanden.

Erfolgt in einer Rechnung an den späteren Gemeinschuldner ein zu hoher Ausweis von Mehrwertsteuer<sup>32</sup>, so ergibt sich Folgendes:

---

enthalten, dass der ausgewiesene Steuerbetrag nur in den Fällen vom Rechnungsaussteller tatsächlich geschuldet ist, in denen das Steueraufkommen durch einen (unberechtigten) Vorsteuerabzug seitens des Rechnungsempfängers geschmälert wird. Soweit keine diesbezügliche Gefahr besteht oder der Nachweis erbracht werden kann, dass ein bereits vorgenommener Vorsteuerabzug rückgängig gemacht worden ist, wird das Steueraufkommen nicht unrechtmässig geschmälert. Dann besteht für eine Haftung des Rechnungsausstellers, die ausgewiesene Steuer dennoch entrichten zu müssen, im Rahmen des Neutralitätsgrundsatzes der Mehrwertsteuer keine fiskalische Berechtigung. Die von der ESTV beabsichtigte Regelung sollte daher zwingend eine Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung und damit eine Beseitigung der Rechtsfolgen der Haftung unter bestimmten Voraussetzungen vorsehen. Vgl. zur Rechtslage innerhalb der Europäischen Gemeinschaft, die eine klare Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung normiert: EuGH-Urteil vom 19.9.2000 Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth/Strobel, UR 2000, 470.

31 Möglich ist auch die Sicherstellung des Vorsteuerguthabens zur Steuersicherung gemäss Art. 71 Abs. 1 MWSTG.

32 Die Frage, ob eine zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer durch den Rechnungsaussteller auch geschuldet bzw. unter welchen Voraussetzungen eine Berichtigung der Rechnung möglich ist, kann an dieser Stelle nicht erörtert werden; s. aber BGE vom 13.1.2005 (2A. 490/2003), der grundsätzlich von einer Verpflichtung zur Entrichtung der fakturierten Mehrwertsteuer ausgeht und weitere Einschränkungen des Anwen-

---

28 S. hierzu Abschn. 3.2 und Fn 32, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, die festhält, dass die (zu hoch) ausgewiesene Mehrwertsteuer durch den Rechnungsaussteller geschuldet ist, soweit eine – unter engen Voraussetzungen – mögliche Berichtigung der Rechnung unterblieben ist. Derzeit bestehen Bestrebungen seitens der ESTV, eine Regelung in das MWSTG aufzunehmen, nach der jede Person, die in einer Rechnung oder in einem anderen Dokument, das die Rechnung ersetzt, die Steuer offen ausweist, diese Steuer auch schuldet (s. auch Ziff. 5.2.2.9 des Berichtes des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer [10 Jahre Mehrwertsteuer]).

29 S. hierzu Abschn. 3.1.1.

30 S. Fn 28; eine solche Haftungsnorm – soweit sie überhaupt erforderlich ist – sollte zumindest eine Einschränkung dahingehend



- Berichtigt der Rechnungsaussteller nachträglich den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger (dem späteren Gemeinschuldner), so ist Art. 44 Abs. 2 und 3 MWSTG uneingeschränkt anwendbar, weil es sich insoweit um eine nachträgliche Änderung des Entgelts handelt. Der Leistungsempfänger hat hiernach den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.
- Erfolgt die Rechnungsberichtigung erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens, so könnte argumentiert werden, dass der Rückforderungsanspruch der ESTV im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch nicht begründet war, weil dieser erst mit der Berichtigung der Rechnung begründet worden ist. Würde eine Rechnungsberichtigung nicht erfolgen, so würde der Steuerpflichtige die Steuer nach der derzeitigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung nämlich schulden<sup>33</sup>, und der Gemeinschuldner wäre weiterhin zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dass in diesem Fall die Grundlagen für die Vorsteuerberichtigung bereits mit dem die Steuerschuld begründenden Tatbestand (z. B. Lieferung von Gegenständen) gelegt worden waren, steht dem nicht entgegen. Die Berichtigung der Rechnung ist insoweit ein neues Ereignis, dem eigenständige Bedeutung als Besteuerungstatbestand zukommt. Der Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer entsteht damit erst nach der Konkurseröffnung und begründet daher keine Konkursforderung<sup>34</sup>.

### 3.3 Nicht oder nicht vollständig erfüllte Verträge

Nach Art. 44 Abs. 2 und Art. 40 MWSTG haben der leistende Steuerpflichtige den für seine Leistungen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag und der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das tatsächliche Entgelt für die steuerpflichtige Leistung niedriger als das vereinbarte Entgelt ausfällt. Ein Hinweis auf eine Verpflichtung zur erneuten Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrages und des Vorsteuerabzugs, soweit nachträglich doch ein Entgelt vereinnahmt wird, fehlt im derzeitigen MWSTG, dürfte sich aber aus

der Gesamtschau der Vorschriften von Art. 44 und 40 MWSTG ergeben.

Die aufgrund der Uneinbringlichkeit der Forderung erforderliche Vorsteuerberichtigung beim Leistungsempfänger, wenn über sein Vermögen der Konkurs eröffnet worden ist<sup>35</sup>, kommt jedoch nicht in Betracht, wenn der Leistung ein zweiseitiger Vertrag zugrunde liegt, der im Zeitpunkt der Konkurseröffnung vom Gemeinschuldner bzw. der Gegenpartei nicht oder nicht vollständig erfüllt war, falls der Konkursverwalter an Stelle des Gemeinschuldners den Vertrag erfüllt und die Erfüllung auch von der Gegenpartei verlangt. In einem derartigen Fall ist fraglich, ob überhaupt von Uneinbringlichkeit der Forderung im Zeitpunkt der Konkurseröffnung gesprochen werden kann.

Soweit Anzahlungen geleistet worden waren oder Teilleistungen vorliegen, führt die darauf entfallende Mehrwertsteuer zu einfachen Konkursforderungen<sup>36</sup>. Für den bereits getätigten Vorsteuerabzug beim Gemeinschuldner gilt dann Folgendes:

- Für Voraus- und Anzahlungen ist der Vorsteuerabzug bereits gegeben, wenn für diese die Mehrwertsteuer gesondert ausgewiesen worden ist (Art. 38 Abs. 7 Bst. a MWSTG). Wird die Leistung nicht ausgeführt, beispielsweise weil der Konkursverwalter die Erfüllung des Vertrages ablehnt, so ist der gemachte Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren (Art. 40 MWSTG). Die ESTV hat insoweit einen Rückforderungsanspruch gegenüber dem Gemeinschuldner auf Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Dieser Vorsteuerrückforderungsanspruch stellt eine Konkursforderung der ESTV dar, weil der Vorsteueranspruch bei Konkurseröffnung bereits bestanden hat.
- Wählt die Konkursverwaltung die Erfüllung des Vertrages und vollendet sie z. B. im Falle eines Werkvertrages (Werklieferung) das angefangene Werk, so ist fraglich, ob es sich bei der anfallenden Mehrwertsteuer um eine Masseschuld oder nur eine Konkursforderung handelt. Einerseits ist die Werklieferung erst mit Fertigstellung ausgeführt, so dass die angefallene Mehrwertsteuer vollumfänglich eine Masseschuld begründen würde. Konsequenterweise sollte indes nur hinsichtlich des Teils, der von der Konkursverwaltung erstellt wird, eine Masseschuld angenommen werden. Soweit nämlich Anzahlungen und/oder Teilleistungen vorliegen, führt dies auch dazu, dass die darauf anfallende Mehrwertsteuer eine Konkursforderung begründet.

dungsbereichs der Formulare 1310/1550 für die Korrektur von Rechnungen darlegt.

33 Zuletzt: BGE vom 13.1.2005 (2A. 490/2003).

34 Zu einer anderen Auffassung gelangt man nur, wenn man – mit dem EuGH (Urteil vom 13.12.1989 – Rs. C-342/87, Genius Holding B.V., UR 1991, 83) – davon ausgeht, dass der rechnungsberichtigende Steuerpflichtige nach der Konkurseröffnung gar keinen Vorsteuerrückforderungsanspruch zur Entstehung gelangen lassen kann, da dem Gemeinschuldner grundsätzlich nur der gesetzlich gerechtfertigte Vorsteuerabzug in Höhe der gesetzlich geschuldeten Steuer zugestanden habe. Dann stünde der ESTV tatsächlich bereits vor Konkurseintritt ein Vorsteuerrückerstattungsanspruch zu.

35 S. bereits die Ausführungen in Abschn. 3.1.2.

36 Vgl. bereits Abschn. 2.4.1.

Diese Grundsätze gelten in den Fällen, in denen Teilleistungen vorliegen und/oder Anzahlungen geleistet worden sind. Dies dürfte regelmässig bei allen Werkleistungen und Werklieferungen der Fall sein. Die Mehrwertsteuerforderungen der ESTV stellen einfache Konkursforderungen dar.

Ist der gegenseitige Vertrag nicht oder nicht vollständig erfüllt, kann die Konkursverwaltung wählen, ob sie den Vertrag erfüllt oder nicht. Liegen keine An- oder Vorauszahlungen vor und lehnt die Konkursverwaltung die weitere Erfüllung des Vertrages ab, so ist z. B. bei einer Werklieferung, deren Werkunternehmer in Konkurs gefallen ist, neuer Vertragsgegenstand das nicht fertig gestellte Bauwerk. Die hierauf entfallende Mehrwertsteuer betrifft einen Umsatz, der vor der Konkurseröffnung ausgeführt worden ist und stellt daher eine Konkursforderung dar. Bemessungsgrundlage ist der Wert des unfertigen Werkes abzüglich der darin enthaltenen Mehrwertsteuer (d. h., diese ist mit Formular 7.6/107.6 herauszurechnen).

### 3.4 Vorsteueransprüche an die Masse

Ansprüche auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen, die aus Umsätzen an den Gemeinschuldner oder die Masse resultieren, gehören als vermögenswerte Ansprüche zur Konkursmasse. Zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen an die Masse müssen grundsätzlich den Gemeinschuldner erkennen lassen, da dieser das steuerpflichtige Subjekt bleibt. Die Bezeichnung des Konkursverwalters ohne jeden weiteren Zusatz wäre unzureichend, da ansonsten nicht erkennbar wäre, ob die Rechnung das eigene Unternehmen des Konkursverwalters betrifft oder an den Gemeinschuldner gerichtet ist.

Wählt der Konkursverwalter bei einem unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Gegenstand die Erfüllung und hat der Gemeinschuldner für diese Lieferung bereits den Vorsteuerabzug vorgenommen, so entsteht mit der Zahlung des entsprechenden Entgelts an den Lieferanten kein erneuter Vorsteuerabzug zugunsten der Masse. Vielmehr steht der ESTV gemäss Art. 40 MWSTG der Anspruch auf Rückforderung der zuviel in Abzug gebrachten Vorsteuer zu.

Hat der Gemeinschuldner jedoch noch keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht, so entsteht dieser originär, d. h. erstmalig, im Zeitpunkt der Entrichtung des Entgelts und dem Erhalt einer konformen Rechnung gemäss Art. 37 MWSTG.

Kommt es zur Auszahlung einer Konkursdividende, gelten die vorstehenden Grundsätze ebenfalls: Hat der Gemeinschuldner noch keinen Vorsteuerabzug aus der – nunmehr in Höhe der Quote – erfüllten Gegenleistung

(Entgelt) geltend gemacht, steht ihm nunmehr der Vorsteuerabzug in der Höhe der auf die Quote anfallenden Vorsteuer zu.

Hat der Gemeinschuldner bereits einen Vorsteueranspruch in voller Höhe geltend gemacht, wäre dieser Vorsteuerabzug zunächst wegen Uneinbringlichkeit der Forderung<sup>37</sup> gemäss Art. 40 MWSTG zu korrigieren.

In Analogie zu Art. 44 Abs. 2 MWSTG und der hierfür entwickelten Verwaltungspraxis, wonach bei Entgeltsminderungen keine neuen Belege auszustellen sind<sup>38</sup>, sollte Grundlage für den im Zeitpunkt der Auszahlung vorzunehmenden (reduzierten) Vorsteuerabzug der ursprüngliche Beleg sein.

### 3.5 Verwertung von Grundstücken

Die Veräusserung eines zum Unternehmen des Steuerpflichtigen gehörenden Grundstücks durch die Konkursverwaltung führt zu einer steuerbaren Lieferung gemäss Art. 5 Bst. a MWSTG, die gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG grundsätzlich von der Steuer ausgenommen ist. Erfolgt der Verkauf optiert, d. h. unter Entrichtung von Mehrwertsteuer auf dem Kaufpreis, so stellt diese Mehrwertsteuer eine Masseschuld dar.

Ein Verkauf der Liegenschaft unter Verzicht auf die Option gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG macht – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen der benannten Norm – nur dann Sinn, wenn dem Erwerber die Mehrwertsteuer zusätzlich berechnet wird<sup>39</sup>, was eine entsprechende Vereinbarung zwischen den Parteien voraussetzt. Typischerweise wird die Option nur dann zustande kommen, wenn der Erwerber zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Mehrwertsteuer in einer Rechnung, die den Anforderungen gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG entspricht, ausgewiesen ist. Der Vorsteuerabzug steht dem Erwerber nach den allgemeinen Grundsätzen gemäss Art. 38 MWSTG zu.

Soweit das Grundstück im Wege der Zwangsversteigerung auf Betreiben der Konkursverwaltung oder eines Grundpfandgläubigers verwertet wird, liegt ebenfalls eine steuerbare Lieferung nach Art. 6 Abs. 3 und Art. 8 MWSTG vor. Die Lieferung erfolgt hierbei direkt zwischen dem Gemeinschuldner und dem Ersterer mit dem Zuschlag<sup>40</sup>.

37 Vgl. Abschn. 3.1.2.

38 S. Wegleitung 2001 Rz 854, 803 - 806.

39 Regelmässig dürfte die aus der Vorsteuerberichtigung bei Konkurseröffnung gemäss Art. 40 MWSTG resultierende Summe der Vorsteuerbeträge niedriger sein als der aus dem Verzicht auf die unechte Steuerbefreiung resultierende Steuerbetrag.

40 Im Folgenden ist davon auszugehen, dass das Meldeverfahren gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG nicht zur Anwendung gelangt.

Da der Veräusserer das Höchstgebot nicht einseitig um die anfallende Mehrwertsteuer erhöhen kann, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich dann beim Höchstgebot, das die Gegenleistung für die Lieferung des Grundstücks darstellt, grundsätzlich nicht um einen Nettobetrag handelt und das Höchstgebot daher die Mehrwertsteuer für diese Lieferung beinhaltet. Fraglich ist nun, ob diese Steuerschulden als Verwertungskosten durch den Pfanderlös zu decken sind.

In BGE 122 III 246 ff.<sup>41</sup> hat das Bundesgericht bereits festgehalten, dass die Grundstückgewinnsteuer bei genauerer Betrachtung unter die Kosten der Verwertung im Sinne von Art. 262 Abs. 2 SchKG falle; sie entstehe erst mit dem Zuschlag, weshalb sie wie andere Verwertungskosten vom Bruttoerlös abzuziehen und zu bezahlen sei, bevor der Nettoerlös an die Gläubiger verteilt werde. Soweit eine Mehrwertsteuerforderung im Zwangsvollstreckungsverfahren, mit der Liquidation der Konkursmasse, begründet wird, habe sie als öffentlichrechtliche Verpflichtung ihren Entstehungsgrund in einer Tatsache, die sich erst nach der Eröffnung des Konkurses verwirklicht hat. Daher bilde sie nach der Rechtsprechung, die in BGE 120 III 153 E 2b (S. 156) für die Grundstückgewinnsteuer bestätigt worden sei, eine Masseverbindlichkeit<sup>42</sup>.

### 3.6 Einstellung des Betriebs, Betriebsveräusserung

Stellt die Konkursverwaltung den Betrieb des Gemeinschuldners ein und verkauft sie das gesamte Vermögen, so erfolgen diese Umsätze im Rahmen des Unternehmens, da die Eigenschaft des Gemeinschuldners als Steuerpflichtiger gemäss Art. 29 Bst. a MWSTG erst mit Abschluss des Liquidationsverfahrens endet. Die Umsätze, mit denen die Vermögensbestandteile veräussert werden, sind daher nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu beurteilen, d. h., sie stellen regelmässig steuerbare und allenfalls auch steuerpflichtige Umsätze des Gemeinschuldners dar.

Soweit die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG<sup>43</sup> erfolgt, ist die auf diesen Vorgang allenfalls zu entrichtende Lieferungs-

steuer durch Meldung zu entrichten. Der Erwerber soll wegen des Erwerbs aus der Masse nicht für die im Unternehmen des Steuerpflichtigen begründeten Steuerschulden haften. Eine Haftung tritt gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG nämlich nur ein, soweit ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird.

## 3.7 Verrechnung und Aufrechnung

### 3.7.1 Verrechnung gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG

Die in Art. 48 Abs. 1 MWSTG vorgesehene Möglichkeit, Vorsteuerüberschüsse mit der geschuldeten Steuer zu verrechnen und lediglich den Überschuss (an Vorsteuern) der steuerpflichtigen Person auszubezahlen, stellt eine Form der Verrechnung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis dar, die in denselben Besteuerungszeitraum fallen.

Da die Eröffnung eines Konkursverfahrens den Besteuerungszeitraum nicht unterbricht, können die verrechenbaren Ansprüche gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG in den Zeitraum vor und nach der Eröffnung des Verfahrens fallen. Hieraus folgt, dass eine Aufteilung der einzelnen Steuerschulden und Vorsteueransprüche in solche, die vor, und solche, die nach der Eröffnung des Verfahrens begründet worden sind, vorgenommen werden muss. Art. 48 Abs. 1 MWSTG greift damit nur insoweit, als sich die verrechneten Steuerschulden und Vorsteueransprüche bereits vor der Konkurseröffnung gegenüberstanden, d. h. in derselben Abrechnungsperiode gemäss Art. 45 Abs. 1 MWSTG entstanden sind.

Die Konkursverwaltung darf daher die Vorsteuerguthaben, die vor der Eröffnung des Verfahrens entstanden sind, nicht mit Steuerschulden verrechnen, die während des Verfahrens als Masseforderung entstanden sind. Stehen sich die Ansprüche nicht gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG gegenüber, so ist eine Verrechnung nicht möglich.

#### Beispiel

	Vor Konkurs- eröffnung begründet	Nach Konkurs- eröffnung begründet
In der Abrechnungsperiode entstandene Steueransprüche (einschliesslich Vorsteuererstattungsansprüchen nach Art. 40 MWSTG)	9000	12000
Vorsteueransprüche (-)	-25000	-15000

Eine Verrechnung gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG ergibt einen Vorsteuerüberschuss in Höhe von CHF 16000. Der Masse hingegen steht ein Vorsteuererstattungsanspruch in Höhe von CHF 3000 zu.

41 S. auch BGE 120 III 153; für die Lieferungssteuer bei der Mehrwertsteuer s. auch BGE 129 III 200.

42 S. auch den Entscheid der SchKG-Aufsichtsbehörde des Kantons Genf über die Betreibungs- und Konkursämter (vom 7.4.2005). In dem dort geschilderten Sachverhalt wird auf die Frage eingegangen, ob die Steuerschulden (hier ging es um Eigenverbrauchssteuer) als Verwertungskosten durch den Pfanderlös zu decken sind.

43 Zu den Voraussetzungen und zur Anwendbarkeit des Meldeverfahrens s. Merkblatt Nr. 11 der ESTV – Übertragung mit Meldeverfahren (Art. 47 Abs.3 MWSTG) aufgrund des Fusionsgesetzes (FusG).

### 3.7.2 Verrechnung gemäss Art. 213 SchKG

Eine Einschränkung der Verrechnungsmöglichkeiten kann sich aus den Vorschriften des SchKG ergeben. Waren nämlich Steueransprüche vor Eröffnung des Konkursverfahrens begründet worden, dürfen sie nicht mit Vorsteuervergütungsansprüchen und Steuererstattungsansprüchen der Masse (die nach der Eröffnung des Verfahrens entstanden sind) verrechnet werden. Anderenfalls würden nämlich sämtliche Konkursforderungen in vollem Umfang aus der Masse befriedigt.

Gemäss Art. 213 Abs. 2 Ziff. 1 SchKG ist eine Verrechnung immer dann ausgeschlossen, wenn ein Schuldner der insolventen Gesellschaft erst nach der Gewährung der provisorischen Nachlassstundung dessen Gläubiger wird. Massgebend ist dabei der Zeitpunkt der Entstehung dieser Gegenforderung<sup>44</sup>.

### 3.8 Abgekürzter Deklarationszeitraum und Mehrwertsteuernummer

Wegen der unterschiedlichen Behandlung der Mehrwertsteuerverbindlichkeiten als Konkursforderung oder Masseschuld wird die laufende Abrechnungsperiode gemäss Art. 45 MWSTG durch den Entscheid über die Konkursöffnung aufgeteilt. Dies führt zu folgenden Konsequenzen bei der Erstellung der Mehrwertsteuerdeklaration für die betreffende Abrechnungsperiode: Die Ansprüche, welche vor dem Entscheid über die Konkursöffnung begründet worden sind, sind als Konkursforderungen anzumelden. Die nach Eröffnung des Konkurses begründeten Forderungen stellen Masseschulden dar, für die allein die Masse als Sondervermögen gegenüber den Gläubigern haftet. Sie sind Gegenstand einer durch den Konkursverwalter zu erstellenden Deklaration, deren Abrechnungszeitraum lediglich den Zeitabschnitt zwischen Eröffnung des Konkurses und Ende der Abrechnungsperiode erfasst.

Wegen der Zäsur, die die Konkursöffnung für die mehrwertsteuerliche Behandlung der unternehmerischen Tätigkeit entfaltet, ist zu überlegen, ob die entsprechenden Deklarationen nicht mit unterschiedlichen Mehrwertsteuernummern gekennzeichnet werden könnten. Dann wäre die unternehmerische Tätigkeit vom Beginn der Abrechnungsperiode bis zur Konkursöffnung unter der bisherigen Mehrwertsteuernummer zu deklarieren, weil die Erklärungspflichten des Konkursverwalters sich auf eine unternehmerische Tätigkeit beziehen, die durch den Gemeinschuldner entfaltet worden ist.

Im Zeitraum von der Konkursöffnung bis zum Ende des Abrechnungszeitraums – sowie den sich anschliessenden Abrechnungsperioden des Konkursverfahrens – hat der Konkursverwalter über die von ihm entfaltenen und mehrwertsteuerlich relevanten Aktivitäten und Handlungen nach Verfahrenseröffnung Mehrwertsteuerdeklarationen abzugeben. Da sich diese Mehrwertsteuerpflicht auf Handlungen des Konkursverwalters bezieht und diese Handlungen auch konkursrechtlich besonders eingeordnet werden (Masseschulden), wäre es sinnvoll, für diesen Zeitraum eine gesonderte Mehrwertsteuernummer zu erteilen.

## Literatur

BAUMGARTNER IVO P., Art. 38 Abs. 1 - 4, Abs. 5, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

FORSTMOSER PETER/SPRECHER THOMAS/TÖNDURY GIAN ANDRI, Persönliche Haftung nach Schweizer Aktienrecht, Zürich 2005

STADIE HOLGER, § 17 USTG, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 8. A., Loseblatt (Lfg. 122, 2005), Köln

- § 18 USTG, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 8. A., Loseblatt (Lfg. 125, 2006), Köln
- Einführung zum Umsatzsteuergesetz, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 8. A., Loseblatt (Lfg. 122, 2005), Köln

STÄUBLI CHRISTOPH/DUBACHER JEAN-CLAUDE, Art. 213 - 218 SchKG, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, SchKG II (Art. 88 - 220), Basel/Genf/München 1998

## Rechtsquellen, Praxisanweisungen und Materialien

Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), [www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst\\_bericht\\_d.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst_bericht_d.pdf)

Homepage ESTV, [www.estv.admin.ch/data/d/index.htm](http://www.estv.admin.ch/data/d/index.htm) – Mehrwertsteuer – Themen – Rechnungsstellung

Merkblatt Nr. 11 der ESTV – Übertragung mit Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG) aufgrund des Fusionsgesetzes (FusG), überarbeitete Fassung (610.545-11, gültig ab 1.7.2004)

44 CHRISTOPH STÄUBLI/JEAN-CLAUDE DUBACHER, SchKG Art. 213 N 18, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

MWSTG, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer  
(MWSTG) (vom 2.9.1999), SR 641.20

OR, Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des  
Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil:  
Obligationenrecht [OR]) (vom 30.3.1911), SR 220

SchKG, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Kon-  
kurs (SchKG) (vom 11.4.1889), SR 281.1

Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (610.525/7.00)

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907),  
SR 210

Praxis-Forum

# La répartition intercantonale des immeubles (1<sup>ère</sup> partie)

## Conséquences du revirement jurisprudentiel

Daniel de Vries Reilingh, avocat, LL.M.



*Daniel de Vries Reilingh,  
lic. en droit, avocat, LL.M.,  
expert fiscal diplômé,  
Lausanne*

### Table des matières

<b>1</b>	<b>Introduction</b>
<b>2</b>	<b>Les deux nouveaux arrêts du Tribunal fédéral</b>
2.1	L'arrêt du 19 novembre 2004
2.2	L'arrêt du 18 avril 2005
<b>3</b>	<b>Les immeubles appartenant à la fortune privée</b>
3.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
3.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions
3.2.1	Plusieurs fors immobiliers (fors spéciaux)
3.2.2	Un for immobilier (for spécial) et d'autres fors spéciaux
3.2.3	Un (ou plusieurs) for spécial et un for secondaire
3.2.3.1	Le for secondaire dépend d'un for spécial
3.2.3.2	Le for secondaire dépend du for principal
<b>4</b>	<b>Les immeubles d'exploitation</b>
4.1	Le rendement immobilier
4.2	Le gain immobilier
4.2.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
4.2.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence

### Bibliographie

*Dans la prochaine édition (abrégé):*

<b>5</b>	<b>Les immeubles de placement des entreprises sans établissement stable</b>
<b>5.1</b>	<b>Le rendement immobilier</b>
5.1.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
5.1.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions
<b>5.2</b>	<b>Le gain immobilier</b>
5.2.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
5.2.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions
<b>6</b>	<b>Les immeubles des commerçants professionnels d'immeubles</b>
<b>6.1</b>	<b>Les immeubles situés dans un canton d'un établissement stable</b>
<b>6.2</b>	<b>Les immeubles situés dans un canton sans établissement stable</b>
6.2.1	Le rendement immobilier
6.2.2	Le gain immobilier
<b>7</b>	<b>Conclusion</b>

## 1 Introduction

Deux nouveaux arrêts ont été rendus par le Tribunal fédéral en 2004 et 2005, qui modifient de manière importante les règles valables pour les répartitions intercantionales des immeubles. La nouvelle jurisprudence supprime notamment les «pertes de répartition», ce qui constitue une modification particulièrement bienvenue, évitant ainsi une imposition allant au-delà du résultat, respectivement du revenu du contribuable concerné, c'est-à-dire abolissant une surimposition contestée par la doctrine depuis fort longtemps.

Le présent article résume d'abord les deux arrêts précités (ch. 2). Ensuite, il systématise les modifications intervenues en passant en revue les règles de répartition intercantonale en matière immobilière sous «l'ancienne» jurisprudence et sous la «nouvelle» jurisprudence. Sont présentées ci-après les règles de répartition applicables aux immeubles appartenant à la fortune privée (ch. 3), aux immeubles d'exploitation (faisant partie de la fortune commerciale ou appartenant à une personne morale) (ch. 4), aux immeubles de placement (ch. 5) et, enfin, celles valables pour les immeubles destinés à la vente des commerçants professionnels d'immeubles (ch. 6). Une conclusion termine la contribution (ch. 7).

## 2 Les deux nouveaux arrêts du Tribunal fédéral

Dans ces deux arrêts de principe<sup>1</sup>, Le Tribunal fédéral a jugé que le canton du lieu de situation de l'immeuble devait désormais tenir compte des éléments extracantonaux lorsque l'imposition du rendement ou du gain immobilier dans le canton du lieu de situation de l'immeuble conduisait à une perte de répartition. Dans cette situation, le droit d'imposition exclusif du for immobilier était limité par le principe de l'interdiction du traitement discriminatoire et ce for devait tenir compte des pertes d'exploitation, respectivement de l'excédent de frais d'acquisition du revenu au for fiscal principal<sup>2</sup>. Il faut saluer cette modification de la jurisprudence antérieure, qui méconnaissait ce principe ainsi que celui de l'égalité de traitement et qui, pour cette raison, était unanimement critiquée par la doctrine<sup>3</sup>.

Ci-après, nous résumons brièvement ces deux arrêts (ch. 2.1 et 2.2). Nous tâcherons ensuite d'en tirer les conséquences (ch. 3 - 6).

### 2.1 L'arrêt du 19 novembre 2004<sup>4</sup>

La situation à la base de cette affaire était la suivante. La recourante, ayant son siège à Bâle, est une entreprise générale de construction et commerçant d'immeubles, qui a vendu un immeuble sis à Zurich ayant servi, jusqu'à quelques mois avant la vente, de siège aux locaux administratifs de l'entreprise. Suite à la décision prise en 1998 de transférer le siège de la société, l'immeuble a été vendu en juin 1999. Pendant ce laps de temps, l'immeuble figurait parmi les objets destinés à la vente (Handelsbestand), c'est-à-dire comme actif circulant, dans les comptes de l'entreprise. Le bénéfice de l'année 1999 était largement compensé par les pertes reportées des années antérieures.

La première question à trancher par notre Haute Cour était de savoir si le bien était un immeuble d'exploitation ou s'il faisait partie des objets destinés à la vente de la recourante. L'immeuble a toujours été utilisé par l'entreprise elle-même et n'a jamais été loué à des tiers. Il était cependant destiné à être vendu. L'utilisation effective et le but auquel il était destiné ne coïncidaient ainsi pas. Du point de vue comptable, la courante pouvait se baser sur le but. S'agissant de la qualification pour la répartition intercantonale, le Tribunal fédéral a considéré que l'utilisation effective au moment de la vente était cependant déterminante, ce qui signifiait que l'immeuble en cause était qualifié d'immeuble d'exploitation.

Dans la mesure où l'on avait affaire à un immeuble d'exploitation, la recourante disposait d'un établissement stable dans le canton de Zurich au moment de la vente (de son immeuble d'exploitation). Il convenait par conséquent de répartir en particulier le gain de plus-value réalisé.

Le Tribunal fédéral a dès lors dû décider si ce gain, réalisé par un commerçant d'immeubles, devait être traité comme celui d'une entreprise intercantonale – qui est attribué de manière objective au canton du lieu de situation de l'immeuble – ou s'il devait être traité comme celui réalisé sur les objets destinés à la vente d'un commer-

1 ATF 131 I 249 (2P.222/2002) du 19 novembre 2004 et ATF 131 I 285 (2P.141/2004) du 18 avril 2005.

2 ATF 131 I 249 consid. 6.3, p. 261 s; ATF 131 I 285 consid. 4.1, p. 290.

3 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 106; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 100 - 104; PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 620; PASCHOUD, L'imposition des

immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, p. 142 s; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 43; STUDER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, p. 92; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonalen Steuerrecht, § 21 n° 10, p. 289 s et les références citées.

4 ATF 131 I 249.

çant d'immeubles – qui est réparti par quote-parts. C'est la première qualification qui l'a emporté.

Notre Haute Cour a saisi l'occasion pour modifier sa jurisprudence au sujet de la non prise en considération des pertes d'exploitation lors de l'imposition du gain de plus-value réalisé en cas de vente d'un immeuble d'exploitation. Le droit d'imposition exclusif du canton du lieu de situation de l'immeuble ne doit, selon notre Haute Cour, pas avoir comme conséquence que ce canton ne doive pas tenir compte de la situation de l'entreprise et qu'il puisse imposer le gain même lorsque l'entreprise réalise une perte.

Le Tribunal fédéral a considéré que le droit d'imposition exclusif du for immobilier ne devait s'exercer au détriment du contribuable et des autres cantons où des établissements stables étaient situés. Les immeubles d'exploitation faisaient partie des actifs nécessaires à l'exploitation et contribuaient au résultat d'exploitation, si bien qu'une telle obligation du canton du lieu de situation, qui participe également au résultat de l'entreprise, est objectivement justifiée.

En résumé, le gain de plus-value immobilière réalisé en vendant un immeuble d'exploitation doit être attribué au canton du lieu de situation (droit d'imposition exclusif); ce canton doit cependant tenir compte d'une éventuelle perte d'exploitation au siège ou dans les autres cantons, où un établissement stable est situé et déduire cette perte du gain de plus-value qui lui est attribué. Il se justifie d'appliquer cette règle non seulement aux gains réalisés sur des immeubles d'exploitation de commerçants d'immeubles, mais également sur des immeubles d'exploitation d'entreprises intercantionales de manière générale.

Dans le cas soumis, la perte reportée des années antérieures était supérieure au résultat de l'année 1999 ainsi qu'au gain de plus-value réalisé dans le canton de Zurich lors de la vente de l'immeuble d'exploitation zurichois. Le canton de Zurich était dès lors obligé de supporter une part de la perte reportée équivalente au gain de plus-value réalisé dans son for.

## 2.2 L'arrêt du 18 avril 2005<sup>5</sup>

La situation à la base de cette affaire était la suivante. X. habite dans le canton de Lucerne, dans une villa familiale dont il est propriétaire. Dans ce canton, il possède en outre une ferme. Dans le canton de Zurich, il est propriétaire de deux immeubles locatifs (rendements bruts 2002: CHF 288 022, rendements nets 2002: CHF 230 418). Les frais d'entretien de sa villa (dans le canton de Lucerne) se sont élevés à CHF 32 976 en 2002. Compte

tenu de la valeur locative de CHF 14 282, un rendement immobilier négatif de CHF 18 694 en a résulté.

Le canton de Zurich n'a pas tenu compte de l'excédent de frais d'entretien d'immeubles lucernois. Le contribuable a porté cette affaire devant le Tribunal fédéral. Il a estimé que l'interdiction de la double imposition intercantonale était violée.

Notre Haute Cour est partie du constat que la possibilité de reporter des pertes (respectivement d'activer des excédents de frais d'acquisition) n'existait pas pour les immeubles appartenant à la fortune privée (si bien qu'une compensation avec des rendements, respectivement gains ultérieurs était exclue). Elle a considéré qu'il convenait d'éviter, dans la mesure du possible, des pertes de répartition. L'interdiction du traitement discriminatoire venait limiter le droit d'imposition exclusif du for immobilier, sans qu'il soit prioritaire et sans qu'il y ait une contradiction entre ces deux principes. Par conséquent, le canton du for immobilier devait supporter l'excédent de frais d'acquisition d'un immeuble privé situé au domicile fiscal principal. En revanche, notre Haute Cour a laissé indécise la question de savoir comment devait être réparti cet excédent (au for fiscal principal) lorsqu'on était en présence de plusieurs immeubles situés dans des cantons différents (concurrence de fors fiscaux accessoires spéciaux).

## 3 Les immeubles appartenant à la fortune privée

Nous examinons ici la situation de personnes physiques qui sont propriétaires immobiliers dans un (ou plusieurs) canton(s) en dehors de leur canton de domicile principal et dont les immeubles appartiennent à la fortune privée.

La propriété immobilière (ou toute autre forme de jouissance, comme par exemple l'usufruit; cf. également art. 13 al. 2 LHID<sup>6</sup>) constitue un domicile fiscal accessoire spécial dans le canton de l'immeuble concerné (lorsque ce dernier est situé dans un autre canton que celui du domicile fiscal principal).

Dans cette hypothèse, le canton de situation a le droit d'imposition exclusif de la fortune, du rendement et du gain immobiliers. Le rendement de la fortune immobilière privée est par conséquent imposable dans le canton du for immobilier tandis que les autres revenus – qui ne

5 ATF 131 I 285.

6 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14 décembre 1990) (RS 642.14).



**Exemple 1: Prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition par le canton du domicile**

	Canton A (domicile)	Canton B (lieu de situation de l'immeuble)	Total
Salaire	100 000		100 000
Rendement mobilier	2 000		2 000
Rendement immobilier	20 000	3 000	23 000
Total intermédiaire	122 000	3 000	125 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	4 000	5 000	9 000
Total	118 000	-2 000	116 000
Prise en charge de l'excédent par le canton A (domicile)	-2 000	2 000	
Revenus imposables	116 000	0	116 000

reviennent pas à un autre for d'imposition – sont attribués au canton du domicile fiscal principal.

### 3.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

Le rendement immobilier est attribué de manière objective au canton du lieu de situation. Les frais d'acquisition sont déduits – également de manière objective – du rendement immobilier qu'ils concernent. Le Tribunal fédéral désigne ces frais comme «frais immobiliers» («Liegenschaftskosten»)<sup>7</sup>.

La LHID laissant une certaine marge de manœuvre, les déductions en rapport avec les biens immobiliers sont réglées de manière différente d'un canton à l'autre. Chaque canton doit déterminer, selon sa propre législation, les déductions, tant extra- qu'intracantonales, se rapportant aux biens immobiliers. Il est possible – compte tenu de l'interdiction du traitement discriminatoire – de reprendre les déductions du canton du lieu de situation dans la mesure où celles-ci ne sont pas plus défavorables au contribuable que celles valables dans le canton de son domicile fiscal principal selon son propre droit cantonal<sup>8</sup>. Pour qu'une double imposition soit complètement évitée, il conviendrait de déterminer les frais immobiliers de manière uniforme pour tous les cantons.

Selon la jurisprudence, un éventuel excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier doit être supporté par le canton du domicile fiscal principal. Il y est compensé

par les autres revenus<sup>9</sup>. Les autres fors immobiliers ne sont pas tenus de prendre en charge une partie de cet excédent.

L'exemple 1 ci-dessus illustre la prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition au lieu de situation de l'immeuble (canton B) par le canton du for fiscal principal (canton A).

Un excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier peut également exister dans le canton du domicile fiscal principal. La doctrine<sup>10</sup> a déduit du fait que les fors immobiliers ne sont pas tenus de supporter l'excédent de charges des autres fors immobiliers et de la jurisprudence applicable aux personnes morales<sup>11</sup> que le for immobilier n'avait pas à supporter l'excédent de frais d'acquisition du revenu du domicile fiscal principal. Dans cette hypothèse, le contribuable subissait, sous

7 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 4, I B n° 12 consid. 5; § 7, I B n° 10 et 21; § 7, I D n° 37 consid. 2c; cf. DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 453, p. 150.

8 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 7a, p. 287.

9 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 8 et 32 en particulier consid. 2b. La doctrine (LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 102, nbp 11; PASCHOUD, L'imposition des immeubles de placement en droit fiscal intercantonal, p. 544; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 nbp 18, p. 289), se fondant sur la jurisprudence (LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 32 en particulier consid. 4b), considère que si le for immobilier est également un lieu d'exploitation ou s'il y existe une succursale, l'excédent de frais d'acquisition doit d'abord être compensé avec les revenus d'exploitation attribués au même canton.

10 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 9, p. 289; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 103.

11 S'agissant des personnes morales, le Tribunal fédéral a jugé que le for immobilier, qui ne constitue pas en même temps une succursale (domicile accessoire secondaire), ne doit pas supporter les pertes d'exploitation du siège ou des succursales (LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 11, 13, 17, 21, 32 consid. 4c, 39 et 44 en particulier consid. 2c). Cette jurisprudence vient cependant d'être modifiée par le Tribunal fédéral qui a jugé que le canton de situation de l'immeuble devait prendre en charge la perte d'exploitation des autres cantons (ATF 131 I 249 consid. 6.5, p. 262 s.)

**Exemple 2: Refus de prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition par le canton du lieu de situation de l'immeuble**

	Canton A (domicile)	Canton B (canton du lieu de situation)	Total
Rendement mobilier	2 000		2 000
Rendement immobilier	5 000	20 000	25 000
Total intermédiaire	7 000	20 000	27 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-10 000	-4 000	-14 000
<b>Total</b>	<b>-3 000</b>	<b>16 000</b>	<b>13 000</b>

l'égide de l'ancienne jurisprudence, une surimposition (également appelée «perte de répartition»), car le revenu imposable était supérieur aux revenus totaux (cf. l'exemple 2 ci-dessus).

Dans cet exemple, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, l'excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier existant au for principal (canton A) n'avait pas dû être pris en charge par le canton du lieu de situation de l'immeuble (canton B). Ce dernier canton pouvait imposer le rendement immobilier (soit en l'occurrence un montant de CHF 16 000) sans limitation<sup>12</sup>.

### 3.2 Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions

Lorsqu'un excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier conduit à un revenu négatif au for fiscal principal – soit parce qu'un excédent de charges d'un for immobilier a dû être supporté par le for principal, soit parce qu'un excédent de charges existe à ce dernier for –, les autres fors spéciaux doivent le supporter, de ma-

nière à éviter une perte de répartition au contribuable. Ce nouveau principe soulève un certain nombre de questions dont nous discuterons certaines ci-après.

#### 3.2.1 Plusieurs fors immobiliers (fors spéciaux)

Le Tribunal fédéral, dans son arrêt du 18 avril 2005<sup>13</sup>, a laissé indéfinie la question de savoir comment se répartit l'excédent de charges lorsqu'on est en présence – à côté du for fiscal principal – de plusieurs fors immobiliers. A notre sens, cet excédent doit être supporté par tous les cantons en fonction du revenu net, car seule l'application de cette règle permet de traiter tous les cantons concernés de manière égale (cf. l'exemple 3 ci-après). Il n'y a au demeurant pas de raison de le répartir en fonction des actifs localisés, cette règle particulière n'étant applicable qu'à la répartition des dettes et des intérêts passifs.

Dans l'exemple 3 ci-dessous, l'excédent de frais d'acquisition du domicile est réparti en fonction des revenus nets des autres cantons (B et C) entre ces derniers.

#### 3.2.2 Un for immobilier (for spécial) et d'autres fors spéciaux

La question examinée ici est de savoir comment se répartit l'excédent de frais d'acquisition lorsqu'on est en présence – à côté du for fiscal principal – d'un for immobilier (for spécial) et d'autres fors spéciaux (p. ex. for d'exploitation de la raison individuelle). A notre avis, il n'y a pas de raison de distinguer en fonction de la nature du for spécial concerné, tous les fors spéciaux devant être traités de la même manière. Par conséquent, tous les fors spéciaux – quelle que soit leur nature – doivent participer de manière égale à la prise en charge de l'excédent du for principal. Comme ci-dessus, notre proposition consiste à répartir l'excédent en fonction des revenus nets (cf. exemple 4 ci-après).

12 En effet, notre Haute Cour considérait jusqu'à récemment qu'une telle «perte de répartition», soit une surimposition, ne violait ni l'interdiction du traitement discriminatoire, ni le principe de l'égalité de traitement (Archives 59 (1990/91), p. 564 consid. 3d, p. 566 ss = LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 39; Archives 56 (1987/88), p. 569 consid. 6b - 6c p. 574 - 576 = LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 38). Elle estimait que le contribuable devait admettre la perte de répartition, peu importe la manière dont elle était survenue (Archives 59 (1990/91), p. 564 consid. 3d, p. 567 s; LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 39). Cette jurisprudence a été à juste titre critiquée (HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 10, p. 289 ss; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 43; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 106; STUDER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, p. 92; PASCHOUD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, p. 142 s; PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 620).

13 ATF 131 I 285 consid. 4.1, p. 290.

**Exemple 3: Répartition de l'excédent de frais d'acquisition du domicile en fonction des revenus nets des autres cantons**

	Canton A (domicile)	Canton B (lieu de situation de l'immeuble)	Canton C (lieu de situation de l'immeuble)	Total
Rendement mobilier	2 000			2 000
Rendement immobilier	5 000	20 000	25 000	50 000
Total intermédiaire	7 000	20 000	25 000	52 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-10 000	-4 000	-5 000	-19 000
Total intermédiaire	-3 000	16 000	20 000	33 000
En pourcent des cantons B et C		44 %	56 %	
Prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition du for principal par les cantons B et C	3 000	-1 320	-1 680	
Total	0	14 680	18 320	33 000

**Exemple 4: Répartition de l'excédent en fonction des revenus nets**

	Canton A (domicile)	Canton B (for immobilier)	Canton C (lieu de l'activité indépendante)	Total
Rendement mobilier	2 000			2 000
Rendement immobilier	5 000	20 000		25 000
Revenu de l'activité indépendante			20 000	20 000
Total intermédiaire	7 000	20 000	20 000	47 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-10 000	-4 000		-14 000
Total intermédiaire	-3 000	16 000	20 000	33 000
En pourcent des cantons A et B		44 %	56 %	
Prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition du for principal par les cantons B et C	3 000	-1 320	-1 680	
Total	0	14 680	18 320	33 000

**3.2.3 Un (ou plusieurs) for spécial et un for secondaire**

Lorsque l'on est en présence – à côté du for fiscal principal – d'un (ou plusieurs) for spécial et d'un for secondaire, il convient tout d'abord de déterminer de quel for le for secondaire dépend. En effet, tout for fiscal secondaire dépend d'un autre for, appelé for primaire, qui peut être le for principal ou un for spécial<sup>14</sup>. Ainsi, par exemple,

lorsqu'on est en présence du domicile secondaire de la résidence de la famille ou du séjour saisonnier, le for primaire est le for principal<sup>15</sup>. Lorsqu'on est en présence d'un établissement stable (for secondaire) d'une société de personnes, le siège de la société de personnes, qui constitue un for spécial de l'associé, est le for primaire<sup>16</sup>.

14 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 128, p. 47 s.

15 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, nbp 180, p. 48.

16 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, nbp 181, p. 48.

### 3.2.3.1 Le for secondaire dépend d'un for spécial

Lorsque le for secondaire dépend d'un for spécial, l'excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier peut être réparti de deux manières.

Selon la première méthode (exemple 5.1), le for secondaire (canton C) supporte une quote-part de l'excédent du for spécial (for primaire).

D'après la deuxième méthode (exemple 5.2), le for secondaire (canton C) participe comme les fors spéciaux à la répartition de l'excédent, ce qui signifie que l'excédent de charges du canton A (domicile) doit être réparti entre tous les cantons en fonction de leurs revenus nets.

La différence entre les deux méthodes est la suivante: en vertu de la première méthode, le for secondaire ne supporte qu'une quote-part de l'excédent de frais d'acquisition attribué au for primaire, dont il dépend. Sa participation à l'excédent de charges ne peut dès lors jamais dépasser la part de l'excédent du for primaire. Cette méthode de répartition de l'excédent de charges procède de l'idée que, dès lors qu'au for secondaire, l'impôt (ne) porte (que) sur une partie d'un type de revenu ou de fortune, dont le reste ou une autre partie est imposé à un autre endroit<sup>17</sup> – soit au for primaire –, l'excédent de frais d'acquisition (du rendement immobilier) doit être ventilé de la même manière, c'est-à-dire de manière fractionnelle entre le for primaire et le for secondaire. Il y a ainsi une symétrie entre la répartition des éléments positifs (revenu, fortune) et la répartition de l'excédent du for principal (élément négatif).

Selon la deuxième méthode, le mode de répartition de l'excédent de charges est identique et pour les fors spéciaux et pour les fors secondaires. Elle a l'avantage de la simplicité et traite de manière égale, s'agissant de la répartition de l'excédent de frais d'acquisition du revenu, fors secondaires et spéciaux. Aussi, nous la préférons, pour les motifs qui viennent d'être évoqués (simplicité et égalité de traitement).

En termes absolus et relatifs, la différence chiffrée entre les deux méthodes n'est pas très grande dans les deux exemples 5.1 et 5.1 susmentionnés. Suivant le cas de figure, les deux méthodes pourraient toutefois aboutir à des résultats plus divergents. A notre avis, même si le résultat concret, c'est-à-dire les montants à prendre en charge par chaque canton, doit être pris en compte lors du choix de la méthode, ce qui importe en premier lieu

est le raisonnement à la base. Or, la deuxième méthode (soit répartition de l'excédent entre tous les fors en fonction des revenus nets) nous paraît plus convaincante pour les motifs exposés au paragraphe précédent.

### 3.2.3.2 Le for secondaire dépend du for principal

Lorsque le for secondaire dépend du for principal, l'excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier peut être réparti, comme ci-dessus (ch. 3.2.3.1), des deux manières suivantes.

Selon la première méthode, le for secondaire supporte une quote-part de l'excédent du for fiscal principal (for primaire). Cette quote-part peut être fixée par exemple en fonction du pourcentage de répartition appliqué entre ces deux cantons. Ainsi, lorsqu'on est en présence d'une activité indépendante dont le siège se trouve au for principal et qui entretient un établissement stable dans un autre canton, l'excédent peut être réparti en fonction de la clé de répartition du bénéfice de l'activité indépendante.

D'après la deuxième méthode, le for secondaire participe comme les fors spéciaux à la répartition de l'excédent, c'est-à-dire que l'excédent est ventilé entre les fors disposant de revenus imposables en fonction des revenus nets dans chaque for.

Bien qu'il y ait des arguments pour adopter la première méthode – on pourrait argumenter que le for secondaire dépend du for primaire, et l'attribution d'une partie de l'excédent de charges au for secondaire devrait, en raison de cette dépendance, se faire en fonction de la règle de répartition applicable entre le for secondaire et le for primaire –, la deuxième méthode doit à notre avis l'emporter. Comme mentionné ci-dessus (ch. 3.2.3.1), cette méthode présente l'avantage de la simplicité et traite de manière égale, s'agissant de la répartition de l'excédent de frais d'acquisition du revenu, fors secondaires et spéciaux, raison pour laquelle elle doit être préférée.

17 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 128, p. 48.

**Exemple 5.1: Le for secondaire supporte une quote-part de l'excédent du for spécial (for primaire) (Première méthode)**

	Canton A (domicile)	Canton B («siège» de l'activité indépendante)	Canton C (établissement stable = for secondaire)	Canton D (immeuble privé)	Total
Rendement mobilier	2 000				2 000
Rendement immobilier	3 000			20 000	23 000
Revenu de l'activité indépendante (réparti en fonction du chiffre d'affaires)		50 000 (66 %)	25 000 (33 %)		75 000 (100 %)
Total intermédiaire	5 000	50 000	25 000	20 000	100 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-15 000			-4 000	-19 000
Total intermédiaire	-10 000	50 000	25 000	16 000	81 000
Prise en charge de l'excédent par les cantons B et D en fonction des revenus nets des deux cantons	10 000	-7 576		-2 424	
Attribution d'une partie de la perte au for secondaire (en fonction du chiffre d'affaires des deux fors)	0	2 500	-2 500		
Total	0	44 924	22 500	13 576	81 000

**Exemple 5.2: Le for secondaire participe comme les fors spéciaux à la répartition de l'excédent (Deuxième méthode)**

	Canton A (domicile)	Canton B («siège» de l'activité indépendante)	Canton C (établissement stable = for secondaire)	Canton D (immeuble privé)	Total
Rendement mobilier	2 000				2 000
Rendement immobilier	3 000			20 000	23 000
Revenu de l'activité indépendante (réparti en fonction du chiffre d'affaires)		50 000 (66 %)	25 000 (33 %)		75 000 (100 %)
Total intermédiaire	5 000	50 000	25 000	20 000	100 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-15 000			-4 000	-19 000
Total intermédiaire	-10 000	50 000	25 000	16 000	81 000
Prise en charge de l'excédent par les cantons B, C et D en fonction des revenus nets des trois cantons	10 000	-5 495	-2 747	-1 758	
Total	0	44 505	22 253	14 242	81 000

## 4 Les immeubles d'exploitation

Les principes applicables aux immeubles d'exploitation sont différents de ceux valables pour les immeubles de placement situés en dehors du canton du siège (cf. ch. 5 ci-dessous)<sup>18</sup>.

Les immeubles d'exploitation sont ceux qui sont directement utiles à l'exercice de l'activité commerciale de l'entreprise dont ils font partie; un lien particulier – économique ou de fait – doit exister entre l'immeuble et l'exploitation de l'entreprise<sup>19</sup>. Sont par exemple des immeubles d'exploitation les fabriques, dépôts, bureaux, garages, etc. dans la mesure où ils sont utilisés par l'entreprise elle-même et non pas mis à disposition de tiers (location d'immeuble ou de parts d'immeubles).

### 4.1 Le rendement immobilier

Le rendement immobilier est englobé dans le résultat d'exploitation de l'entreprise et le partage de celui-ci se fait selon les clés de répartition pour les entreprises intercantionales. Le principe de l'imposition exclusive du rendement immobilier par le canton de situation cède ainsi le pas au principe de la répartition proportionnelle du bénéfice de l'entreprise intercantionale<sup>20</sup>. Un partage fractionnel du résultat net imposable global intervient (par exemple en fonction des facteurs de production ou du chiffre d'affaires, selon le type d'entreprise) entre le canton du for fiscal principal et ceux des fors fiscaux secondaires (établissements stables)<sup>21</sup>.

La répartition du rendement d'immeubles d'exploitation ne soulève dès lors pas de problème dit de «perte de répartition», aucun canton n'ayant le droit d'imposer le rendement immobilier de manière isolé, sans tenir compte du résultat d'exploitation. Par conséquent, la modification de la jurisprudence objet du présent article ne concerne pas ce domaine, ce dernier ne souffrait pas de cette perte de répartition.

## 4.2 Le gain immobilier

### 4.2.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

S'agissant de la répartition du gain immobilier, il convient de distinguer entre la plus-value immobilière proprement dite ou plus-value conjoncturelle (différence entre le prix d'acquisition, augmenté des impenses, et le prix de vente) et la réintégration d'amortissements ou le gain comptable (différence entre la valeur comptable et le prix d'acquisition, augmenté des impenses)<sup>22</sup>.

Alors que la plus-value immobilière proprement dite est attribuée au canton de situation pour l'imposition<sup>23</sup>, la reprise d'amortissements (ou gain comptable) est intégrée dans le bénéfice d'exploitation ordinaire de l'entreprise et ainsi répartie par fractions (avec le bénéfice d'exploitation net)<sup>24</sup>.

#### Exemple 6<sup>25</sup>: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation

A. SA est une entreprise commerciale ayant son siège dans le canton S et un établissement stable dans le canton E. Dans ce dernier canton, elle a vendu son immeuble d'exploitation pour le prix de CHF 1 000 000. La valeur comptable de cet immeuble était de CHF 600 000, alors que son prix d'acquisition s'élevait à CHF 700 000. Les quote-parts de répartition basées sur le chiffre d'affaires sont de 65 % pour le canton S et de 35 % pour le canton E.

Lorsque la plus-value immobilière proprement dite (ou conjoncturelle) est imposée dans le cadre de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (cantons dualistes), les pertes d'exploitation éventuelles compensent cette plus-value attribuée au canton du lieu de situation de l'immeuble (for principal ou for secondaire)<sup>26</sup> (cf. exemple 6). L'immeuble d'exploitation ne constituant pas un for spécial, le canton du lieu de situation n'est pas légitimé à imposer la plus-value immobilière sans tenir compte du résultat d'exploitation<sup>27</sup>. En revanche, lorsque le canton concerné connaît le système moniste, la plus-value immobilière a pu, jusqu'à récemment, être taxée sans qu'il soit tenu compte d'éventuelles pertes

18 Contrairement aux immeubles de placement situés en dehors du canton de siège, les immeubles d'exploitation ne forment pas un actif et un bénéfice séparés, attribués exclusivement au canton du lieu de situation (à noter que les immeubles de placement situés dans le canton du siège sont traités comme les immeubles d'exploitation dans le cadre de la répartition intercantonale, car ils ne sont pas constitutifs d'un for spécial).

19 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 39.

20 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 693, p. 214.

21 RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), p. 118 s; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 38, p. 520. A noter que si une analyse détaillée du compte de résultat devait révéler que le rendement immobilier à lui seul était négatif, il n'en resterait pas moins absorbé par le résultat global à partager entre les cantons concernés (RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), p. 119).

22 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 695, p. 215.

23 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 32 consid. 4c et 34; § 7, I D n° 6, 11, 13 et 35 en particulier consid. 3a; § 8, II C 3 n° 11.

24 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 32 consid. 4c et 34; § 7, I D n° 6, 11, 27 et 35 en particulier consid. 3a.

25 Exemple repris de l'annexe 15 dans DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, p. 318.

26 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 130; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), p. 119; PASCHOUD, De quelques aspects du droit intercantonal, p. 133; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 40, p. 521 s; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 59.

27 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 58 s.

**Exemple 6: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation**

	Total	Canton S (siège)	Canton E (établissement stable)
Plus-value (attribution objective)	300 000		300 000
Réintégration d'amortissements (par quote-parts)	100 000	65 000	35 000
Total	400 000	65 000	335 000

**Exemple 7: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation en cas de pertes d'exploitation**

	Total	Canton S (siège)	Canton E (établissement stable)
Plus-value (attribution objective)	300 000		300 000
Gain comptable (par quote-parts)	100 000		
Perte reportée (bénéfice de l'exercice: 0)	- 2 000 000		
Total		0	300 000

d'exploitation – l'interdiction de la double imposition intercantonale n'étant ainsi pas violée. En effet, tant le contribuable assujéti de manière illimitée que celui qui est assujéti de manière limitée ont été traités de la même façon<sup>28</sup>.

**Exemple 7: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation en cas de pertes d'exploitation**

A. SA a des pertes reportées importantes – de CHF 2 000 000 (le bénéfice de l'exercice est de CHF 0) – qui compensent largement le bénéfice d'exploitation et le gain immobilier réalisé (le délai de 7 ans – cf. art. 10 al. 3 et 25 al. 2 LHID – n'étant pas encore échu).

Bien que, globalement, l'entreprise dispose de pertes reportées supérieures au bénéfice imposable de l'année et à la plus-value immobilière attribuée au canton E dans le cadre de la répartition intercantonale, ce dernier canton a été légitimé, sous l'ancienne jurisprudence, à imposer la plus-value conjoncturelle, du moins dans un système moniste, sans tenir compte de la perte reportée. Cette situation insatisfaisante a été critiquée par la doctrine<sup>29</sup> (cf. exemple 7).

**4.2.2 Les conséquences de la nouvelle jurisprudence**

Comme nous avons vu ci-dessus, dans son arrêt du 19 novembre 2004<sup>30</sup>, notre Haute Cour a modifié sa jurisprudence au sujet de la non prise en considération des pertes d'exploitation lors de l'imposition de la plus-value proprement dite (attribuée de manière objective au canton du lieu de situation) en cas de vente d'un immeuble d'exploitation. Le droit d'imposition exclusif du canton du lieu de situation de l'immeuble ne doit plus avoir comme conséquence que ce canton n'ait pas à tenir compte de la situation de l'entreprise et que ce canton puisse imposer le gain même lorsque le contribuable réalise une perte ou dispose des pertes reportées. Désormais, le droit d'imposition exclusif du for immobilier est limité par le principe de l'interdiction du traitement discriminatoire et ne peut plus s'exercer au détriment du contribuable et des autres cantons où des établissements stables sont situés. Dès lors que les immeubles d'exploitation font partie des actifs nécessaires à l'exploitation et contribuent au résultat de l'entreprise, il paraît objectivement justifié que le canton du lieu de situation tienne compte du résultat d'exploitation et, par conséquent, d'éventuelles pertes, voire de pertes reportées, pour déterminer le gain immobilier imposable dans son canton<sup>31</sup>.

28 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 59.

29 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 106; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 100 - 104; PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 620; PASCHOUD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, p. 142 s; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 43; STUDER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, p. 92; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, § 21 n° 10, p. 289 s et les références citées.

30 ATF 131 I 249.

31 Cf. ATF 131 I 249 consid. 6.3, p. 261 s.

**Exemple 7: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation en cas de pertes d'exploitation – modification**

	Total	Canton S (siège)	Canton E (établissement stable)
Plus-value (attribution objective)	300 000		300 000
Gain comptable (par quote-parts)	100 000		
Perte reportée (bénéfice de l'exercice: 0)	-2 000 000		
Compensation de la plus-value	300 000		-300 000
Total	0	0	0

En application de cette modification jurisprudentielle, la répartition intercantonale de l'exemple 7 ci-dessus doit être modifiée comme suit:

La perte reportée après compensation du gain comptable se monte donc à CHF 1 900 000, tandis que la perte reportée après compensation de la plus-value conjoncturelle (ou proprement dite) et du gain comptable est de CHF 1 600 000.

**Bibliographie**

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., Zürich 2002

DÄTWYLER ULRICH, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, thèse St-Gall 1968, Winterthur 1969

DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, Berne 2005

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, vol. 34, 4<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2000

LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 vol. (feuilles mobiles), Bâle

LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2003

PASCHOUD JEAN-BLAISE, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, l'EC 1985, p. 386 ss

- De quelques aspects du droit intercantonal, Archives 42 (1973/74), p. 128 ss
- Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, dans: Markus Reich/Martin Zweifel (éd.), Das schweizerische Steuerrecht, FS Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 611 ss

- L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, thèse Lausanne, 1970
- La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, RDAF 1982, p. 1 ss
- L'imposition des immeubles de placement en droit fiscal intercantonal, Revue fiscale 1984, p. 532 ss et 583 ss
- Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, RDAF 1970, p. 285 ss

RYSER WALTER/ROLLI BERNARD, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002

SCHÄRER BERNHARD F., Verlustrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht: Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen, thèse Zurich 1996, Zurich 1997

SCHENK PETER/WALTER PHILIP, Ausscheidungsverlust (fast) den Garaus gemacht, l'EC 2005, p. 617 ss

STUDER WALTER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, Archives 38 (1969/70), p. 78 ss

ZUPPINGER FERDINAND, Zur Steuerausscheidung für Liegenschaften des Geschäftsvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen (Ertrag und Kapital), dans: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (éd.), Steuerrecht, FS Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, p. 483 ss



Judikatur-Forum

# Gesamtverlustvortrag und Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung

Anmerkungen zum Urteil des Bundesgerichts vom 28.11.2005 (2P.140/2005)

Stefan Oesterhelt, LL.M., RA



*Stefan Oesterhelt, LL.M., RA,  
dipl. Steuerexperte, Homburger  
Rechtsanwälte, Zürich*

## Inhalt

- 1 **Einleitung**
- 2 **Sachverhalt**
- 3 **Aus den Erwägungen des Bundesgerichts**
- 4 **Anmerkungen**
  - 4.1 **Besteuerung des Betriebsstättegewinnes nach nationalem Recht**
  - 4.2 **Völkerrechtliche Einschränkung: Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung (Art. 26 Abs. 3 DBA-F)**
    - 4.2.1 Inländisches Gesamtunternehmen als Vergleichsobjekt
    - 4.2.2 Verselbständigte Betriebsstätte als Vergleichsobjekt
    - 4.2.3 Innerkantonales oder interkantonales Unternehmen
  - 4.3 **Korrektur dieses Auslegungsergebnisses durch den OECD-Kommentar?**
    - 4.3.1 Bedeutung des OECD-Kommentars
    - 4.3.2 Änderungen im OECD-Kommentar
    - 4.3.3 OECD-Kommentar 1963
    - 4.3.4 OECD-Kommentar 1977
- 5 **Zusammenfassung**
  - Literatur

## 1 Einleitung

Im Besprechungsurteil<sup>1</sup> setzt sich das Bundesgericht zum ersten Mal mit der Vereinbarkeit von § 57 Abs. 4 StG ZH bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG mit dem Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA auseinander. Zugleich wird die Kontroverse um die auf schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen anzuwendende Ausscheidungsmethode entschieden. Über die konkrete Fragestellung hinaus ist das Urteil für das gesamte internationale Steuerrecht der Schweiz von Bedeutung, da das Bundesgericht seinen Entscheid auf den OECD-Kommentar stützt und dabei die neueste Fassung des OECD-Kommentars verwendet, obwohl das betroffene Abkommen aus dem Jahr 1966 stammt.

## 2 Sachverhalt

Eine Bank mit Hauptsitz in Frankreich unterhielt in der Schweiz Betriebsstätten in drei Kantonen. Während die Betriebsstätte im Kanton Zürich in der fraglichen Steuerperiode (erstes Halbjahr 1999) einen Gewinn erwirtschaftete, erzielte das Gesamtunternehmen für 1999 einen Gewinn von FRF 582 Mio. Da das Gesamtunternehmen jedoch noch über Verlustvorträge in Höhe von FRF 2182 Mio. verfügte, wies es einen Gewinn von CHF 0 aus. Das Kantonale Steueramt Zürich veranlagte die Bank für die Staatssteuer dieser Periode aufgrund einer objektmässigen Ausscheidung mit einem steuer-

<sup>1</sup> BGer, 28.11.2005 (2P.140/2005), StR 2006, 433 ff.

baren Reingewinn von CHF 5 313 600. Das negative Gesamtergebnis wurde weder für die Steuerauscheidung noch für die Satzbestimmung berücksichtigt. Die von der Steuerpflichtigen eingereichten Rechtsmittel wurden von der Steuer-Rekurskommission II mit Entscheidung vom 16.7.2004<sup>2</sup> und vom Zürcher Verwaltungsgericht mit Urteil vom 9.3.2005<sup>3</sup> abgewiesen. Hiergegen erhob die Steuerpflichtige staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht.

### 3 Aus den Erwägungen des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass die Wahl der objektmässigen Ausscheidungsmethode wie auch die Satzbestimmung der einschlägigen kantonalgesetzlichen Regelung sowie dem DBG entspreche. Ein Verstoß gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F<sup>4</sup> liege nicht vor. Das Bundesgericht beruft sich diesbezüglich auf die Ziff. 23, 24 lit. c und 39 des OECD-Kommentars zu Art. 24 OECD-MA. Nach diesen Kommentarstellen solle ein inländisches Unternehmen, das eine in sich geschlossene Einheit darstelle, als Vergleichsgrösse dienen. Hinsichtlich der Verlustverrechnung solle sich das Recht auf den Vortrag bei einer Betriebsstätte nur auf denjenigen Verlust beziehen, der sich aus ihrer eigenen gewerblichen Tätigkeit ergebe und der in den für diese Tätigkeit gesondert geführten Büchern ausgewiesen sei. Bezüglich des anwendbaren Steuersatzes sei der Betriebsstättestaat berechtigt, den für ansässige Unternehmen geltenden progressiven Tarif allein auf die Betriebsstätte anzuwenden und dabei die Gewinne des Gesamtunternehmens ausser Acht zu lassen, selbst wenn die letzteren niedriger seien als die der Betriebsstätte.

Ergänzend weist das Bundesgericht darauf hin, dass nach Art. 52 Abs. 4 DBG zwingend nach der objektmässigen Methode ausgeschieden werden müsse und dass – werde diese Methode durchgängig praktiziert – daraus nach herrschender Lehre keine Diskriminierung im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen resultiere. Ein Auslegungsergebnis, nach welchem die objektmässige Ausscheidungsmethode mit Blick auf das DBA-Diskriminierungsverbot als für die direkte Bundessteuer unbedenklich, jedoch für die Kantons- und Gemeindesteuern unzulässig wäre, erwiese sich im Lichte des Gebots der vertikalen Steuerharmonisierung als sachwidrig. Hinzu kom-

me, dass die staatsrechtliche Organisation nicht Gegenstand der DBA sei und dass es daher nicht einleuchte, weshalb bei der Anwendung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F ein interkantonaies Unternehmen als Vergleichsbasis dienen solle.

## 4 Anmerkungen

### 4.1 Besteuerung des Betriebsstättegewinnes nach nationalem Recht

Die Ausscheidung des Betriebsstättegewinnes hat gemäss § 57 Abs. 3 Satz 1 StG ZH auch im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen. Gemäss § 57 Abs. 3 Satz 2 iVm § 57 Abs. 4 StG ZH ist der im Kanton Zürich erzielte Gewinn zu versteuern. Diese Regelung entspricht sinngemäss derjenigen von Art. 52 Abs. 4 DBG<sup>5</sup>. Während die ratio decidendi im Besprechungsurteil naturgemäss nur § 57 StG ZH betrifft, hält das Bundesgericht in einem obiter dictum fest, dass für die direkte Bundessteuer nichts anderes gelten solle.

Das Bundesgericht hält im Besprechungsurteil fest, dass § 57 Abs. 4 StG ZH und Art. 52 Abs. 4 DBG die objektmässige Ausscheidung von Gewinnen schweizerischer Betriebsstätten erforderten. Während dies in der bis zum 31.12.1997 geltenden Fassung von Art. 52 Abs. 4 DBG<sup>6</sup> nicht unbestritten war<sup>7</sup>, wird dies seither ganz überwiegend vertreten<sup>8</sup>. Brülisauer vertritt demgegenüber die Auffassung, dass mit dem Verzicht auf das Wort «mindestens» im Rahmen der Gesetzesnovelle vom 10.10.1997 lediglich klargestellt worden sei, dass der einseitige Methodendualismus zugunsten des Fiskus ausgeschlossen sei, nicht aber, dass ausschliesslich die objektmässig-direkte Methode anzuwenden sei<sup>9</sup>. Mit seinem obiter dictum entscheidet das Bundesgericht im Besprechungsur-

2 StE 2005 A 31.2 Nr. 5.

3 StE 2005 A 31.2 Nr. 6.

4 DBA Frankreich (vom 9.9.1966, SR 0.672.934.91) idF gemäss Zusatzabkommen vom 22.7.1997 (SR 0.672.934.911).

5 Dabei handelt es sich lediglich um ein Beispiel faktischer Steuerharmonisierung. Eine Harmonisierungsvorgabe ist im StHG nämlich keine enthalten.

6 Diese lautete wie folgt: «Steuerpflichtige mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland haben *mindestens* den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern» (AS 1991, 1184 ff.; Hervorhebung hinzugefügt).

7 Vgl. die Übersicht über den damaligen Meinungsstand bei BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 125 f.

8 Gl. M. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 N 2; LOCHER, Art. 52 N 24, 43; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 175; LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 321 f.; SIMONEK, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten, 542; ATHANAS/WIDMER, Art. 52 N 7, 37.

9 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 127.

teil die Kontroverse um die Bedeutung von Art. 52 Abs. 4 DBG zu Gunsten der herrschenden Lehre.

Die Auslegung von § 57 Abs. 4 StG ZH unter Verweis auf Art. 52 Abs. 4 DBG ist im Lichte der vertikalen Steuerharmonisierung grundsätzlich zu begrüssen. Damit ist freilich noch nichts über die völkerrechtliche Zulässigkeit dieser Normen ausgesagt, was in der E 4.3 des Bundesgerichts zu wenig deutlich zum Ausdruck kommt. Richtig ist jedoch, dass eine völkerrechtliche Zulässigkeit von Art. 52 Abs. 4 DBG grundsätzlich auch für § 57 Abs. 4 StG ZH gelten würde. Wegen des Primats des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht treffen DBA-Beschränkungen nämlich nicht nur Bundesrecht, sondern auch kantonales Recht<sup>10</sup>. Anders verhält sich die Situation jedoch bezüglich der ebenfalls gerügten Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots von Art. 8 Abs. 1 BV. Infolge des Anwendungsgebots von Bundesgesetzen (Art. 191 BV) kommt dem Verfassungsrecht nur in Bezug auf das kantonale Recht eine Schrankenwirkung zu.

Der Wortlaut von Art. 52 Abs. 4 DBG stellt klar, dass Gewinne einer schweizerischen Betriebsstätte nicht durch ausländische Verluste verringert werden dürfen<sup>11</sup>. Der bundesrätliche Entwurf wollte dies in einem zweiten Satz von Art. 52 Abs. 4 DBG klarstellen. In Anbetracht des eindeutigen Wortlauts von Art. 52 Abs. 4 DBG kann aus der Streichung dieses Satzes im Parlament nichts Gegenteiliges abgeleitet werden<sup>12</sup>. Hat ein ausländisches Unternehmen jedoch neben einer Betriebsstätte mit Gewinn auch eine verlustbringende Betriebsstätte, gilt das Verlustverrechnungsverbot nur im Umfang des schweizerischen Totalgewinnes<sup>13</sup>. Im dem Besprechungsurteil zugrunde liegenden Sachverhalt wiesen jedoch alle drei schweizerischen Betriebsstätten ein positives Ergebnis aus, so dass diese Einschränkung vorliegend nicht zum Tragen kommt.

#### 4.2 Völkerrechtliche Einschränkung: Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung (Art. 26 Abs. 3 DBA-F)

Während das nationale Recht die Übernahme von Auslandverlusten durch die schweizerische Betriebsstätte verbietet, kann sich aus Staatsvertragsrecht das Gegenteil ergeben. Nahezu sämtliche schweizerischen Doppel-

besteuerungsabkommen enthalten nämlich ein Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildetes Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung<sup>14</sup>, so auch Art. 26 Abs. 3 DBA-F. Nach dieser Regelung darf die Besteuerung einer schweizerischen Betriebsstätte eines französischen Unternehmens nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von schweizerischen Unternehmen, welche die gleiche Tätigkeit ausüben. Eine ungünstigere Besteuerung liegt immer dann vor, wenn die Steuerzahllast des ausländischen Unternehmens hinsichtlich der schweizerischen Betriebsstätte höher ist als es diejenige eines vergleichbaren schweizerischen Unternehmens wäre. Nach der hier vertretenen Auffassung kann es sich dabei auch lediglich um einen Liquiditätsabfluss handeln, welchen die schweizerische Betriebsstätte im Gegensatz zum schweizerischen Unternehmen zu erleiden hat.

Das Vergleichspaar ist auf der einen Seite ein französisches Unternehmen, welches in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält und daher beschränkt steuerpflichtig wird, und ein schweizerisches Unternehmen mit gleicher Tätigkeit auf der anderen Seite. Als schweizerisches Unternehmen ist gemäss der Legaldefinition von Art. 3 Abs. 1 lit. g DBA-F ein Unternehmen zu verstehen, das von einer in der Schweiz ansässigen Person betrieben wird.

##### 4.2.1 Inländisches Gesamtunternehmen als Vergleichsobjekt

Darüber hinaus können dem Abkommenstext keine Hinweise auf das Vergleichsobjekt entnommen werden. Als Vergleichsobjekt bietet sich daher vorerst einmal ein schweizerisches Unternehmen an, welches statt in Frankreich in der Schweiz ansässig ist, im Übrigen aber in Struktur, Grösse und Tätigkeit dem französischen Unternehmen entspricht. Ein Verstoss gegen Art. 26 Abs. 3 DBA-F würde bei diesem Vergleichsobjekt immer dann vorliegen, wenn die Steuerzahllast dieses schweizerischen Unternehmens hinsichtlich der Faktoren der Zürcher Betriebsstätte geringer wäre als im Ausgangsfall.

Gewinne einer im Kanton Zürich ansässigen Betriebsstätte eines ausserkantonalen Unternehmens werden quotenmässig ausgeschieden. Weist ein schweizerisches Unternehmen einen Gewinn aus, welcher voll mit Verlustvorträgen verrechnet werden kann, beträgt die Steuerzahllast hinsichtlich der Zürcher Betriebsstätte CHF 0. Dies ergibt sich hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern aus § 70 Abs. 1 StG ZH (bzw. nunmehr auch aus Art. 25 Abs. 2 StHG), für die direkte Bundessteuer

10 Vgl. BGE 117 Ib 367, 370 mwH. Jüngere Bundesgesetze (nicht aber kantonale Gesetze) können Völkerrecht nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch dann vorgehen, wenn der Gesetzgeber die Verletzung von Völkerrecht bewusst in Kauf genommen hat.

11 Dies wird auch von BRÜLISAUER vertreten (Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 127).

12 Vgl. AB N 1997, 793 f.

13 So auch LOCHER, Art. 52 N 53.

14 Ausnahmen: DBA Australien (vom 28.2.1980, SR 0.672.915.81), DBA Indien (vom 2.11.1994, SR 0.672.942.31) und DBA Neuseeland (vom 6.6.1980, SR 0.672.961.41).

aus Art. 67 Abs. 1 DBG. Daran ändert nichts, dass die Zürcher Betriebsstätte stets gewinnträchtig war und somit nicht zu den Verlustvorträgen beigetragen hat. Minimalsteuern iSv Art. 27 Abs. 2 StHG werden im Kanton Zürich keine erhoben<sup>15</sup>. Die Steuerzahllast wäre somit tiefer als jene einer Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, was im Ausgangsfall einen Verstoss gegen Art. 26 Abs. 3 DBA-F zur Folge hätte.

Entgegen der Auffassung des Zürcher Verwaltungsgerichts ist dies aber nicht eine Folge der staatsrechtlichen Organisation der Schweiz. Wiese ein ausschliesslich im Kanton Zürich ansässiges Unternehmen unter Berücksichtigung des Verlustvortrages ein Ergebnis von CHF 0 aus, würden die der «Betriebsstätte» zuzuordnenden Faktoren nämlich ebenfalls keiner Besteuerung unterliegen. Auch hier läge somit ein Verstoss gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F vor.

#### 4.2.2 Verselbständigte Betriebsstätte als Vergleichsobjekt

Etwas anderes würde aber dann gelten, wenn man für die Zwecke von Art. 26 Abs. 3 DBA-F von einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgehen würde<sup>16</sup>. Vergleichsobjekt wäre dann die Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen. Dies scheint die Vorinstanz zu tun, wenn sie ausführt, dass die Betriebsstätte so besteuert wird, «wie wenn sie ein selbständiges Unternehmen mit Sitz oder Verwaltung im Kanton Zürich wäre»<sup>17</sup>. Das Bundesrecht enthält demgegenüber keine derart klare Aussage für eine Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte. Die Wahl eines solchen Vergleichsobjekts hätte jedoch weitreichende Konsequenzen. Zum einen wäre eine Berücksichtigung des Gewinnes für die Satzbestimmung ausgeschlossen<sup>18</sup>. Sodann müsste der Be-

triebsstätte wohl auch die pauschale Anrechnung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wenn nicht gar die persönliche Abkommensberechtigung gewährt werden.

Gegen die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte könnte eingewendet werden, dass die Vergleichbarkeit der Situationen nicht mehr gegeben sei. Das ausländische Unternehmen hat sich im Besprechungsurteil ja gerade gegen die Inkorporation der schweizerischen Tätigkeiten ausgesprochen. Zudem wird hier eine Gesellschaft, welche Verlustvorträge aufweist, mit einer anderen Gesellschaft, welche gerade keine Verlustvorträge aufweist, verglichen. Einem solchen Vergleich kommt naturgemäss keine allzu grosse Aussagekraft zu. Insofern ist zweifelhaft, ob das Zürcher Verwaltungsgericht mit der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte das richtige Vergleichsobjekt gewählt hat. Im den gleichlautenden Art. 24 Abs. 2 DBA USA-UK betreffenden Fall Reuters Ltd. v. Tax Appeals Tribunal hat der New Yorker Court of Appeals aus diesen Gründen den Vergleich mit einer verselbständigten Betriebsstätte entsprechend abgelehnt<sup>19</sup>.

#### 4.2.3 Innerkantonaes oder interkantonaes Unternehmen

Ob ein Verstoss gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung vorliegt, hängt somit davon ab, welches Vergleichsobjekt (schweizerisches Gesamtunternehmen oder Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte) gewählt wird. Weitgehend bedeutungslos ist hingegen, ob mit einem inner- oder interkantonalen Unternehmen verglichen wird. Die Aussage des Verwaltungsgerichts Zürich sowie des Bundesgerichts, dass ein interkantonaes Unternehmen nicht als Vergleichspartner dienen könne, ist trotzdem zurückzuweisen. Würde sich aus dieser Tatsache eine steuerliche Privilegierung ergeben, wäre dies im Lichte von Art. 26 Abs. 3 DBA-F unzulässig. Es ist nicht ersichtlich, wieso diesbezüglich nicht mehr von einem vergleichbaren Unternehmen gesprochen werden könnte. Eine diesbezügliche Privilegierung interkantonaer Unternehmen gegenüber innerkantonalen Unternehmen ist dem schweizerischen Recht jedoch fremd.

Entscheidend ist vielmehr, ob das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung im Sinne einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte verstanden wird oder nicht.

15 Vgl. DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, BSK StHG, Art. 27 N 11.

16 Dies ist nicht zu verwechseln mit der Frage, ob und inwieweit unter Art. 7 Abs. 2 OECD-MA von einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte auszugehen ist (vgl. dazu HEMMELRATH, Art. 7 N 78; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 160 ff.).

17 Vgl. VGer ZH, 9.3.2005, StE 2005 A 31.2 Nr. 6 E 3.2. Im Entscheid der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich vom 3.2.1994 wird demgegenüber die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte mit Bezug auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot explizit abgelehnt (StE 1995 A 21.12 Nr. 10 E 4, im Resultat bestätigt durch VGer ZH, 28.9.1994, StE 1995 A 21.12 Nr. 10).

18 Wie sie in Ziff. 37 des OECD-Kommentars (idF seit 1977) ausdrücklich als zulässig bezeichnet wird. § 58 Abs. 2 StG ZH verzichtet jedoch auf eine satzbestimmende Berücksichtigung des ausländischen Gewinnes (wobei dies seit dem 1.1.2005 infolge Einheitsgewinnsteuersatzes ohne Konsequenz ist). Dies gilt selbst für natürliche Personen (vgl. § 6 Abs. 2 StG ZH). Andere Kantone sehen hingegen eine satzbestimmende

Berücksichtigung ausländischer Gewinne vor (vgl. z. B. Art. 5 Abs. 2 der Loi sur l'imposition de personnes morales [LIMP] des Kantons Genf vom 23.9.1994 [RSG D 3 15]; Art. 94 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern des Kantons Freiburg vom 6.6.2000 [SGF 631.1]; Art. 76 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10.3.1976 [SGS 642.1]).

19 N. Y. Court of Appeals, Reuters Limited v. Tax Appeals Tribunal et al., 623 N. E 2d 1145.

Geht man – wie das Verwaltungsgericht Zürich – von einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte aus, so würde dies auch dann zu keinem anderen Ergebnis führen, wenn die Betriebsstätte Teil eines interkantonalen (anstelle eines innerkantonalen) Konzerns wäre<sup>20</sup>. Dass das Verwaltungsgericht Zürich mit Bezug auf interkantonale Unternehmen zu einem anderen Schluss kommt, ist bloss dadurch bedingt, dass es bei diesem Vergleich gerade nicht von der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgeht.

### 4.3 Korrektur dieses Auslegungsergebnisses durch den OECD-Kommentar?

#### 4.3.1 Bedeutung des OECD-Kommentars

Das Bundesgericht äussert sich nicht zur Frage, was Vergleichsobjekt zu sein hat. Im Gegensatz zum Verwaltungsgericht Zürich stützt das Bundesgericht sein Urteil nämlich nicht auf den Vergleich mit einer verselbständigten Betriebsstätte, sondern in erster Linie auf den OECD-Kommentar<sup>21</sup>. Dies ist insofern bemerkenswert, als dass das Bundesgericht vom OECD-Kommentar für die Auslegung von Abkommensbestimmungen bis vor kurzem nur sehr zurückhaltend Gebrauch gemacht hat<sup>22</sup>. Seit einem Jahr scheint der OECD-Kommentar jedoch die Rolle eines wichtigen Auslegungsmittels für das Bundesgericht übernommen zu haben. Neben dem Besprechungsurteil basierte die Begründung in einem weiteren Urteil vom 28.11.2005, dem Dänemark-Entscheid zum Abkommensmissbrauch<sup>23</sup>, im Wesentlichen auf dem OECD-Kommentar. Auch in zwei weiteren in jüngster Zeit ergangenen Urteilen des Bundesgerichts wurde auf den OECD-Kommentar verwiesen<sup>24</sup>.

Im Besprechungsurteil wird der OECD-Kommentar ohne jede Begründung herbeigezogen. Dies ist bedauerlich, da völkerrechtlich nicht abschliessend geklärt ist, inwiefern der OECD-Kommentar bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen zu berücksichtigen ist. Die Auslegung

von völkerrechtlichen Verträgen richtet sich nach den Regeln der Art. 31 - 33 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK)<sup>25</sup>. Da es sich bei diesen Regeln um Völkergewohnheitsrecht handelt<sup>26</sup>, spielt es keine Rolle, dass Frankreich der WVK bisher nicht beigetreten ist und auch die Schweiz der WVK erst am 7.5.1990, d. h. nach Abschluss des DBA-F, beigetreten ist.

Nach der hier vertretenen Auffassung kann der OECD-Kommentar zum einen als «ergänzendes Auslegungsmittel» iSv Art. 32 WVK bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigt werden<sup>27</sup>. Wenn gleich es sich dabei nicht um «vorbereitende Arbeiten» handelt<sup>28</sup>, so gehört er doch zu den ebenfalls in Art. 32 WVK erwähnten «Umständen des Vertragsschlusses»<sup>29</sup>. Unter dem Titel der ergänzenden Auslegungsmittel kann der OECD-Kommentar jedoch nur dann herangezogen werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK entweder mehrdeutig bzw. dunkel bleibt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führen würde.

Der OECD-Kommentar kann jedoch bereits aufgrund von Art. 31 WVK als primäres Auslegungsmittel verwendet werden<sup>30</sup>. Wird eine Bestimmung des OECD-Musterabkommens von den Vertragsstaaten nämlich tel quel in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernommen, so kann grundsätzlich davon ausgegangen werden,

20 Eine konzernweite Verlustberücksichtigung ist dem schweizerischen Steuerrecht ja nach wie vor unbekannt.

21 Diesem kann nicht eindeutig entnommen werden, ob er sich für oder gegen eine Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte im Rahmen von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA ausspricht. Die gemäss Ziff. 37 zu Art. 24 OECD-Kommentar (idF von 1977) zulässige Berücksichtigung der Gesamtprogression ist jedoch nur schwerlich mit einer verselbständigten Betriebsstätte zu vereinbaren.

22 Erwähnenswert war bislang nur BGE 102 Ib 264 (vgl. WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, 61; LOCHER, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 586 f.).

23 BGER, 28.11.2005 (2A.139/2005), StR 2006, 217, 223 f. E 3.4.

24 BGER, 24.6.2005 (2.306/2004 und 2A.709/2004), E 8.1; BGER, 17.3.2006 (2A.643/2005), E 3.2.

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

26 Vgl. BGER, 28.11.2005 (2A.139/2005), StR 2006, 217 ff., 221 E 3.4.1; BGE 112 Ia 75, 79 f.; BGE 110 Ib 287, 291 = ASA 54 (1985/86), 64, 71; BGE 97 I 359, 363 f. = ASA 41 (1972/73), 466, 470 f.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 111; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 76; VOGEL/PROKISCH, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 26; RIVIER, L'interprétation des conventions de double imposition, 120. Vgl. auch ICJ (International Court of Justice), Report 1996, 803, 812; Report 1994, 6, 21.

27 Im Entscheid vom 3.3.2005 bezeichnet die Eidg. Steuerrekurskommission den OECD-Kommentar ebenfalls als «ergänzendes Auslegungsmittel» iSv Art. 32 WVK (SRK 2003-159 E 3d). Das Bundesgericht erwähnt zwar Art. 32 WVK im selben Verfahren ebenfalls, ohne jedoch in aller Deutlichkeit zu sagen, dass der OECD-Kommentar als «ergänzendes Auslegungsmittel» zu qualifizieren ist (vgl. BGER, 28.11.2005 [2A.139/2005], StR 2006, 217, 223 f. E 3.4; dazu OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch, Ziff. 4.4).

28 Als solche qualifizieren sich nämlich nur die Materialien des konkreten Doppelbesteuerungsabkommens (vgl. VOGEL, Einl. N 125; a. A. MÖSSNER, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 411 f.).

29 Da der OECD-Kommentar ja praktisch allen Abkommensverhandlungen zugrunde liegt (vgl. LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 16; a. A. PROKISCH, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 53).

30 A. A. RIVIER, L'interprétation des conventions de double imposition, 129, für den der OECD-Kommentar nur eine subsidiäre Bedeutung («un rôle subsidiaire») erlangt.

dass die Vertragsparteien den Begriffen die Bedeutung im Sinne des OECD-Musterabkommens und OECD-Kommentars geben wollten<sup>31</sup>. Gewisse Autoren qualifizieren dies als «besondere Bedeutung» iSv Art. 31 Abs. 4 WVK, welche die Vertragsstaaten einem Ausdruck geben wollten<sup>32</sup>. Nach einer anderen Auffassung wiederum ergibt sich aus dem OECD-Kommentar bereits die «gewöhnliche Bedeutung» eines Ausdrucks iSv Art. 31 Abs. 1 WVK<sup>33</sup>.

#### 4.3.2 Änderungen im OECD-Kommentar

Ob man den OECD-Kommentar auf dem Wege der «gewöhnlichen Bedeutung» iSv Art. 31 Abs. 1 WVK oder der «besonderen Bedeutung» iSv Art. 31 Abs. 4 WVK berücksichtigt, hat kaum praktische Konsequenzen. Nach beiden Auffassungen ist nämlich klar, dass nur der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses schon vorhandene Kommentar die Wortwahl der Parteien bestimmen konnte<sup>34</sup>. Auch «vorbereitende Arbeiten» bzw. «Umstände des Vertragsschlusses» iSv Art. 32 WVK müssen naturgemäss bei Vertragsunterzeichnung bereits vorliegen.

Dies verkennt das Bundesgericht, wenn es im Besprechungsurteil auf den OECD-Kommentar in seiner aktuellen Fassung abstellt. Eine Begründung dafür, dass es den OECD-Kommentar dynamisch (geltungszeitlich) verwendet, fehlt im Besprechungsurteil. Im ebenfalls vom 28.11.2005 datierenden Dänemark-Entscheid<sup>35</sup> zum Abkommensmissbrauch begründet das Bundesgericht

seinen Standpunkt mit einem Verweis auf die Ziff. 33 - 36.1 der Einleitung zum OECD-Kommentar. Da diese Stelle jedoch erst 1992 in den OECD-Kommentar eingefügt wurde, das DBA-F aber von 1966 datiert, wäre diese Stelle nur dann einschlägig, wenn die damit belegte Aussage (d. h. die Zulässigkeit der dynamischen Verwendung des OECD-Kommentars) erwiesen wäre<sup>36</sup>. Doch auch mit Bezug auf nach 1992 abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen vermag diese Kommentarstelle eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars nicht zu rechtfertigen, da vom Vertragswillen der Parteien nur umfasst sein kann, was den Parteien bei Abschluss des Vertrages bekannt gewesen ist. Änderungen des OECD-Kommentars können bei der Auslegung früher abgeschlossener Doppelbesteuerungsabkommen auch nicht als «spätere Übereinkünfte» iSv Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK bezeichnet werden, da sie nicht von den Vertragsparteien des konkreten Doppelbesteuerungsabkommens geschlossen wurden<sup>37</sup>. Eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars als «spätere Übung» iSv Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK scheidet regelmässig aufgrund des Gesetzmässigkeitsprinzips im Abgaberecht aus<sup>38</sup>. Vogel hält somit zu Recht fest, dass, wenn man den OECD-Kommentar dynamisch verwendet, von vornherein nicht ersichtlich ist, wie eine Verbindlichkeit des OECD-Kommentars überhaupt aus der WVK abgeleitet werden kann<sup>39</sup>. Neben diesen völkerrechtlichen Einwänden gegen eine dynamische Verwendung bestehen auch rechtsstaatliche Defizite: Der OECD-Kommentar wird vom OECD-Steuerausschuss, welcher sich aus Regierungsvertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt, ausgearbeitet. Da eine Genehmigung durch die Legislative

31 So auch Eidg. Steuerrekurskommission, 3.3.2005 (SRK 2003-159 E 3d). Dass sie dies scheinbar auf Art. 32 WVK zurückführen will, muss wohl als Versehen angesehen werden. Die Bezugnahme der SRK auf OBERSON, Précis de droit fiscal international, der eine Berücksichtigung des OECD-Kommentars auf dem Wege der ordinary meaning rule von Art. 31 Abs. 1 WVK befürwortet, erhellt, dass wohl auch für die SRK der OECD-Kommentar bereits als primäres Auslegungsmittel iSv Art. 31 WVK herangezogen werden kann.

32 Vgl. AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, 146 f.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 797; LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 19; LANG, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 7 ff.

33 Vgl. PROKISCH, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 52 ff.; VOGEL, Einl. N 126; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 86 f.

34 Vgl. AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, 144 ff.; VOGEL, Einl. N 127; LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 11 ff.; DERS. Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 7 ff.

35 BGer, 28.11.2005 (2A.139/2005), StR 2006, 217 ff.

36 Dasselbe gilt im Übrigen für das dem Dänemark-Entscheid zugrundeliegende DBA-Dänemark, welches vom 23.11.1973 datiert. Der Verweis des Bundesgerichts in diesem Urteil auf die Ziff. 33 - 36.1 der Einleitung zum OECD-Kommentar ist somit eine petitio principii.

37 Vgl. LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 25 f. mwN; WATTEL/MARRES, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, 227 f.

38 Vgl. LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 28 mwN; WATTEL/MARRES, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, 227 f.

39 VOGEL, Einl. N 127. Dies gilt auch dann, wenn eine Abkommensvorschrift (wie z. B. der Notenwechsel vom 19.1.1971 zum DBA Japan [vom 19.1.1971, SR 0.672.946.31] oder das Verhandlungsprotokoll vom 18.6.1971 zum DBA Deutschland [vom 11.8.1971, SR 0.672.913.62]) eine Auslegung nach Massgabe des OECD-Kommentars explizit vorschreibt (vgl. VOGEL, Einl. N 129).

fehlt<sup>40</sup>, kommt dem OECD-Kommentar keine demokratische Legitimation zu<sup>41</sup>.

#### 4.3.3 OECD-Kommentar 1963

Aus dem Gesagten erhellt, dass nur der OECD-Kommentar in der Fassung von 1963 für die Auslegung des am 9.9.1966 abgeschlossenen DBA-F herbeigezogen werden kann<sup>42</sup>. Die vom Bundesgericht im Besprechungsurteil angerufenen Kommentarstellen wurden alle erst 1977 in den OECD-Kommentar aufgenommen und sind daher nicht einschlägig. Den einschlägigen Ziff. 14 - 17 des OECD-Kommentars von 1963 kann demgegenüber keine solche, eingeschränkte Auslegung des Verbots der Betriebsstätten-Diskriminierung entnommen werden. Zulässig ist nach dieser (hier massgeblichen) Fassung des OECD-Kommentars lediglich eine andere Form der Besteuerung aus praktischen Gründen. Diese darf jedoch nicht zu einer höheren Steuerzahllast (more burdensome taxation) führen<sup>43</sup>. Die Verweigerung der Verrechnung der Gewinne der schweizerischen Betriebsstätte mit ausländischen Verlustvorträgen führt aber (zumindest momentan) zu einer höheren Steuerzahllast im Vergleich mit einem inländischen Unternehmen. Nach Art. 26 Abs. 3 DBA-F, ausgelegt im Lichte des OECD-Kommentars 1963, liegt somit eine unzulässige Diskriminierung der Betriebsstätte vor, es sei denn, man geht – wie das Verwaltungsgericht Zürich – diesbezüglich von einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte aus.

#### 4.3.4 OECD-Kommentar 1977

Wie bereits oben erwähnt, stützt sich das Bundesgericht in seiner *ratio decidendi* jedoch nicht auf den OECD-Kommentar 1963. Angewandt wird vielmehr der OECD-Kommentar in der aktuellen Fassung, welcher mit Bezug auf die hier einschlägigen Stellen im Wesentlichen aus

dem Jahre 1977 stammt. Das Bundesgericht beschränkt sich darauf, drei Kommentarstellen in einer deutschen Übersetzung wiederzugeben und abschliessend unter Verweis auf eine Literaturstelle festzuhalten, dass die Vorinstanz (sc. das Verwaltungsgericht Zürich) «im Lichte dieser Bestimmungen» im Besprechungsurteil ihre frühere Auffassung zu Recht aufgegeben habe.

Während die erste vom Bundesgericht angeführte Kommentarstelle bloss programmatischen Charakter hat, ist die nächste Stelle, Ziff. 24 lit. c zu Art. 24 OECD-MA, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage einschlägig. Dort wird zunächst ausgeführt, dass auch einer Betriebsstätte wie einem ansässigen Unternehmen ein Verlustvortrag gewährt werden müsse. Der vom Bundesgericht zitierte zweite Satz dieser Kommentarstelle präzisiert dies nun insofern, als dass sich dieser Verlustvortrag auf die separat ermittelten Faktoren der Betriebsstätte zu beziehen habe<sup>44</sup>. Wenngleich die Kommentarstelle alles andere als eindeutig ist, kann hieraus der Schluss gezogen werden, dass einer Betriebsstätte die Verrechnung mit ausländischen Verlustvorträgen nicht gewährt werden muss<sup>45</sup>. ISv Ziff. 24 lit. c des OECD-Kommentars zu Art. 24 OECD-MA hätte das Zürcher Steueramt die Bemessungsgrundlage somit richtig festgelegt<sup>46</sup>.

Mit Bezug auf den anwendbaren Steuersatz beruft sich das Bundesgericht auf Ziff. 39 des OECD-Kommentars zu Art. 24 OECD-MA, welcher den Betriebsstättestaat dazu ermächtigt, den für ansässige Unternehmen geltenden progressiven Tarif allein auf die Betriebsstätte anzuwenden und dabei die tieferen Gewinne des Gesamtunternehmens ausser Acht zu lassen. Auch wenn diese Kommentarstelle ebenfalls alles andere als eindeutig formuliert ist<sup>47</sup>, stützt sie wohl die Weigerung des Zürcher Steueramtes, das negative Gesamtergebnis des ausländischen

40 Doppelbesteuerungsabkommen werden demgegenüber von der Bundesversammlung genehmigt. Die Literatur qualifiziert sie z. T. sogar als wichtige rechtsetzende Bestimmungen iSv Art. 141 Abs. 1 lit. d Ziff. 3 BV, die dem fakultativen Staatsvertragsreferendum unterstellt werden müssten (vgl. SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 109 f.; a. A. WALDBURGER, Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, 296 f.).

41 Vgl. WATTEL/MARRES, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, 232; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, N 89.

42 Diese Auffassung wird im Übrigen auch von der schweizerischen Literatur geteilt: vgl. LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 130 f.; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, N 89; WALDBURGER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, 61; SALOMÉ/DANON, *Le conflit de qualification en droit fiscal international*, 265.

43 OECD-Kommentar 1963, Ziff. 16 zu Art. 24.

44 «It is hardly necessary to specify that in the case of permanent establishments it is the loss on their own business activities, as shown in the separate accounts for these activities, which will qualify for such carry-forward.»

45 Dieser Schluss ist m. E. jedoch nicht zwingend: Die Stelle könnte nämlich auch so verstanden werden, dass sie der Betriebsstätte zusätzlich zur Möglichkeit der Verrechnung mit Verlustvorträgen des Gesamtunternehmens eine Verrechnungsmöglichkeit mit Betriebsstättenverlusten vergangener Perioden eröffnen will. Da dies jedoch keine Diskriminierung der Betriebsstätte beheben würde, sondern zu einer Privilegierung der Betriebsstätte gegenüber einem inländischen Vergleichsunternehmen führen würde, lässt sich eine solche Interpretation nur schwer mit dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vereinbaren.

46 Der Betriebsstätte hätte jedoch die Verrechnung mit separat ermittelten Vorjahresverlusten gewährt werden müssen. Im Sachverhalt des Besprechungsurteils ist illiquid, ob solche bestanden haben.

47 Vgl. diesbezüglich die Ausführungen der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich im Entscheid vom 3.2.1994 (StE 1995 A 21.12 Nr. 10 E 4.b).

dischen Unternehmens satzbestimmend zu berücksichtigen. Im Lichte des (leider nicht eindeutig formulierten) geltungszeitlichen OECD-Kommentars erscheint die ratio decidendi des Bundesgerichts im Besprechungsurteil somit durchaus vertretbar. Dies ändert aber nichts am grundsätzlichen Einwand, dass nicht der OECD-Kommentar von 1977, sondern derjenige von 1963 einschlägig gewesen wäre und somit in casu Art. 26 Abs. 3 DBA-F verletzt wurde. Dies gilt zumindest solange, als man ein schweizerisches Gesamtunternehmen und nicht eine verselbständigte Betriebsstätte als Vergleichsobjekt ansieht.

Dem OECD-Kommentar kann auch in der seit 1977 geltenden Fassung für den Fall eines Gesamtverlusts des Unternehmens nichts bezüglich der Vereinbarkeit einer Mindeststeuer iSv § 57 Abs. 4 StG ZH bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG mit Art. 24 Abs. 3 OECD-MA entnommen werden. Im Gegensatz zum Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 28.9.1994<sup>48</sup> musste dies vom Bundesgericht im Besprechungsurteil jedoch auch nicht entschieden werden, da das Gesamtunternehmen in der fraglichen Steuerperiode ja einen Gewinn auswies. Insofern ist die Aussage des Bundesgerichts im Besprechungsurteil, dass die Vorinstanz (sc. das Zürcher Verwaltungsgericht) «im Licht dieser Bestimmungen (sc. des OECD-Kommentars) im angefochtenen Entscheid ihre frühere Auffassung zu Recht aufgegeben habe», nicht ganz präzise. Die Verlustverrechnung innerhalb der Periode war ja gerade nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Freilich muss eingeräumt werden, dass sich die Mindeststeuer von § 57 Abs. 4 StG ZH bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG im Lichte von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA rechtfertigen lässt, wenn man – wie die Vorinstanz – diesbezüglich von einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgeht<sup>49</sup>.

## 5 Zusammenfassung

Vergleicht man die Besteuerung einer schweizerischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens mit der

Besteuerung eines (inner- oder interkantonalen) schweizerischen Unternehmens, so führt die Verweigerung der Verrechnung mit Verlustvorträgen des Gesamtunternehmens zu einer höheren Steuerzahllast und somit zu einem Verstoss gegen das Verbot der Betriebsstätten-Diskriminierung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F (bzw. Art. 24 Abs. 3 OECD-MA). Der OECD-Kommentar in der seit 1977 geltenden Fassung korrigiert dieses Auslegungsergebnis und führt aus, dass dies keinen Verstoss gegen Art. 24 Abs. 3 OECD-MA darstelle. Auf das von 1966 stammende DBA-F ist jedoch nach der hier vertretenen Auffassung der OECD-Kommentar in der Fassung von 1963 anzuwenden, da nur dieser die Wortwahl der Vertragsparteien beeinflusst haben kann.

Etwas anderes würde dann gelten, wenn man – wie das Verwaltungsgericht Zürich – für die Belange von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA von einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ausgeht. In einem solchen Fall müssten aber auch die damit verbundenen Konsequenzen gezogen werden. Zudem bestehen diesbezüglich Zweifel an der Vergleichbarkeit der Situation einer verselbständigten Betriebsstätte mit derjenigen einer Betriebsstätte, welche Teil eines Gesamtunternehmens ist. Daher ist fraglich, ob das Zürcher Verwaltungsgericht mit der verselbständigten Betriebsstätte das richtige Vergleichsobjekt gewählt hat.

## Literatur

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

ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000

AULT HUGH, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 1994, 144 ff.

BAUMANN RUEDI/ABOLFATHIAN ROSMARIE, Unternehmenssteuerreform und Betriebsstätte-Besteuerung, ST 1998, 283 ff.

BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St.Gallen, Bern 2006

DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundes-

48 StE 1995 A 21.12 Nr. 10 (vgl. dazu RIEDWEG/FRICKER, Die Besteuerung der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz, 517 f.; WALDBURGER, Die Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen für den Wirtschaftsstandort Schweiz, 41 f.; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 135 f.).

49 Dies entspricht wohl der Auffassung von LOCHER (Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 513) und OBERSON (Précis de droit fiscal international, N 664), welche Art. 52 Abs. 4 DBG als mit Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vereinbar ansehen. Eine nähere Begründung des Standpunkts fehlt jedoch bei beiden Autoren.



- gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. A., Basel 2002
- HEMMELRATH ALEXANDER, 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
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. Genf, Basel/Genf/München 2000
- LANG MICHAEL, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht. Das neue Musterabkommen der OECD, Wien 1994, 11 ff.
- Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, Intertax 1997, 7 ff.
- LOCHER PETER, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Landesbericht Schweiz, IFA-Kongress 1993), CDFI LXXVIIIa, 573 ff.
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
  - Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Basel 2004
- MÖSSNER JÖRG MANFRED, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Böckstiegel et al. (Hrsg.), FS Seidl-Hovenveldern, Köln 1988, 403 ff.
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 2. A., Bern 2004
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 15 July 2005), OECD, Paris 2005
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch, vorgesehen für ST 2006/9
- PROKISCH RAINER, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52 ff.
- RIEDWEG PETER/FRICKER DANIELA, Die Besteuerung der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz, ASA 64 (1995/96), 513 ff.
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 2000 II, 113 ff.
- RUST ALEXANDER, 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
- SALOMÉ HUGUES/DANON ROBERT, Le conflit de qualification en droit fiscal international, ASA 71 (2002/2003), 257 ff.
- SCHAUMBURG HARALD, Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. A., Köln 1998
- SIMONEK MADELEINE, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten, ASA 67 (1998/99), 513 ff.
- Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/2005), 97 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
- VOGEL KLAUS/PROKISCH RAINER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Generalbericht, IFA-Kongress 1993), CDFI LXXVIIIa, 19 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, S. 51 ff.
- Die Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen für den Wirtschaftsstandort Schweiz, ASA 64 (1995/96), 27 ff.
  - Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, FStR 2003, 295 ff.
- WATTEL PETER/MARRES OTTO, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, ET 2003, 222 ff.

# Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil)

Prof. Dr. iur. Markus Reich\*/Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger\*\*

## Inhalt\*\*\*

- 1 **Vereinheitlichung der Liegenschaftsunterhaltskosten im Sinn der Dumont-Praxis**
  - 2 **Steuersatz bei Verkauf von Zerobonds**
  - 3 **Entschädigung für Haushaltschaden. Eigenleistungen**
  - 4 **Missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA Schweiz-Dänemark**
- Literatur

## 1 Vereinheitlichung der Liegenschaftsunterhaltskosten im Sinn der Dumont-Praxis<sup>1</sup>

### Sachverhalt

Ein Ehepaar erwarb im Jahr 2001 ein Einfamilienhaus mit einer Garage und einem Nebengebäude zum Preis von Fr. 320 000. Die Eheleute haben im Anschaffungsjahr für die Renovation der 1931 erstellten Gebäude insgesamt Fr. 119 552 aufgewendet und zogen diesen Betrag in der Steuererklärung als Liegenschaftskosten ab. Für das Steuerjahr 2002 betragen diese Kosten Fr. 36 976. Die Renovationen umfassten Umbauarbeiten des Bades, der Küche, der Bodenbeläge, der Wände und Decken.

Die Veranlagungsbehörde im Kanton Solothurn anerkannte die geltend gemachten Unterhaltskosten für die Veranlagung der kantonalen Staatssteuern und der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2001 nicht. Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit dem Hinweis, es handle sich um eine vernachlässigte Liegenschaft, abgewiesen. Es wurde lediglich ein Pauschalabzug für Versicherungsprämien von ca. Fr. 1000 zugelassen.

Demgegenüber hiess das kantonale Steuergericht Solothurn Rekurs und Beschwerde der Steuerpflichtigen gut und wies die Angelegenheit zur Neu beurteilung an die Veranlagungsbehörde zurück. Die Renovationen seien zumindest teilweise periodische Unterhaltsarbeiten und damit abzugsfähig; allenfalls sei auf Pauschalabzüge abzustellen.

Gegen diesen Entscheid erhob das Steueramt des Kantons Solothurn Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Die ESTV unterstützte den Antrag des Kantonalen Steueramts. Das Bundesgericht entschied antragsgemäss und hiess die Beschwerde gut.

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zur direkten Bundessteuer bezog sich das Bundesgericht einleitend auf Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG, wonach bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten abgezogen werden dürfen. Nach Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung der ESTV vom 24.8.1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer<sup>2</sup> seien als Unterhaltskosten insbesondere Auslagen für Renovationen, die keine wertvermehrenden Aufwendungen darstellten, abziehbar.

Im Folgenden gab das Bundesgericht die sog. Dumont-Praxis für neu erworbene Liegenschaften wieder: Wenn die neu erworbene Liegenschaft vom bisherigen Eigentümer vernachlässigt worden sei, könne der Erwerber die Kosten, die er zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren tragen müsse, grundsätzlich nicht abziehen. Liege hingegen eine nicht vernachlässigte Liegenschaft vor, könne der Erwerber die «anschaffungsnahen» Kosten abziehen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zur Nachholung unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet würden. Von Letzterem zu unterscheiden seien die Fälle, in denen der Erwerber die Liegenschaft zur Steigerung der Miet- oder Pachterträge renoviere oder die Liegenschaft ganz oder teilweise umbauere oder einer neuartigen Nutzung zuführe. Hier dienten die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bis-

\* Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich.

\*\* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen.

\*\*\* Die Autoren danken Herrn lic. iur. Marc Rihs für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 Entscheid des BGer vom 2.2.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10.

2 SR 642.116.2.

herigen Zustand zu erhalten, sondern zielten darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern. Nach der Dumont-Praxis solle ein Steuerpflichtiger, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft kaufe, um sie zu renovieren, steuerlich nicht besser gestellt sein als derjenige Steuerpflichtige, der eine bereits renovierte Liegenschaft erwerbe.

In casu lag nach Meinung des Bundesgerichts aufgrund des Umfangs der Renovationsarbeiten und des Zustands der Baute eine vernachlässigte Liegenschaft vor, so dass die streitigen Kosten nach der Dumont-Praxis als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinn von Art. 34 lit. d DBG nicht abziehbar seien. Nach den Angaben der Steuerpflichtigen hätte das Wohnhaus im ursprünglichen, «miserablen» Zustand gar nicht vermietet werden können, weshalb es sich um Instandstellungskosten handle.

Verworfen hat das Bundesgericht die Ansicht der Vorinstanz, es könnten einzelne Aufwendungen als normaler periodischer Unterhalt oder allenfalls als Unterhaltungspauschale abgezogen werden. Dabei bezog sich die Vorinstanz auf eine Praxis des Kantons Bern, wonach auch bei vernachlässigten Liegenschaften pauschal die Hälfte der Auslagen absetzbar sei. Bei einer umfassenden Erneuerung einer Liegenschaft sei zu vermuten, dass alle Aufwendungen wertvermehrnden Charakter hätten. Dies gelte vorliegend umso mehr, als die Liegenschaft im ursprünglichen Zustand zur Erzielung eines Mietertrages (und mangels Eigennutzung auch zur Erzielung eines Eigenmietwertes) nicht geeignet gewesen sei und die streitigen Auslagen daher gar keinen Gewinnungskostencharakter hätten.

Hinsichtlich der kantonalen Steuern weiche die solothurnische Regelung nicht von der im DBG vorgesehenen Lösung ab. Die verwendeten Begriffe seien dieselben, und die massgebende Steuerverordnung statuiere die Dumont-Praxis<sup>3</sup>. Den Kantonen verbleibe ohnehin kein Raum hinsichtlich der Frage, inwiefern Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar seien, da diese Kosten zu den in Art. 9 Abs. 1 StHG umschriebenen Gewinnungskosten gehören würden und nach Art. 9 Abs. 4 StHG andere Abzüge als die in Art. 9 StHG genannten unzulässig seien. Der Begriff der Unterhaltskosten könne im Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als im Bereich der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde aus Sicht des Bundesgerichts dem Anliegen der vertikalen Steuerharmoni-

sierung zuwiderlaufen und die mit dem StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Bemerkenswert an dieser Entscheidung sind nicht die Ausführungen zur Dumont-Praxis, die sich ganz im Rahmen des Entscheids des Bundesgerichts vom 24.4.1997<sup>4</sup> bewegen. Damals wurde die seit ihrer Begründung im Jahr 1973<sup>5</sup> sehr strenge bundesrechtliche Praxis insofern etwas gelockert, als der normale, periodisch anfallende Unterhalt während der fünfjährigen Frist auch vom Neuerwerber abgezogen werden darf. Aufhorchen lässt vielmehr das harmonisierungsrechtliche Diktat, nach welchem die Dumont-Praxis nun sämtlichen Kantonen aufgezwungen wird.

Es gab bekanntlich einige Kantone, welche die Abgrenzung der Unterhaltskosten von den wertvermehrnden Aufwendungen nicht nach subjektiv-wirtschaftlichen Gesichtspunkten vornahmen, sondern den Unterhaltsbegriff – wie dies auch im Bundessteuerrecht vor Begründung der Dumont-Praxis der Fall war – objektiv-technisch konzipierten<sup>6</sup>. Beide Methoden lassen sich mit guten Gründen rechtfertigen. Die Dumont-Praxis erfüllt die Anforderungen des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser als das objektiv-technische Konzept; Letzteres entspricht demgegenüber eher dem Objektsteuercharakter der Grundstückgewinnsteuer. Auch wer die Dumont-Praxis favorisiert, muss sich indes fragen, wie das höchste Gericht auf Grund der Harmonisierungskompetenz des Bundes dazu kommt, nicht nur die verschiedenen Dumont-Praxen im kantonalen Recht zu vereinheitlichen und der Bundessteuerpraxis anzugleichen, sondern auch gleich den Kantonen mit der objektiv-technischen Methode einen Systemwechsel aufzuzwingen.

Die Begründung ist äusserst lapidar. Vorab wird festgehalten, dass Liegenschaftsunterhaltskosten in Art. 9 Abs. 1 StHG umschriebene Gewinnungskosten darstellen und nach Art. 9 Abs. 4 StHG andere als die in Art. 9 StHG genannten Abzüge unzulässig seien<sup>7</sup>. Das ist richtig, trägt indes nichts zur Stützung des Urteils bei, denn die fraglichen Kosten stellen auch nach dem objektiv-technischen Konzept Gewinnungskosten dar; niemand

3 Vgl. § 2 Abs. 3 der Solothurner Steuerverordnung Nr. 16 über Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen vom 28.1.1986 (bGS 614.159.16).

4 Entscheid des BGer vom 24.4.1997, BGE 123 II 218 = StE 1997 B 25.6 Nr. 30.

5 Entscheid des BGer vom 15.6.1973, BGE 99 Ib 362 i. S. Dumont.

6 REICH, N 20a zu Art. 9 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 47 und 53 zu § 30 StG ZH; RB 2004 Nr. 90 = ZStP 2005, 46 (47); RB 1983 Nr. 42; RB 1981 Nr. 55 = StR 1982, 370; vgl. auch BGE 99 Ib 362.

7 Unter Vorbehalt von Kinderabzügen und anderen Sozialabzügen des kantonalen Rechts.

macht geltend, es handle sich um einen nicht in Art. 9 StHG genannten Abzug. Vielmehr geht es um die Auslegung des Gewinnungskostenbegriffs. Dabei handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der im StHG nicht weiter konkretisiert ist. Mit Blick auf die blosser Rahmengesetzgebungskompetenz des Bundes müsste nun sorgfältig abgewogen werden, ob die Umschreibung des Begriffs der Unterhaltskosten Sache des Bundes ist oder ob hier ein Freiraum der Kantone besteht. Von der legislatorischen Zwecksetzung eines Rahmengesetzes her betrachtet, besteht bei der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zunächst einmal die Vermutung zugunsten der kantonalen Zuständigkeit<sup>8</sup>. Die kantonalen Grundstückgewinnsteuern sind ein harmonisierungsrechtlich sensibler und von langjähriger Tradition geprägter Bereich, der nicht zuletzt wegen des zum Teil sehr stark kommunalen Charakters dieser Steuer eine gewisse harmonisierungsrechtliche Zurückhaltung gebietet.

Gegen die Annahme eines kantonalen Freiraums sprechen zweifellos die vom Bundesgericht erwähnten, aber nicht weiter ausgeführten Argumente der vertikalen Harmonisierung und der Vereinfachung der Rechtsanwendung. Damit würde sich jedoch jeglicher Gestaltungsspielraum der Kantone in Abrede stellen lassen, weshalb diese beiden Argumente für sich allein das kantonale Recht nie zu verdrängen vermögen. Der Verfassungsgeber hat ganz bewusst und in föderalistischer Rücksichtnahme kein bundesrechtliches Einheitsgesetz geschaffen, sondern ein Rahmengesetz, das den Kantonen substantielle Bereiche eigener Gestaltung offen lässt. So darf, selbst wenn die kantonalen Gesetze in einer bestimmten Frage den gleichen oder ähnlichen Wortlaut wie das DBG verwenden, nicht einfach generell auf die bundesrechtliche Auslegung abgestellt werden. Umso mehr ist zugunsten eines kantonalen Freiraums zu entscheiden, wenn die kantonalen Steuergesetze wie in vorliegender Frage zum Teil sogar erheblich vom Bundesrecht abweichen und klar aufzeigen, dass das kantonale Recht nicht mit dem Bundesrecht übereinstimmt<sup>9</sup>.

Erstaunlich ist, mit welcher Unbeschwertheit das Bundesgericht solche für die Kantone recht einschneidenden Urteile fällt. In ein paar wenigen, stereotypen Sätzen werden kantonale Freiräume zugeschüttet, ohne sich mit

den Grundgedanken der Steuerharmonisierung und den Eigenheiten des kantonalen Rechts auseinander zu setzen. Auch die Argumente der vertikalen Harmonisierung und der Praktikabilität werden nicht näher erläutert. Wäre es doch für die Rechtfertigung eines harmonisierungsrechtlichen Zwangs von grossem Interesse, wie sich ein unterschiedlicher Unterhaltskostenbegriff insbesondere im interkantonalen Verhältnis auswirkt. Wo bleibt da die in andern Bereichen strikte geübte föderalistische Zurückhaltung unseres höchsten Gerichts? Gewiss, man kann durchaus mit guten Gründen die Ansicht vertreten, dass die zahlreichen Unterschiede in den 27 Einkommenssteuergesetzen von Bund und Kantonen einen Anachronismus bildeten, der volkswirtschaftlich widersinnig sei. Art. 129 BV gebietet jedoch die Rücksichtnahme auf das kantonale Recht.

So muss sich das Bundesgericht wie schon in der letztjährigen Entscheidbesprechung<sup>10</sup> auch im vorliegenden Fall<sup>11</sup> den Vorwurf gefallen lassen, dass es die Freiräume, die das StHG als Rahmengesetz den Kantonen gemäss Art. 129 BV offen lässt, zuweilen leichtfertig und ohne zureichende Begründung zuschüttet. Als gewisser Lichtblick kann abschliessend immerhin auf den Entscheid vom 7.6. 2005<sup>12</sup> hingewiesen werden, der sich im Zusammenhang mit der Vorausbeschaffung einer Liegenschaft mit der Frage befasste, ob Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG den Kantonen einen Freiraum zur Definition des Begriffes der angemessenen Frist lässt. Mit Blick auf Materialien, Doktrin und kantonale Umsetzung ging das Bundesgericht davon aus, dass der Bundesgesetzgeber keine einheitliche Lösung anstrebte, weil er den offenen Begriff der angemessenen Frist hier in einem Rahmen- bzw. Grundsatzgesetz verwende und nicht näher konkretisiert habe. Weil die Frage der Angemessenheit je nach Ort und Umständen unterschiedlich beurteilt werden könne, bleibe den Kantonen die Möglichkeit, Rücksicht auf die regionalen Unterschiede zu nehmen und entweder eine ihren Bedürfnissen entsprechende gesetzliche Lösung zu treffen oder die Konkretisierung in die Hände der Praxis zu legen. Dieser Entscheid ist ganz offensichtlich von einer völlig anderen Begründungskultur geprägt als der soeben besprochene.

8 REICH, N 17 ff., insb. 29 f. zu Art. 1 StHG; vgl. auch DERS., Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, 595.

9 So hält § 221 Abs. 1 lit. a StG ZH beispielsweise fest, dass nur Aufwendungen für dauernde Verbesserungen des Grundstücks bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend gemacht werden können, was bedeutet, dass der Gewinnungskostenbegriff bei der Einkommenssteuer entsprechend objektiv-technisch ausgelegt werden muss.

10 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil), 303 f.

11 S. dazu auch die folgende Entscheidbesprechung in Abschn. 2.

12 STE 2005 A 23.1 Nr. 11 = StR 2005, 773 ff.

## 2 Steuersatz bei Verkauf von Zerobonds<sup>13</sup>

### Sachverhalt

Die verheirateten Steuerpflichtigen erwarben im Jahr 1994 Zerobonds der 0 % Z. Ltd. im Nominalwert von DM 1,8 Mio. Im April 2001 wurde eine erste Tranche von nominal DM 400 000 und im Dezember 2001 eine zweite von DM 200 000 verkauft. Daraus resultierten steuerbare Einkünfte von insgesamt Fr. 99 774.

Das Kantonale Steueramt Zürich veranlagte die Ehegatten für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 ohne Gewährung des Rentensatzes, wogegen die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich den Rekurs der Steuerpflichtigen guthies und die verlangte Satzreduktion gewährte. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wies die vom Steueramt geführte Beschwerde ab. Es nahm für die streitige Frage des massgebenden Steuersatzes einen Gestaltungsspielraum der Kantone an und bejahte die Anwendbarkeit des kantonalrechtlichen Sondersatzes. Das Bundesgericht hiess die vom Steueramt erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde gut.

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hielt vorab fest, es sei unbestritten, dass Einkünfte aus der Veräusserung und Rückzahlung von Zerobonds bzw. Diskont-Obligationen im Umfang der Differenz zwischen dem Verkaufspreis (Rückzahlungswert) und dem Emissionspreis (Erwerbspreis) als Einkommen zu versteuern seien. Umstritten sei nur, ob die Leistung ungeteilt in die Berechnung des Steuersatzes einflüsse oder ob sie zum Satz entsprechender jährlicher Zinszahlungen zu berechnen sei<sup>14</sup>, was die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht bejaht hätten. Nach Auffassung des Zürcher Verwaltungsgerichts interpretiere das Bundesgericht den gleich lautenden Art. 37 DBG mit Blick auf die Auslegung des früheren Art. 40 Abs. 2 BdBSt zwar enger, angesichts der unterschiedlichen Entstehungsgeschichte lasse Art. 11 Abs. 2 StHG jedoch einen Freiraum für das kantonale Recht offen<sup>15</sup>.

Diese Auffassung der Vorinstanz trifft jedoch nach Meinung des Bundesgerichts aus folgenden Gründen nicht zu: § 36 StG ZH entspreche fast wörtlich Art. 11 Abs. 2 StHG, der seinerseits mit Art. 37 DBG übereinstimme. Insofern sei von einer kantonalrechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht angeglichen sei und der

Steuerharmonisierung nicht widerspreche, wie es bereits mit Urteil vom 26.10.2004<sup>16</sup> erwogen habe. Dass diese Bestimmungen überall gleich interpretiert werden, sei schon im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung geboten. Eine andere Auslegung würde auch dem Gebot der harmonisierungsrechtlichen Vereinfachung zuwiderlaufen<sup>17</sup>. So wäre es ebenso wenig sinnvoll, wenn die gleiche Leistung im Bundesrecht nach anderen Grundsätzen besteuert würde als im kantonalen Recht. Im Übrigen lässt auch der Wortlaut von Art. 11 Abs. 2 StHG nach Ansicht des Bundesgerichts keinen Freiraum offen. Daran ändere die Kritik eines Teils der Lehre nichts, die so ausgelegten Vorschriften von Art. 11 StHG verletzen die Tarifautonomie der Kantone. Überdies müssten diese Vorschriften gemäss Art. 191 BV angewendet werden und entsprächen offenbar ohnehin dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers.

Sodann erläuterte das Bundesgericht sein Urteil vom 5.10.2000<sup>18</sup>, wo es sich mit Art. 37 DBG auseinandergesetzt hatte. Danach seien als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge zu betrachten, mit denen aufgelaufene, d. h. in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten würden. Dieses Ergebnis unterscheide sich von der Praxis zu Art. 40 BdBSt, welche nur für die Abfindung künftiger Leistungen gegolten habe. Solche Kapitalabfindungen kämen jedoch nur dann in den Genuss der nach Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung zum Rentensatz, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen sei. Demgegenüber sei eine Ermässigung des Steuersatzes nicht gerechtfertigt, wenn die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Zeitpunkt der Auszahlung von der Wahl der Beteiligten abhängen würden. Dass die einmalige Zinsleistung bei Zerobonds nicht unter diese Umschreibung falle, sei offensichtlich.

Die einmalige Zinszahlung sei vielmehr von Anfang an, schon bei der Emission der Obligation, vorgesehen und hänge insofern von der Wahl der Beteiligten ab. Mit dem Erwerb eines Zerobonds unterwerfe sich der Steuerpflichtige diesen Bedingungen. Daher könne er entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht geltend machen, er habe ohne sein Zutun eine einmalige statt einer periodischen Zinszahlung entgegennehmen müssen.

13 Entscheid des BGer vom 20.9.2005, StE 2006 A 23.1 Nr.13 = StR 2006, 53 ff.

14 Gemäss Art. 11 Abs. 2 StHG und § 36 StG ZH.

15 S. dazu Entscheid des VGer ZH vom 19.3.2003, StE 2004 B 29.2 Nr. 9.

16 StE 2005 A 23.1 Nr. 9 E 7.2 = StR 2005, 126; vgl. auch REICH, N 41 zu Art. 1 StHG.

17 BGE 130 II 202 E 3.2; BGE 130 II 65 E 5.2; vgl. auch BGE 128 II 66 E 4b und BGE 128 II 56 E 6a.

18 StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = ASA 70 (2001/02), 210 ff.

Eine Änderung der Rechtsprechung sei auch nicht angebracht, weil die Beschwerdegegner ihre Obligationen vor Eintritt der Fälligkeit an einen Dritten verkauft hätten. Dieser sei nicht der Zinsschuldner, weshalb der von ihm bezahlte Kaufpreis zum vornherein keine Abfindung für periodisch geschuldete, inzwischen verfallene Zinsen habe enthalten können. Der Kaufpreis für solche Obligationen bestimme sich denn auch nicht nach den kalkulatorisch aufgelaufenen Zinsen, werde doch kein Marchzins zu einem Grundpreis hinzugerechnet; er richte sich vielmehr nach anderen Faktoren, namentlich nach den im Zeitpunkt des Erwerbs herrschenden Zinsverhältnissen; daraus könnten sich Kursgewinne ergeben, die gemäss § 20 Abs. 1 lit. b StG ZH und Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG ausnahmsweise steuerbar seien – wie auch allfällige Währungsgewinne bei Obligationen in fremder Währung. Demgegenüber könnten Verluste unter bestimmten Voraussetzungen verrechnet werden. Soweit dies der Fall sei, könne ohnehin nicht von einer Abfindung für wiederkehrende Leistungen gesprochen werden; denn solche Gewinne fielen nicht linear an, weshalb sie nicht gleichmässig auf die ganze Laufzeit aufgeteilt werden könnten.

Auch bei der Rückzahlung der Obligation durch deren Schuldner am Ende der Laufzeit kann nach höchstrichterlicher Meinung nicht von einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen ausgegangen werden. Als solche gälten einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt seien, einen Anspruch abzugelten, der auf periodische Leistungen gehe. Die Abfindung trete somit an die Stelle einer ursprünglich in einer anderen Form geschuldeten Leistung. Dies treffe auf eine Obligation mit Einmalverzinsung nicht zu: Der am Ende der Laufzeit der Obligation geschuldete Einmalzinsbetrag nehme nicht den Platz von ursprünglich jährlich geschuldeten Zinsbeträgen ein, sondern er stelle selbst die von Anfang an vereinbarte Leistung dar; deshalb könne nicht von einer Abgeltung gesprochen werden, die an die Stelle einer anderen Leistung trete. Dass es bei einer solchen Obligation finanzmathematisch ohne weiteres möglich sei, einen durchschnittlichen Jahreszins zu errechnen, mache den Zins nicht zu einer periodischen Schuld. Die Einmalverzinsung könne daher schon rein begrifflich nicht als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen betrachtet werden.

Es lasse sich auch nicht einwenden, die Besteuerung des Einmalzinses zum Rentensatz sei sachgerechter bzw. entspreche Sinn und Zweck der einschlägigen Bestimmungen besser. Der Gesetzgeber habe nicht für sämtliche einmaligen Kapitaleleistungen und auch nicht für sämtliche Erträge aus mehrjährigen Vermögensanlagen die privilegierte Besteuerung vorgesehen; er habe dies lediglich für Kapitalabfindungen getan – und nur in Bezug auf

solche für wiederkehrende Leistungen, woran es hier fehle. Ebenso wenig könne darauf abgestellt werden, dass Obligationen im Normalfall periodisch verzinst werden, wichen doch die Beteiligten mit der Wahl der Obligation mit Einmalverzinsung bewusst vom Normalfall ab. Schliesslich sei auch nicht erkennbar, weshalb die volle Besteuerung der Einkünfte aus Obligationen mit Einmalverzinsung auf einen Methodenpluralismus hinauslaufen würde. Wenn der Steuergesetzgeber diese Einkünfte nach ausdrücklicher Vorschrift der Besteuerung unterwerfe, setze er damit nicht voraus, dass es sich dabei um periodisch erbrachte Leistungen handle.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Vorliegende Fragestellung wird durch die progressive Tarifgestaltung der Einkommenssteuer ausgelöst. Der progressive Tarif ist an sich auf alljährlich zufließende Einkünfte zugeschnitten. Er geht von der Annahme aus, dass dem Steuerpflichtigen jedes Jahr Einkünfte in derselben Höhe zufließen, wie sie in der entsprechenden Bemessungsperiode vereinnahmt werden. Schnellt das Einkommen in einer Periode aufgrund des Zuflusses von einmalig ausgerichteten Kapitalabfindungen atypischerweise erheblich in die Höhe, so verlangt das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass diesem Umstand auf der Steuersatzebene durch eine Umrechnung der überjährigen Leistung auf eine Jahresleistung angemessen Rechnung getragen wird<sup>19</sup>.

Die in Art. 11 Abs. 2 StHG und § 36 StG ZH angeordnete Satzreduktion für «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» entspricht deshalb einem Gebot der Sachgerechtigkeit<sup>20</sup>. Vom Sinn und Zweck dieser Vorschrift her betrachtet kann es sich bei solchen Kapitalabfindungen um Vermögenszugänge handeln, die entweder in der Vergangenheit liegende Leistungen abgelten (z. B. Lohnnachzahlung, Lidlohnansprüche für geleistete Arbeit, Globalzins bei Kapitalrückzahlung usw.) oder künftig zu erbringende Leistungen vorwegnehmen (Rentenauskauf, Mehrjahreszins in Form eines Diskonts, Vorauszahlungen von Mehrjahresmieten usw.). So hat auch das Bundesgericht seine frühere, engere Auslegung der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen als einmalige Vermögenszugänge, die einen gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder testamentarischen Anspruch abgelten<sup>21</sup> (der mit der Erbringung dieser Leistungen sukzessive untergeht), mit Entscheid vom 5.10.2000<sup>22</sup>

19 REICH, N 33 ff. zu Art. 11 StHG, auch zum Folgenden.

20 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 4 zu § 36 StG ZH.

21 So KÄNZIG, N 5 zu Art. 40 BdBSt.

22 Entscheid des BGer vom 5.10.2000, StE 2001 B 29.2 Nr. 7; vgl. auch Entscheid des BGer vom 6.3.2001, StE 2001 B 26.13 Nr. 15 E 4b.

aufgegeben. Die ESTV hatte ihre rigide Praxis bereits zu einem früheren Zeitpunkt wenigstens für die Besteuerung von Lidlohnansprüchen gelockert<sup>23</sup>.

Dennoch verwehrt das Bundesgericht indes die Satzreduktion beim Verkauf von Zerobonds, weil die Ermässigung nur gewährt werden könne, wenn die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Zeitpunkt der Auszahlung nicht von der Wahl des Steuerpflichtigen abhängen. Es stellte in Abrede, dass die Besteuerung des Einmalzinses zum Rentensatz sachgerechter bzw. Sinn und Zweck der einschlägigen Bestimmung besser entspreche, da der Gesetzgeber diese privilegierte Besteuerung nicht für sämtliche einmaligen Leistungen vorgesehen habe. Die weitere Begründung des höchsten Gerichts soll hier nicht wiederholt werden. Es kann nur festgehalten werden, dass keiner der angeführten Gründe auch nur einigermaßen plausibel zu rechtfertigen vermag, weshalb ein Steuerpflichtiger, dessen Einkünfte wegen der gewählten Anlageform in einem Bemessungsjahr bei weitem nicht seiner ordentlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen, nicht in den Genuss dieses Steuersatzregulativs kommen soll. Mit einer Privilegierung hat das überhaupt nichts zu tun. Auch wer die Progression nicht grundsätzlich in Frage stellt, muss für solche Fälle ein Korrektiv befürworten; ansonsten wird der Progressionsgedanke ad absurdum geführt und ist bloss noch eine besonders rentable Schröpfungstechnik.

Verschiedene Kantone haben diesen Überlegungen Rechnung getragen und legen den Begriff der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen seiner Regelungsfunktion entsprechend weit aus, so dass die Steuersatzermässigung auch bei der Veräusserung von Anlagen mit Globalverzinsung gewährt werden kann<sup>24</sup>. Diese Kantone werden nun mit vorliegendem Entscheid zur Ordnung gerufen, da das Bundesgericht das Vorliegen eines kantonalen Gestaltungsspielraums verneint. Wiederum mit den Argumenten der vertikalen Harmonisierung und der Vereinfachung<sup>25</sup> wird unter Berufung auf den alles andere als klaren Wortlaut von Art. 11 Abs. 2 StHG in die den Kantonen verfassungsrechtlich gewährleistete Tarifautonomie eingegriffen. Nach Meinung des

höchsten Gerichts entspricht dies dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (E 2.2).

An dieser Stelle wies das Gericht auf eine Kommentirstelle hin, wo tatsächlich die Auffassung vertreten wird, die in Art. 11 StHG statuierten Eingriffe in die Tarifhoheit der Kantone seien ausdrücklich gewollt und aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 191 BV auch beachtlich<sup>26</sup>. Was das Bundesgericht allerdings nicht erwähnte, ist, dass gleich in der folgenden (vom bundesgerichtlichen Hinweis nicht mehr gedeckten) N 5 zu Art. 11 StHG postuliert wird, der Verfassungswidrigkeit der Steuermassvorschriften sei insofern Rechnung zu tragen, als bei der Sinnermittlung dieser Normen versucht werden müsse, die Verfassungsverletzung möglichst klein zu halten. Sind verschiedene Auslegungsvarianten vertretbar, so ist jene vorzuziehen, welche die verfassungsmässige Kompetenzordnung am wenigsten tangiert. Auch dem Bundesgericht ist durchaus bekannt, dass Gesetze verfassungskonform auszulegen sind; diese Überlegung passte jedoch nicht in die höchstrichterliche Begründungsstrategie und wurde deshalb weggelassen. Denn es liesse sich wohl nicht im Ernst behaupten, die für die Steuersatzermässigung angeführte Argumentation sei haltlos und nicht vertretbar.

### 3 Entschädigung für Haushaltschaden. Eigenleistungen<sup>27</sup>

#### Sachverhalt

Eine nicht erwerbstätige Hausfrau und Mutter erlitt im Februar 1998 unverschuldet einen Skiunfall. Seither ist sie dauernd in ihrer Gesundheit beeinträchtigt. Die Haftpflichtversicherung leistete Beiträge an die durch den Unfall verursachten Zusatzauslagen für Spitex, Therapien, Transporte usw. sowie von 1998 bis 2000 pro Jahr Fr. 15 000 an den Haushaltschaden. Die Invalidenversicherung errechnete einen Invaliditätsgrad von 56 % und sprach der Pflichtigen ab 1.3.1999 eine halbe IV-Rente mit vier halben Kinderrenten zu. Sie erhielt die bis anhin aufgelaufenen Renten im Betrag von Fr. 38 298 im Januar 2001 ausgerichtet.

Die Steuerverwaltung sowie die Rechtsmittelinstanzen des Kantons Bern erfassten die IV-Renten zum Rentensatz. Das Bundesgericht wies die gegen die Entscheide des kantonalen Verwaltungsgerichts erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerden hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuer ab.

23 KS der ESTV – Steuerliche Behandlung der Entschädigung nach Artikel 334 ZGB (Lidlohn) (vom 30.4.1980), ASA 48 (1979/80), 641 ff.

24 Z. B. Kanton St.Gallen, Steuerbuch 51 Nr. 2, wonach Mehrjahreszinsen in Form eines Diskonts Vermögenszugänge darstellen, welche Leistungen abgelten, die gewöhnlich in mehreren Jahren zufließen; Kanton Zürich, RB 2004 Nr. 91 = ZStP 2005, 148 (gemäss RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 22 zu § 36 StG ZH, ist die Praxis des Zürcher VGer wegen des Entscheids des BGer allerdings überholt); vgl. dazu auch HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, 24 f.

25 Dazu vorne, Abschn. 1.

26 REICH, N 3 f. zu Art. 11 StHG

27 Entscheid des BGer vom 23.2.2006, BGE 123 II 128 = StE 2006 B 26.43 Nr. 2 = StR 2006, 357 ff.

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hielt fest, dass die von der Steuerpflichtigen bezogenen IV-Renten nach dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich steuerbar seien. Nach Art. 16 Abs. 1 DBG unterlägen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte und gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG insbesondere auch alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung der Besteuerung. Anders als beispielsweise Leibrenten und Einkünfte aus Verpfändung, die nach Art. 22 Abs. 3 DBG nur zu 40 % steuerbar seien, seien Leistungen im Sinn von Abs. 1 – e contrario – grundsätzlich zu 100 % zu erfassen.

Allerdings sei bei Versicherungsleistungen, wie bei jedem Vermögenszufluss, zu prüfen, ob sie tatsächlich zu einem Vermögenszugang führen oder ob sie nur einen bereits eingetretenen oder einen künftig entstehenden Vermögensschaden ausgleichen würden und damit einkommenssteuerrechtlich nicht relevant seien. Dieser Betrachtungsweise folge in konstanter Rechtsprechung nicht nur das Bundesgericht, sondern auch die Verwaltungspraxis. Fehle es hingegen an einem solchen Zusammenhang, seien die Vorsorgeeinkünfte aus der Invalidenversicherung vollumfänglich steuerbar. Diese wolle nämlich nicht primär einen individuellen Schaden ersetzen, sondern als Leistung der 1. Säule die Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs ausgleichen.

Im vorliegenden Fall würden die Leistungen der Invalidenversicherung unbestrittenermassen nicht die Funktion eines Ausgleichs des durch den Unfall entstandenen Vermögensschadens oder – als Genugtuung – die Funktion einer Entschädigung für einen immateriellen Schaden erfüllen. Damit unterliege die IV-Rente als Leistung der 1. Säule in vollem Umfang der Einkommenssteuer.

In der Folge setzte sich das Bundesgericht mit der Problematik des sog. Haushaltschadens auseinander. Die Beschwerdeführerin machte geltend, der Haushaltschaden sei nach der Lehre steuerfrei. Wegen der Verwandtschaft von Sozialversicherungsrenten an invalid gewordene Hausfrauen und Hausmänner einerseits und privatrechtlichen Ausgleichsleistungen für Haushaltschaden andererseits sei deren steuerliche Gleichbehandlung angebracht. Dies umso mehr, als die Invalidenversicherung in die Ansprüche der geschädigten Person gegen den Haftpflichtigen subrogiere und die beiden Leistungen kongruent seien, d. h. ereignisbezogen, sachlich, personell und zeitlich übereinstimmen.

Demgegenüber erwog das Bundesgericht, die Besonderheit des im Haftpflichtrecht anerkannten Haushaltschadens würde darin liegen, dass er auch zu ersetzen sei, wenn er sich nicht in zusätzlichen Aufwendungen nieder-

schlage. Der wirtschaftliche Wertverlust sei unabhängig davon auszugleichen, ob er zur Anstellung einer Ersatzkraft, zu vermehrtem Aufwand der teilinvaliden Person, zu zusätzlicher Beanspruchung der Angehörigen oder zur Hinnahme von Qualitätsverlusten führe. Anspruchsberechtigt sei jede Person, die verletzt und in ihrer Haushaltsführung beeinträchtigt worden sei, d. h. nicht nur die Hausfrau, sondern auch der Hausmann, die ledige, geschiedene oder verwitwete Person, die ihren eigenen Haushalt führe. Die Grösse des Haushalts (Ein- oder Mehrpersonenhaushalt) spiele nur bei der Berechnung des Zeitaufwands und damit für die Schadenshöhe eine Rolle.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBST habe die vom haftpflichtigen Dritten erbrachte Haushaltentschädigung kein steuerbares Einkommen dargestellt. Dies sei damit begründet worden, dass der Wert der Arbeitsleistung im Haushalt nicht steuerbar sei. Zudem sei die Entschädigung für die Beeinträchtigung in der Haushaltsführung nicht Ersatz für entgangenen Gewinn, sondern für einen Vermögensschaden, nämlich für das Wegfallen von Naturalleistungen<sup>28</sup>. Nach neuem Recht (DBG) habe das Bundesgericht die einkommenssteuerliche Behandlung des Haushaltschadens bisher nicht beurteilen müssen. Als Grundsatz gelte nach wie vor, dass die Haushaltentschädigung des Haftpflichtversicherers steuerfrei sei, soweit damit zusätzlicher Aufwand (aufgelaufener oder in Zukunft anfallender) ausgeglichen werde und deshalb insoweit gar kein Reinvermögenszugang vorliege. Andere Erwägungen des zitierten BGE 117 Ib 1<sup>29</sup> würden hingegen unter dem geltenden Recht nicht mehr gleichermassen zutreffen, so etwa, wenn die Steuerfreiheit der Haushaltentschädigung damit begründet werde, dass sie an die Stelle von nicht steuerbaren Naturalleistungen trete. Die Vorinstanz weise denn auch zu Recht darauf hin, dass beispielsweise Entschädigungen für ausserhäuslich verrichtete Haushaltarbeit steuerbar seien. Ferner sei der Wert der Haushaltarbeit im Ergebnis (mindestens indirekt) insoweit steuerbar, als der in Art. 33 Abs. 2 DBG vorgesehene Zweiverdienerabzug nicht geltend gemacht werden könne, wenn nur ein Ehegatte erwerbstätig sei und der andere den Haushalt führe. Nach einer von der Lehre vertretenen Auffassung sprächen letztlich einzig Praktikabilitätsüberlegungen für die Nichtbesteuerung des gesamten Haushaltschadens<sup>30</sup>. Für den hier zu beurteilenden Fall erübrige sich jedoch eine abschliessende Erörterung der Probleme, die sich aus einer undifferenzierten Nicht-

28 An dieser Stelle wird hingewiesen auf BGE 117 Ib 1 E 2e = StE 1991 B 26.44 Nr. 5 = StR 1991, 525.

29 StE 1991 B 26.44 Nr. 5 = StR 1991, 523 ff.

30 Vgl. hierzu: LOCHER, N 29 in fine zu Art. 23 DBG.



erfassung von Zahlungen für Haushaltschaden, insbesondere im Hinblick auf die steuerliche Gleichbehandlung, ergeben könnten.

Vorliegend habe die private Haftpflichtversicherung neben den Zahlungen an die unfallbedingten Auslagen 1998 bis 2000 einen Betrag von Fr. 15 000 pro Jahr an den Haushaltschaden geleistet. Trotz der geltend gemachten Kongruenz der Leistungen deckten sich sozialversicherungs- und haftpflichtrechtliche Kriterien und Begriffe nach Auffassung des Bundesgerichts nur beschränkt, wolle doch die Invalidenversicherung nicht primär einen individuellen Schaden ersetzen. Auch die der Beschwerdeführerin zugesprochene IV-Rente habe keine spezifische Ersatzfunktion, sondern diene dazu, die Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs auszugleichen. Als Leistung der 1. Säule sei eine solche IV-Rente aber gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG unabhängig davon steuerbar, ob Bezüger eine Hausfrau oder ein Hausmann oder ein erwerbstätiger Ehegatte oder eine ledige Person sei. Nachdem im vorliegenden Fall die Entschädigungen des Haftpflichtversicherers (als Ersatz für Auslagen und Haushaltschaden) nicht steuerbar seien, wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, die für denselben Zeitraum erbrachten IV-Leistungen ebenfalls nicht zu besteuern; daran vermöge auch die Subrogation der Invalidenversicherung in die Ansprüche der Geschädigten nichts zu ändern. Vielmehr seien diese Leistungen, solle ein vertretbares Besteuerungsergebnis erzielt werden, zu deklarieren, wobei die nachgewiesenen selbst getragenen Kosten abgezogen werden könnten (sog. Bruttoprinzip), soweit das Gesetz dies vorsehe. Die Vorinstanz habe es somit zu Recht abgelehnt, die der Beschwerdeführerin bezahlten Entschädigungen für die Beeinträchtigung in der Haushaltsführung einerseits und die ihr für den gleichen Zeitraum entrichteten Sozialversicherungsrenten andererseits steuerlich gleich zu behandeln.

Für das kantonale Recht könne aufgrund der übereinstimmenden Fragestellung und des gleichen Wortlauts der anwendbaren Gesetzesbestimmungen von Art. 22 Abs. 1 DBG und Art. 26 Abs. 1 StG BE auf die Erwägungen zu der direkten Bundessteuer verwiesen werden, die (mutatis mutandis) auch für die kantonalen Steuern gälten. Dass das kantonale Recht unrichtig ausgelegt worden sei oder gegen das Steuerharmonisierungsgesetz verstosse, werde in der Beschwerde zu Recht nicht behauptet.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Man kann es drehen und wenden, wie man will, die Quintessenz dieses Entscheids lautet: Einkünfte aus der Invalidenversicherung sind auch insoweit voll steuerbar,

als sie eine Entschädigung für den erlittenen Haushaltschaden darstellen, weil die Haushaltarbeit – anders als nach altem Recht – nach DBG grundsätzlich steuerbar ist. Die Haushaltentschädigung des Haftpflichtversicherers ist nur noch insoweit steuerfrei, als damit zusätzlicher Aufwand ausgeglichen wird und deshalb gar kein Reinvermögenszugang vorliegt.

Dieser Entscheid wendet sich somit klar gegen die frühere höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach von haftpflichtigen Dritten erbrachte Haushaltentschädigungen kein steuerbares Einkommen darstellten, weil sie an Stelle der nicht steuerbaren Eigenleistung der Haushaltsführung treten und zudem den durch den Wegfall von Naturalleistungen entstandenen Vermögensschaden ausgleichen<sup>31</sup>. Nach Ansicht des Bundesgerichts trifft es nach DBG im Unterschied zum alten Recht nicht mehr zu, dass Eigenleistungen steuerfrei sind. Dabei wird nicht erwähnt, inwiefern das DBG in dieser Hinsicht anders konzipiert sein soll als der BdBSt, sondern es wird zum einen auf die Ausführungen zur steuerlichen Behandlung von Eigenleistungen im Kommentar Locher hingewiesen, und zum andern wird festgehalten, dass auch Entschädigungen für die an Dritte erbrachten Haushaltarbeiten steuerbar seien und der Wert der Haushaltarbeit zudem im Ergebnis mindestens indirekt insoweit steuerbar sei, als der Zweiverdienerabzug nicht geltend gemacht werden könne, wenn nur ein Ehegatte erwerbstätig sei und der andere den Haushalt führe.

In der Tat hat der in Art. 33 Abs. 2 DBG vorgesehene Zweiverdienerabzug etwas mit der Haushaltarbeit zu tun, jedoch besteht keinerlei Zusammenhang mit der hier vom Bundesgericht entschiedenen Frage. Dieser Abzug berücksichtigt nämlich die Haushaltmehrkosten, die bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten wegen des Wegfalls der Hausarbeitskapazität gewöhnlich anfallen<sup>32</sup>. Damit wird der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Zweiverdienern und Ehen, in welchen mindestens ein Ehegatte die Haushaltarbeiten besorgen kann, Rechnung getragen. Es ist also ein Belastungsregulativ zur gerechten Lastendifferenzierung der beiden grossen Vergleichsgruppen der Ein- und Zweiverdienern und hat überhaupt nichts zu tun mit einer auch nur

31 BGE 117 Ib 1 E 2e = StE 1991 B 26.44 Nr. 5 = StR 1991, 525; vgl. dazu auch RUFENER, Gedanken zur Steuerfreiheit der «Hausfrauen- bzw. Hausmännerentschädigung» nach BdBSt bzw. nach dem DBG und dem StHG, 582 ff., und MAUTE/STEINER/RUFENER, Steuern und Versicherungen. Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 35 f.

32 Botschaft des Bundesrates vom 25.5.1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BBl 1983 III 1 ff., 95; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 354; REICH, N 54 zu Art. 9 StHG.

indirekten Besteuerung des Werts der Haushaltarbeit. Auch der weitere Versuch, die grundsätzliche Steuerbarkeit der durch Haushaltarbeit bewirkten Naturalleistungen zu begründen, ist wenig überzeugend, wird hier doch die tief greifende Andersartigkeit des Einkommens aus Eigenleistungen und der von Dritten erbrachten Leistungsentgelte verkannt.

Das Bundesgericht folgt mit diesen Überlegungen unkritisch der Lehrmeinung Locher, wonach Eigenleistungen grundsätzlich steuerbares Einkommen nach der steuerrechtlichen Einkommensgeneralklausel bildeten und lediglich Praktikabilitätsgründe für die Nichtbesteuerung dieser Einkünfte sprächen<sup>33</sup>. Wer die Steuererklärung selbst ausfüllt, die Fassade streicht, Haushaltarbeiten verrichtet, den Gemüsegarten pflegt etc., ist demnach grundsätzlich einkommenssteuerpflichtig, also an sich verpflichtet, diese Eigenleistungseinkünfte zu deklarieren; erhebungstechnische Gründe entbinden ihn jedoch von deren Erfassung. Diese dogmatische Erklärung für die Nichtbesteuerung von Einkünften, die bei einer sehr grossen Zahl von Steuerpflichtigen die Zehntausendfrankengrenze weit übersteigen, vermag juristisch doch wohl kaum zu überzeugen. Ein Grossteil der (vom Bundesgericht nicht erwähnten) Doktrin erklärt die Nichtbesteuerung der Eigenleistungen denn auch damit, dass die Reinvermögenszugangstheorie von Schanz in mancher Hinsicht modifiziert worden sei. So würden insbesondere die sog. zugerechneten Einkünfte<sup>34</sup>, wozu auch die Eigenleistungen zu zählen seien, von der gesetzlichen Generalklausel<sup>35</sup> nicht erfasst<sup>36</sup>. Diese Modifikation des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs gegenüber dem ökonomischen Einkommensbegriff von Schanz leiten die einen aus der Markteinkommenstheorie<sup>37</sup> ab, und die andern sehen die Begründung in der Reinvermögenszuflusstheorie<sup>38</sup>. Nach der Markteinkommenstheorie

werden konsumierbare Vermögenszugänge, die ohne Teilnahme am Marktgeschehen erworben werden, vom geltenden Recht nur erfasst, wenn sie ausdrücklich für steuerbar erklärt werden. Die Reinvermögenszuflusstheorie stellt hingegen nicht auf das Marktgeschehen ab, sondern unterwirft lediglich diejenigen Reinvermögenszugänge der Besteuerung, die von aussen in die Vermögenssphäre zufließen. Nach beiden Begründungstheorien unterliegen somit Eigenleistungen nicht dem allgemeinen steuerrechtlichen Einkommensbegriff.

Was bringt nun die vom Bundesgericht behauptete grundsätzliche Steuerbarkeit von Eigenleistungen in vorliegender Problematik? Hinsichtlich der fraglichen IV-Renten ist klar, dass sie voll steuerbar sind, auch in dem Umfang, in welchem sie eine gewisse Ersatzfunktion für den Haushaltschaden aufweisen. Dies ist die logische Folge der grundsätzlichen Steuerbarkeit der Haushaltarbeit. Obwohl das Bundesgericht einsieht, dass die dogmatische Kehrtwende auch Auswirkungen auf die steuerrechtliche Qualifizierung der Haushaltentschädigung aus Haftpflichtversicherungen zeitigt, hält es weiterhin am Grundsatz fest, dass die Haushaltentschädigung des Haftpflichtversicherers steuerfrei sei, fügt dann aber immerhin bei: «... soweit damit zusätzlicher Aufwand (aufgelaufener oder in Zukunft anfallender) ausgeglichen wird und deshalb insoweit gar kein Reinvermögenszugang vorliegt» (E 4.2). Das heisst doch nun eigentlich, dass künftig auch die entsprechenden Leistungen des Haftpflichtversicherers nach dem vom Bundesgericht bei den IV-Renten angemahnten Bruttoprinzip vorab als steuerbare Leistungen zu deklarieren sind, «... wobei die nachgewiesenen, selbst getragenen Kosten abgezogen werden können (sog. «Bruttoprinzip»), soweit das Gesetz dies vorsieht» (E 4.3). Angesichts der Bezugnahme auf die bisherige Praxis und der Bekräftigung des Grundsatzes der Steuerfreiheit der Haushaltentschädigungen des Haftpflichtversicherers ist allerdings eher davon auszugehen, dass das Bundesgericht diesbezüglich gar nichts ändern wollte. Folgt man seinen dogmatischen Überlegungen zur Steuerbarkeit von Eigenleistungen, hat es aber etwas geändert. Was gilt jetzt?

Einmal mehr zeigt sich, dass sich auf einem inkonsistenten theoretischen Fundament keine plausible Begründung errichten lässt. Dabei hätte sich das bundesgerichtliche Urteil ohne diesen unnötigen und verwirrenden Ausflug in den umstrittenen Bereich der Steuerbarkeit von Eigenleistungen ganz einfach und überzeugend auf der Grundlage der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis wie folgt begründen lassen: Die Entschädigung für den Haushaltschaden der Haftpflichtversicherer bleibt als Ausgleich einer nicht steuerbaren Eigenleistung (Haushaltarbeit) nach wie vor steuerfrei, aber die Leistungen aus der Sozialversicherung sind trotz ihrer partiell analo-

33 LOCHER, N 29 in fine zu Art. 23 DBG.

34 Imputed income, «endogene» Reinvermögenszugänge.

35 Wobei HÖHN/WALDBURGER (Steuerrecht, Bd. I, 294 f.) auch das Vorliegen einer Generalklausel ablehnen.

36 REICH, N 10 f. zu Art. 7 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 11 f. und N 29 ff. zu § 16 StG ZH.

37 Dazu BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 171; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 290 ff.; LOCHER, N 11 ff. zu Art. 16 DBG. Dass sich Letzterer auf die Markteinkommenstheorie beruft, ist inkonsequent, lehnt er doch die Kernaussage dieser Theorie ab, wenn er behauptet, der Selbstverbrauch von Sachgütern und Dienstleistungen sowie die Nutzung dauerhafter Gebrauchsgüter würden vom schweizerischen Einkommensbegriff umfasst. Nach der Markteinkommenstheorie soll der Leistungsempfänger ausserhalb des Marktes eben gerade nicht besteuert werden. Auch müsste, wer der Markteinkommenstheorie folgt, die realisierten Eigenleistungen konsequenterweise als steuerbar erachten (anders aber LOCHER, N 52 zu Art. 16 DBG).

38 Dazu REICH, N 16 ff. zu Art. 7 StHG; PATRICK WALDBURGER, Spärbereinigung der Einkommenssteuer. Eine verfassungsrechtliche Beurteilung, 105 f.

gen Funktion kraft der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung von Art. 22 Abs. 1 DBG steuerbar. Der Gesetzgeber wollte dem uneingeschränkten Abzug der Beiträge Rechnung tragen und die aufwändige Zerlegung der Leistungen aus der 1. Säule vermeiden. Diese sollen nach dem Waadtländer-Modell gesamthaft der Einkommensbesteuerung unterworfen werden.

#### 4 Missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA Schweiz-Dänemark<sup>39</sup>

##### Sachverhalt

Eine Holdinggesellschaft mit Sitz in Dänemark wurde anfangs 1999 gegründet. Sie wird zu 100 % von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Guernsey gehalten, welche ihrerseits zu 100 % von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz auf den Bermudas beherrscht wird. Alleinaktionär dieser Gesellschaft ist eine natürliche Person mit Wohnsitz auf den Bermudas. Im Dezember 1999 hat die dänische Holdinggesellschaft eine schweizerische Produktionsgesellschaft für CHF 1 gekauft. Am 30.11.2000 schüttete die schweizerische Gesellschaft eine Dividende von CHF 5,5 Mio. aus und entrichtete darauf die Verrechnungssteuer. Die dänische Gesellschaft beschloss am 15. Dezember des gleichen Jahres eine Dividende von (umgerechnet) ca. CHF 5,4 Mio.

Am 19.12.2000 reichte die dänische Holdinggesellschaft bei den dänischen Steuerbehörden ein Gesuch um Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer ein. Die dänischen Steuerbehörden gaben die Ansässigkeitsbestätigung ab und leiteten den Antrag an die ESTV weiter. Mit Entscheid vom 3.4.2003 lehnte die ESTV den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ab, worauf die dänische Holdinggesellschaft erfolglos Rekurs bei der Eidg. Steuerrekurskommission erhob. Das Bundesgericht wies die dagegen gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab.

##### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst stellte das Gericht fest, dass die dänische Holdinggesellschaft aus formaler Sicht die Voraussetzungen für die volle Rückerstattung der von der schweizerischen Produktionsgesellschaft entrichteten Verrechnungssteuer erfülle und dass einzig streitig sei, ob die Rückerstattung zu Recht verweigert worden sei, weil die gesamte von den Beteiligten gewählte Struktur in erster Linie darauf ausgerichtet war, die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu erwirken und damit missbräuchlich sei (sog. treaty shopping).

Nach der Feststellung, dass das DBA mit Dänemark<sup>40</sup> – anders als z. B. das DBA mit den Niederlanden<sup>41</sup> – keinen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt enthalte, prüfte das Bundesgericht verschiedene Rechtsgrundlagen, die es erlauben würden, die Abkommensvorteile zu verweigern. Zu Art. 21 Abs. 2 VStG, dessen Anwendbarkeit von der Vorinstanz verneint wurde, entschied das Bundesgericht, dass diese Frage offen bleiben könne. Sodann stellte das Gericht fest, dass der Bundesratsbeschluss vom 14.12.1962 gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (sog. Missbrauchsbeschluss oder BRB 62)<sup>42</sup> auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar sei, da dessen Geltungsbereich nur Zahlungen vom Ausland in die Schweiz, jedoch nicht von der Schweiz ins Ausland umfasse (E 3.3.1).

Sodann prüfte das Gericht, ob auf dem Weg der Auslegung des DBA ein Missbrauchsvorbehalt begründet werden könne und prüfte diese Frage zunächst gemäss dem Wiener Vertragsrechtsübereinkommen<sup>43</sup>. Aus dem in Art. 26 dieses Übereinkommens enthaltenen Grundsatz, wonach die Vertragsstaaten die völkerrechtlichen Verträge nach Treu und Glauben anzuwenden haben, wurde abgeleitet, dass dies auch die Missbrauchsabwehr umfasse (E 3.4.3). Sodann verwies das Bundesgericht auf seine Rechtsprechung<sup>44</sup>, wonach das Rechtsmissbrauchsverbot in Bezug auf Abkommen nicht nur in der Schweiz, sondern auch auf europäischer Ebene als allgemeiner Rechtsgrundsatz gelte.

Im Weiteren trat das Bundesgericht dem Einwand der Beschwerdeführerin entgegen, wonach in Dänemark mit Bezug auf DBA kein Rechtsmissbrauchsverbot bestehe. Dies einerseits unter Verweis auf dänische Literatur und andererseits auf die Tatsache, dass Dänemark keinen

40 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.

41 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.

42 SR 672.202.

43 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111. Dabei wiederholte das BGer, dass es sich bei den in diesem Übereinkommen festgehaltenen Grundsätzen um Völkergewohnheitsrecht handle, das auch für Abkommen anwendbar sei, die vor dem Beitritt der Schweiz (am 6.6.1990) anwendbar sind.

44 Beim vom Gericht zitierten BGE 130 II 113 handelte es sich allerdings um ein Urteil zum ANAG und zum Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der EU; dass dort das europäische Verständnis von Bedeutung ist, erscheint offensichtlich. Weshalb dies auch bezüglich eines von der Schweiz mit einem EU-Mitgliedstaat abgeschlossenen DBA ebenso gelten muss, mangelt einer Begründung.

39 Entscheid des BGer vom 28.11.2005, 2A.239/2005.

Vorbehalt gegen die Anwendung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses von 1962 angebracht und gemäss seiner jüngeren Abkommenspolitik Missbrauchsregelungen in seine DBA aufgenommen habe.

Sodann stellt das Bundesgericht in E 3.4.5 fest: «Als Mitgliedstaaten sind die Schweiz und Dänemark schliesslich grundsätzlich gehalten, das Musterabkommen samt dazu verfasste Kommentare der OECD mitzuberechnen.» Unter Verweis auf N 33 - 36.1 der Einleitung zum OECD-Kommentar führte das Gericht aus, dass dieser Grundsatz auch für Kommentierungen gelte, die nach Inkrafttreten des DBA Schweiz-Dänemark erfolgt bzw. geändert worden seien und stellt anschliessend fest, dass gemäss Ziff. 9.4 des OECD-Kommentars zu Art. 1 OECD-MA 2003 ein international anerkannter Grundsatz bestehe, wonach Staaten die Vorteile von DBA nicht gewähren müssten, wenn Gestaltungen gewählt würden, die einen Abkommensmissbrauch darstellten.

In E 3.6 machte das Bundesgericht wegleitende Ausführungen zum Verhältnis zwischen dem – von der Vorinstanz bejahten – Recht zur Nutzung und der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA, indem es festhielt, aus der Tatsache, dass eine Gesellschaft das Recht zur Nutzung iSv Art. 10 DBA-Dänemark habe, könne noch nicht automatisch geschlossen werden, es liege kein Abkommensmissbrauch vor. Weil das Bundesgericht – wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen – auf einen Abkommensmissbrauch erkannt hat, konnte es die Frage des Nutzungsrechts offen lassen.

Gemäss diesem methodischen Ansatz prüfte das Bundesgericht anschliessend das Vorliegen eines solchen Abkommensmissbrauchs anhand der Ausführungen im Kommentar zum OECD-MA und führte als entscheidende Stelle die in Ziff. 13 dieses Kommentars zu Art. 1 enthaltene Transparenzklausel an. Zunächst wurde die entsprechende Klausel im Wortlaut zitiert und sodann festgestellt, dass deren Inhalt weitgehend mit den Art. 2 Abs. 1 des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses von 1962 zugrunde liegenden Erwägungen übereinstimmen. Unter Verkennung der Tatsache, dass die in Ziff. 13 des OECD-Kommentars zu Art. 1 enthaltene Transparenzklausel nicht eine Auslegungshilfe für das OECD-Musterabkommen, sondern einen Formulierungsvorschlag für in bilaterale DBA aufzunehmende Missbrauchsbestimmungen darstellt, wendete das Bundesgericht diese Klausel zunächst auf den vorliegenden Sachverhalt an und stellte fest, dass – mangels Ansässigkeit des Aktionärs der dänischen Holdinggesellschaft in Dänemark – keine Abkommensberechtigung gegeben sei. Dieses Ergebnis wurde jedoch mit folgenden Ausführungen wieder eingeschränkt (E 3.6.3): «Wenn es im Abkommen –

wie hier – an einer ausdrücklichen Missbrauchsregelung fehlt, ist ein Abkommensmissbrauch gestützt auf die *Transparenzklausel*<sup>45</sup> jedoch nur dann anzunehmen, wenn die betreffende (dänische) Gesellschaft zusätzlich keine echten wirtschaftlichen bzw. aktiven Geschäftstätigkeiten ausübt.» Diese Schlussfolgerung stützte das Bundesgericht auf die Ziff. 14 und 19 des Kommentars zu Art. 1 des OECD-MA sowie auf das KS 1999 der ESTV zum Missbrauchsbeschluss von 1962<sup>46</sup>. Letzteres, obwohl das Gericht weiter oben – zu Recht – festgestellt hatte, dass der Missbrauchsbeschluss von 1962 für Zahlungen aus der Schweiz – und damit für die Verrechnungssteuer – gar nicht Anwendung finde. Ersteres in erneuter und qualifizierter Verkennung der Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA: Einerseits wurde hier wiederum verkannt, dass die vom Bundesgericht als Transparenzklausel bezeichnete Bestimmung einen Vorschlag des OECD-Fiskalausschusses für Bestimmungen in bilateralen DBA darstellt und deshalb nicht wie ein Rechtssatz auf ein DBA angewendet werden kann, das eine solche Transparenzklausel gerade nicht enthält. Ebenso wurde der Zusammenhang zwischen der Ziff. 13 und den Ziff. 14 und 19 des OECD-Kommentars zu Art. 1 nicht erkannt: Art. 14 führt nämlich aus, dass eine Transparenzklausel gemäss Ziff. 13 – der Begriff wird zwar nicht verwendet<sup>47</sup> – für Abkommen von OECD-Mitgliedstaaten mit Steuerparadiesen in Erwägung gezogen werden könne und dass sich aber auch hier Abweichungen oder Alternativen für Fälle von «bona fide activities» als staatsvertraglich notwendig erwiesen. Ziff. 19 des OECD-Kommentars zu Art. 1 enthält schliesslich die Aussage, dass in Fällen, in denen in bilateralen DBA eine der in Ziff. 13 - 18 angeführten bzw. umschriebenen Missbrauchs Klauseln aufgenommen werde, diese durch spezifische Bestimmungen für «bona fide cases» ergänzt werden müsse, und es werden auch hierzu Formulierungsvorschläge unterbreitet. Keine dieser Textziffern enthält jedoch eine Aussage zur Interpretation von Bestimmungen von Abkommen wie dem DBA Schweiz-Dänemark, die keine Missbrauchs Klauseln enthalten!

Das Bundesgericht kam auf der Basis seiner Überlegungen zum Schluss (E 3.6.3., 2. Abs.), dass «der Einwand des Abkommensmissbrauchs unbegründet ist, wenn eine Gesell-

45 Hervorhebung durch die Verfasser.

46 KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB1962/KS1999) (vom 17.12.1998 [inkl. Ergänzung vom Dezember 2001]).

47 Stattdessen ist die Rede von «countries that have no or very low taxation and where little substantive business activities would normally be carried on.» Hierbei handelt es sich um nichts anderes als um eine politisch korrekte Umschreibung eines Landes, das weniger zurückhaltend als Steuerparadies bezeichnet wird.

schaft dartut, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftstätigkeit sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligungen oder anderen Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basiert und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielt» oder wenn sie in dem Staat, in dem sie ansässig sei, nachhaltig gewerblich tätig sei und die betreffenden Einkünfte mit dieser Tätigkeit zusammenhängen.

Schliesslich stellte das Gericht fest, dass die beschwerdeführende dänische Gesellschaft im Zeitpunkt der Antragstellung keine der erforderlichen Voraussetzungen erfülle und auch die Absichtserklärung, weitere europäische Beteiligungen erwerben zu wollen, nur vage geblieben sei. Es erkannte deshalb auf das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs und wies die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Wichtigste Schlussfolgerung aus diesem Entscheid ist die Tatsache, dass das Bundesgericht die aus Sicht der Verfasser zutreffende Praxis der ESTV stützt, wonach in Fällen, in denen ein DBA keine ausdrückliche Missbrauchsklausel enthält, dennoch eine Verweigerung der Abkommensvorteile wegen eines – versuchten – Abkommensmissbrauchs möglich ist.

Aufgrund des zu entscheidenden Sachverhalts – die dänische Holdinggesellschaft hatte nur die eine schweizerische Beteiligung, verfügte über keinerlei Substanz in Dänemark, wurde erst kurz vor dem Erwerb der schweizerischen Beteiligung errichtet, war von einer auf den Bermudas ansässigen natürlichen Person beherrscht und leitete die aus der Schweiz stammende Dividende zeitnah und praktisch vollumfänglich und gemäss seinerzeitiger Rechtslage ohne dänische Quellensteuerbelastung nach Guernsey weiter – kann dem Ergebnis dieses Urteils vorbehaltlos zugestimmt werden. Es lag hier ein klassischer Fall von – versuchtem – treaty shopping vor. Auch die Schweiz hätte wohl kein Problem, wenn ein DBA-Partnerstaat bei analogem Sachverhalt im umgekehrten Fall die Abkommensberechtigung verweigern würde, obwohl in einem solchen Fall gemäss dem KS 1999 zum Missbrauchsbeschluss von 1962 kein Verstoß gegen diesen Bundesratsbeschluss vorliegen würde<sup>48</sup>. Ein solcher Sachverhalt ist allerdings wenig wahrscheinlich, weil bei der Durchleitung einer Dividende als solcher dem – angestrebten – Vorteil der Entlastung von der ausländischen

Quellensteuer eine Verrechnungssteuerpflicht entgegenstehen würde.

Erhebliche Bedenken müssen jedoch gegen gewisse Ausführungen in der höchstrichterlichen Begründung vorgebracht werden. Namentlich der – vorsichtig ausgedrückt – saloppe Umgang mit dem Kommentar des OECD-Fiskalausschusses zu Art. 1 des OECD-Musterabkommens ist scharf zu kritisieren. Es ist nicht nachvollziehbar, dass das Bundesgericht die in den Ziff. 13, 14 und 19 enthaltenen Ausführungen völlig aus deren Zusammenhang herausreisst und Formulierungen, die als Textbausteine für Normen in bilateralen DBA vorgeschlagen werden, als Interpretationshilfen für das DBA Schweiz-Dänemark, das gerade keine solche Missbrauchsklausel enthält, heranzieht.

Leider mangelt es auch in andern Teilen der Begründung dieses Urteils an der gebotenen Vertiefung und Konsistenz, und es werden in diesem Grundsatzurteil verschiedene Fragen offen gelassen, deren Beantwortung für die Praxis bedeutsam wäre. Die vom Bundesgericht in E 3.4.5 ohne Begründung gemachte Aussage, wonach die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD gehalten sei, die Musterabkommen samt dazu verfassten Kommentaren mit zu berücksichtigen, bleibt einerseits vage. Was heisst «mit zu berücksichtigen» genau? Worin soll die Bindungswirkung des Musterabkommens selbst bestehen? Massgeblich sind doch einzig die in den bilateralen DBA enthaltenen Bestimmungen.

Andrerseits wäre es interessant gewesen, wenn sich das Gericht mit der Frage der demokratischen Legitimation des OECD-Steuerausschusses, der ja den Kommentar in eigener Kompetenz verfasst bzw. genehmigt<sup>49</sup>, auseinandergesetzt und namentlich die Frage geprüft hätte, ob der OECD-Steuerausschuss für das Bundesgericht verbindliche Vorgaben aufstellen kann. In diesem Zusammenhang wäre – wenn eine Bindungswirkung überhaupt bejaht würde – vertieft zu klären gewesen, ob – wovon das Bundesgericht ohne Begründung ausgeht – Kommentarbestimmungen, die nach Inkrafttreten eines bilateralen

48 Ein DBA-Partnerstaat der Schweiz kann zum Schutz seiner eigenen Quellensteuer ohne weiteres weitergehende Missbrauchsbestimmungen vorsehen, als die Schweiz dies für fremde Quellensteuern tut, ohne gegen das mit der Schweiz abgeschlossene DBA zu verstossen.

49 In der Praxis werden die Kommentarstellen von den dafür zuständigen Arbeitsgruppen des OECD-Fiskalausschusses verfasst. Ein kleiner Staat wie die Schweiz kann es sich namentlich aus Rücksicht auf das bilaterale Verhältnis zu seinen wichtigsten Wirtschaftspartnern nicht immer erlauben, seine eigenen Vorstellungen integral durchzusetzen. Im Rahmen des in der OECD geltenden Konsensprinzips müssen ab und zu Kompromisse eingegangen werden. Überdies ist zu beachten, dass bei technischen Fragen des internationalen Steuerrechts die schweizerischen Delegierten im OECD-Fiskalausschuss die Positionen der ESTV vertreten, ohne politische Weisungen des Chefs des Eidg. Finanzdepartements oder gar des Bundesrats umzusetzen. Das Parlament ist vom Entscheidungsprozess innerhalb des OECD-Fiskalausschusses generell ausgeschlossen.

DBA eingefügt oder geändert worden sind, überhaupt beachtlich sind.

Da sich das Bundesgericht auf den Irrweg der Transparenzklausel in Ziff. 13 des OECD-Kommentars zu Art. 1 und die dort enthaltenen Ziff. 14 und 19 begeben und diese Ausführungen als entscheidend behandelt hat, bleiben leider auch die zu Beginn der Entscheidung (E 3.4 - 3.4.3) gemachten, aus Sicht der Autoren zutreffenden, Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben bei der Inanspruchnahme von DBA etwas in der Luft hängen.

Offen gelassen hat das Bundesgericht die von der Vorinstanz in negativem Sinn entschiedene Frage, ob Art. 21 Abs. 2 VStG auf die Inanspruchnahme von DBA überhaupt anwendbar ist.

Positiv zu würdigen ist, dass das Bundesgericht (in E 3.5.3) das Verhältnis zwischen dem Recht zur Nutzung und dem Abkommensmissbrauch geklärt und dabei festgestellt hat, dass auch in Fällen, in denen einer Gesellschaft das Recht zur Nutzung an abkommensbegünstigten Erträgen zusteht, das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs nicht ausgeschlossen ist. Anders als vom Bundesgericht – auch diesbezüglich auf der Basis von zum vornherein nicht einschlägigen Stellen des OECD-Kommentars – in E 3.6.3 festgestellt, müsste allerdings die Nachweislast für das Vorliegen eines solchen Abkommensmissbrauchs bei den Steuerbehörden liegen.

## Literatur

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001

– Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002

KÄNZIG ERNST, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1 - 44 WStB, 2. A., Basel 1982

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001

MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen. Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 2. A., Muri/Bern 1999

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

REICH MARKUS, Art. 1, 7, 9 und 11 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002

– Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), 577 ff.

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil), FStR 2005, 290 ff.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006

RUFENER ADRIAN, Gedanken zur Steuerfreiheit der «Hausfrauen- bzw. Hausmännerentschädigung» nach BdBSt bzw. nach dem DBG und dem StHG, StR 1995, 582 ff.

WALDBURGER PATRICK, Sparbereinigung der Einkommenssteuer. Eine verfassungsrechtliche Beurteilung, Bern/Stuttgart/Wien 2005

# Gesetzgebungs-Agenda 2006/3

Lic. iur. Rainer Zigerlig\*/Lic. iur. Heinz Baumgartner\*\*/Dr. Raoul Stocker\*\*\*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Bund</b>
1.1	Unternehmenssteuerreform II
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung
1.3	Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen
1.4	Mitarbeiterbeteiligungen
1.5	Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung
1.6	Totalrevision der Mehrwertsteuer
<b>2</b>	<b>Kantone</b>
2.1	Aargau
2.2	Appenzell Ausserrhoden
2.3	Appenzell Innerrhoden
2.4	Basel-Landschaft
2.5	Basel-Stadt
2.6	Bern
2.7	Glarus
2.8	Graubünden
2.9	Luzern
2.10	Neuenburg
2.11	Nidwalden
2.12	Schaffhausen
2.13	Solothurn
2.14	St.Gallen
2.15	Tessin
2.16	Uri
2.17	Zug
2.18	Zürich
<b>3</b>	<b>Doppelbesteuerungsabkommen</b>

## 1 Bund

### 1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 22.6.2005 leitete der Bundesrat die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II (Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen, Unternehmenssteuerreformgesetz II) den eidg. Räten zu.<sup>1</sup> 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 soll die Reform aber auch gezielt kleine und mittlere Unternehmen (KMU) entlasten. Verbesserungen sollen vor allem dort vorgenommen werden, wo im internationalen Verhältnis der grösste Handlungsbedarf besteht. Zudem sollen ungerechtfertigte Überbesteuerungen gemildert und zum Teil beseitigt werden.<sup>2</sup>

Der Ständerat als Erstrat trennte zunächst die Bestimmungen über die indirekte Teilliquidation und die Transponierung in der Erkenntnis, dass einerseits die Beratung des gesamten Unternehmenssteuerreformgesetzes aufgrund dessen Umfangs und der hohen Komplexität einige Zeit in Anspruch nehmen wird und andererseits bezüglich dieser Bestimmungen ein dringender Regelungsbedarf besteht, von der Vorlage ab und fasste sie in einen gesonderten Erlass. Das entsprechende «Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung» wurde vom Ständerat in der Frühjahrsession 2006 und vom Nationalrat in der Sommersession 2006 durchberaten und am 23.6.2006 von der Bundesversammlung beschlossen.<sup>3</sup> Nach diesem Gesetz wird 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, wenn in- nert 5 Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des

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

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

\*\*\* Stellvertreter a. i. des Chefs der Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen, Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 S. BBI 2005, 4733.

2 Für Einzelheiten wird auf die Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 1.1, FStR 2005, 305 f., verwiesen.

3 S. BBI 2006, 5749.

Verkäufer, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war. Mitwirkung des Verkäufers liegt dann vor, 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 wird dann als Transponierung besteuert, wenn der Veräusserer nach der Übertragung zu mindestens 50 % am Grund- oder Stammkapital der Käuferfirma beteiligt ist. Die Besteuerung bleibt indessen auf die Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beschränkt. 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 wird vom Bundesrat bestimmt. Indessen besteht die erklärte Absicht, dass es, soweit es die direkte Bundessteuer betrifft, auf den 1.1.2007 in Kraft gesetzt werden soll, sofern kein Referendum ergriffen wird. Die analogen Harmonisierungsbestimmungen sollen alsdann ein Jahr später, ohne zusätzliche Anpassungsfrist für die Kantone, in Kraft treten. Zusätzlich ist im Sinne einer Rückwirkung vorgesehen, dass bezüglich der direkten Bundessteuer die neue Regelung der indirekten Teilliquidation für alle in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge gilt, soweit diese noch nicht rechtskräftig veranlagt sind.

Die übrigen Teile des Unternehmenssteuerreformgesetzes II hat der Ständerat in der Sommersession 2006 beraten und verabschiedet. Gegenüber der bundesrätlichen Vorlage hat er dabei folgende wesentlichen Änderungen beschlossen:

- Die Teilbesteuerung für Dividenden (bei Beteiligungen des Geschäftsvermögens zusätzlich auch für Veräusserungsgewinne) wird auf solche aus qualifizierten Beteiligungen (mind. 10 %) beschränkt. Damit wird die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nur für so genannte unternehmerische Beteiligungen vorgesehen. Der Teilbesteuerungssatz beträgt bei Geschäftsvermögen 50 %, bei Privatvermögen 60 % (bei Dividenden aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens bezieht er sich – anders als bei solchen des Privatvermögens, wo das so genannte Bruttoprinzip gilt – auf den Nettoertrag, d. h. auf die Erträge nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes). Den Kantonen wird das Teilbesteuerungsverfahren als Methode zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung harmonisierungsrechtlich zwingend vorgeschrieben. Auch haben sie dieses Verfah-

ren auf Beteiligungen von mind. 10 % zu beschränken. Dagegen bleiben sie bei der Wahl des Teilbesteuerungssatzes frei.

- Die Steuerfreiheit der Veräusserungsgewinne aus Wertschriften und anderen Finanzanlagen, die nicht Geschäftsvermögen darstellen, wird im Gesetz ausdrücklich normiert. Quasi-Wertschriftenhandel wird als Ausnahmetatbestand auf die Fälle beschränkt, bei denen während mindestens zwei aufeinander folgenden Steuerjahren der jährliche Verkaufserlös Fr. 500 000 übersteigt und (kumulativ) die Summe der in jedem Steuerjahr getätigten An- und Verkäufe wertmässig mindestens viermal das zu Beginn des Steuerjahrs vorhandene Wertschriftenvermögen ausmacht. Wertschriften und Finanzanlagen mit einer Haltedauer von mehr als vier Jahren fallen dabei ausser Betracht. Veräusserungsverluste sind in diesen Fällen unbefristet, aber nur mit Veräusserungsgewinnen verrechenbar.
- Private Schuldzinsen können nicht nur bis zur Höhe der steuerbaren Vermögenserträge in Abzug gebracht werden, sondern für Grundpfandschulden bis höchstens Fr. 50 000 darüber hinaus.
- Bei Überführung von Grundstücken aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen wird grundsätzlich sowohl über die Quote der wieder eingebrachten Abschreibungen als auch über die Wertzuwachsquote steuerlich abgerechnet. Die auf die Wertzuwachsquote entfallende Steuer ist jedoch tatsächlich erst im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft zu bezahlen, unter Anrechnung eines jährlichen Zinses von 2 %. Der bundesrätliche Vorschlag eines Veranlagungsaufschubs wird damit durch einen Bezugsaufschub ersetzt.
- Liquidationsgewinne, die zufolge Geschäftsaufgabe nach dem 55. Altersjahr oder wegen Invalidität anfallen, werden nicht nur zu einem milderen Satz, sondern zusätzlich getrennt vom übrigen Einkommen besteuert.

## 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 (s. Abschn. 1.1). Deren Ausarbeitung setzt nach seiner Aussage jedoch zunächst wichtige Grundsatzentscheide voraus, insbesondere zur Ehepaarbesteuerung und zu steuerlichen Massnahmen für Kinder.

Um gleichwohl kurzfristig eine Verbesserung zu erreichen, hatte der Bundesrat am 29.9.2005 eine Vorlage zu Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung



in die Vernehmlassung gegeben.<sup>4</sup> Ziel dieser Vorlage war es, in einem ersten Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerehepaare gegenüber den gleichsitierten Konkubinatspaaren im Recht der direkten Bundessteuer möglichst schnell zu mildern. In einem zweiten Schritt sollten dann der Systementscheid zwischen Individualbesteuerung und Splitting gefällt und die übrigen Mängel in der Familienbesteuerung gelöst 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 Zweiverdienerehepaare 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 Zweiverdienerehepaaren 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 Verheiratenabzug von der Bemessungsgrundlage für alle Ehepaare eingeführt werden. Mit diesem Vorschlag will der Bundesrat sowohl die Anliegen jener, welche die Heiratsstrafe von Zweiverdienerehepaaren mildern wollen, wie auch die 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 Verheiratenabzug von Fr. 2500 zusammensetzt. Diese Lösung führt auf Stufe Bund zu Mindereinnahmen von Fr. 500 Mio., die gegenfinanziert werden müssen.

Die entsprechende Botschaft mit Gesetzesentwurf hat der Bundesrat am 17.5.2006 verabschiedet.<sup>5</sup> In der Sommersession 2006 ist er vom Ständerat als Erstrat unverändert gutgeheissen worden. Die Inkraftsetzung der Sofortmassnahmen 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 dem Parlament vorgelegt werden, damit dieses im Bereich der Familienbesteuerung einen Grundsatzentscheid über Individualbesteuerung oder gemeinsame Besteuerung fällen kann.

### 1.3 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen

Am 23.6.2006 hat die Bundesversammlung das neue Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG) verabschiedet.<sup>6</sup> Dieses Gesetz, welches das geltende Anlagefondsgesetz ablöst, bezweckt namentlich die Wiederherstellung der Vereinbarkeit der schweizerischen Anlagefondsgesetzgebung mit der Regelung der Europäischen Union, die Schaffung einer umfassenden Gesetzgebung über die kollektiven Kapitalanlagen sowie die Attraktivitätssteigerung des Fondsplatzes Schweiz, unter anderem durch steuerrechtliche Massnahmen.

Nach dem Grundsatz «same business, same rules» sollen im neuen KAG – dem internationalen Trend entsprechend – sämtliche Formen der kollektiven Kapitalanlagen der Aufsicht der Eidg. Bankenkommission (EBK) unterstellt werden. Als kollektive Kapitalanlagen gelten Vermögen, die von Anlegerinnen und Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden. Kollektive Kapitalanlagen können offen oder geschlossen sein. Bei den offenen kollektiven Kapitalanlagen haben die Anleger einen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihres Anteils zum Nettoinventarwert. Zu den offenen kollektiven Kapitalanlagen gehört neben dem vertraglich strukturierten Anlagefonds neu auch die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV). Bei den geschlossenen kollektiven Kapitalanlagen haben die Anleger keinen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihres Anteils zum Nettoinventarwert. Geschlossene kollektive Kapitalanlagen weisen entweder die Form der Kommanditgesellschaft für kollektive Ka-

4 S. [www.estv.admin.ch/data/d/pdf/vernehmlassung/050905\\_vernehmlassungsvorlage.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/d/pdf/vernehmlassung/050905_vernehmlassungsvorlage.pdf).

5 S. BBl 2006, 4471.

6 S. BBl 2006, 5805.

pitalanlagen oder jene der Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) auf. Als Besonderheit ist zu erwähnen, dass die SICAF nur dort dem KAG unterstellt ist, wo ein unerfahrenes Publikum durch Investmentgesellschaften beworben wird, welche nicht an der Börse kotiert sind. Lediglich in diesen Fällen ist nach Ansicht des Parlamentes ein Schutz und damit eine Unterstellung unter das KAG notwendig. Ist die SICAF an der Börse kotiert oder sind deren Anleger qualifiziert, erfolgt dagegen keine Unterstellung unter das KAG. Als qualifizierte Anleger gelten vor allem Banken, beaufsichtigte Versicherungseinrichtungen, Vorsorgeeinrichtungen mit professioneller Tresorie sowie vermögende Privatpersonen.

Mit dem KAG werden unter anderem auch das DBG, das StHG und das VStG geändert. Im Wesentlichen geht es dabei um folgende Neuerungen:

- Die neu zugelassenen schweizerischen SICAV und die Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen werden wie vertragliche Anlagefonds und damit transparent behandelt.
- Bei den thesaurierenden kollektiven Kapitalanlagen wird die Verrechnungssteuer jährlich erhoben.
- Kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden von der Gewinnsteuer befreit, wenn deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen sind.
- Die SICAF werden auch in Zukunft wie Aktiengesellschaften und damit nicht transparent besteuert.

Der Zeitpunkt der Inkraftsetzung des KAG ist derzeit noch offen.

#### 1.4 Mitarbeiterbeteiligungen

In der Frühjahrssession 2006 hat der Nationalrat das vom Bundesrat mit Botschaft vom 17.11.2004 unterbreitete Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen<sup>7</sup> als Zweitrat beraten und dabei gegenüber dem Beschluss des Ständerates<sup>8</sup> zwei Differenzen geschaffen. Anders als der Ständerat hat der Nationalrat beschlossen, bei den Mitarbeiteroptionen nur einen Abzug von 6 % pro Sperrjahr zu gewähren, höchstens aber 50 %. Demgegenüber hatte der Ständerat einem Abzug von 10 % pro Sperrjahr, höchstens 50 %, zugestimmt. Sodann sollen Optionen, die zufolge Domizilwechsels mit einer Quellensteuer erfasst werden, zum Quellensteuersatz

von 11,5 % besteuert werden. Hier hatte der Ständerat einen Satz von 10 % beschlossen.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S), an welche die Vorlage zwecks Differenzbereinigung zurückging, hat in der Zwischenzeit entschieden, dass zusätzliche, vertiefere Abklärungen zu treffen sind und beauftragte die ESTV mit der Ausarbeitung eines entsprechenden Berichtes. Dieser Zusatzauftrag wird aller Voraussicht nach einige Monate in Anspruch nehmen.

#### 1.5 Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung

Am 13.4.2005 hatte der Bundesrat ein Vernehmlassungsverfahren zu einem Expertenbericht zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung eröffnet, das bis zum 15.8.2005 dauerte. Die Expertenkommission hatte in ihrem Bericht, von dem die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) vorgängig zustimmend Kenntnis genommen hatte, namentlich die Schaffung einer Kontrollkommission empfohlen. Diese sollte die kantonalen Gesetze und die darauf gestützte Praxis auf ihre Übereinstimmung mit der formellen Steuerharmonisierung überprüfen und nötigenfalls ein Verfahren einleiten können. Damit sollten Kontrolllücken geschlossen werden, welche die Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes schwächen.

Die Vernehmlassung ergab indessen viele Vorbehalte. Insbesondere die empfohlene Schaffung einer Kontrollkommission erhielt nur teilweise Zustimmung. Der Bericht über die Vernehmlassungsergebnisse ist auf der Internetseite der Bundeskanzlei publiziert und abrufbar.<sup>9</sup> Vor diesem Hintergrund hat der Bundesrat entschieden, auf weitere Schritte einstweilen zu verzichten.<sup>10</sup> Er hält sich indessen für weitere Gespräche mit den Kantonen bereit.

#### 1.6 Totalrevision der Mehrwertsteuer

Auf Bundesebene ist eine Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes geplant. Das Eidg. Finanzdepartement erarbeitet zurzeit eine Vernehmlassungsvorlage, die in Richtung der so genannten idealen Mehrwertsteuer gehen soll. Nach seiner Darstellung leidet das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) insbesondere an folgenden Mängeln:

7 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/2, Abschn. 1.4, FStR 2005, 157.

8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 1.5, FStR 2005, 240.

9 S. [www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1218/Ergebnis.pdf](http://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1218/Ergebnis.pdf).

10 Vgl. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements vom 9.6.2006, abrufbar unter <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msgid=5566>.

- Das MWSTG ist zu kompliziert, da es viele Ausnahmen von der Steuer sowie drei verschiedene Sätze enthält.
- Die Gesetzesstruktur ist unübersichtlich und erschwert die Lektüre.
- Die Steuerbefreiungen führen zu komplexen Vorsteuerkürzungen.
- Das geltende MWSTG belastet gewisse Teile der Wirtschaft noch immer mit einer Schattensteuer (taxe occulte). Das heisst, 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 veranlagern 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 und eine optimale Lösung gefunden werden können. Auch die Systematik des Gesetzes kann nur mittels einer grundlegenden Reform verbessert werden. Wegen der Wechselwirkungen innerhalb des Gesetzes wird eine Teilrevision nicht als 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 Einheitsatz und die Aufhebung der Ausnahmen weitgehend behoben werden können. 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 Saldosteuer-satzmethode.

Das Projekt einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes wird von Peter Spori, Beauftragtem für die Mehrwertsteuerreform, und dessen Arbeitsgruppe begleitet. Dieser hat in der Zwischenzeit seinen Schlussbericht

dem Eidg. Finanzdepartement übergeben. Der Bericht<sup>11</sup> unterstreicht die Dringlichkeit und Wichtigkeit einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes. Er enthält Empfehlungen zu möglichen Reformen im System, zur Aufhebung der Ausnahmen, zur Satzfrage und zu weiteren Reformen materiell- und verfahrensrechtlicher Natur. Dementsprechend wird er die Grundlage für die Vernehmlassungsvorlage bilden, welche im Winter 2006 vorliegen soll.<sup>12</sup>

## 2 Kantone

### 2.1 Aargau

Der Kanton Aargau beabsichtigt, auf den 1.1.2007 eine Teilrevision des Steuergesetzes mit einer dreistufigen Inkraftsetzung der Bestimmungen (2007, 2009, 2010) durchzuführen. 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 1. Lesung im Grossen Rat ist abgeschlossen; der Regierungsrat hat am 7.6.2006 die Botschaft zur 2. Lesung verabschiedet.

Die wesentlichsten Neuerungen gemäss Botschaft des Regierungsrates sind:

- Halbierung der Kapitalsteuer bei den juristischen Personen von 2,5 ‰ auf 1,25 ‰;
- Reduktion des zweistufigen Gewinnsteuertarifs um je 1 %-Punkt auf 6 ‰/10 ‰ (auf 2009);
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer (auf 2009);
- 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 Behinderungsgleichstellungsgesetzes, Anpassung an das revidierte Stiftungsrecht;
- Abschaffung der Mindeststeuer auf Grundstücken;

11 S. [www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=de).

12 Vgl. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements vom 16.5.2006, abrufbar unter <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=5120>.

- Senkung des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs (auf 2010);
- Möglichkeit der Zusammenlegung von Steuerkommissionen.

Die wesentlichsten abweichenden resp. zusätzlichen Beschlüsse des Grossen Rates aus der 1. Lesung sind:

- Reduktion des zweistufigen Gewinnsteuertarifs 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 2009).

## 2.2 Appenzell Ausserrhoden

In der Volksabstimmung vom 21.5.2006 ist das Gesetz über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne (Nationalbankgold-Gesetz; NNG<sup>13</sup>) angenommen worden. Es wird voraussichtlich auf den 1.1.2007 in Kraft gesetzt.

Im Weiteren sind zurzeit die Arbeiten im Zusammenhang mit der Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz; PartG) im Gange.

## 2.3 Appenzell Innerrhoden

Der Grosse Rat beschloss eine 1. Teilrevision des Steuergesetzes, die insbesondere folgende Massnahmen beinhaltet:

- Erhöhung der Kinderabzüge (gestaffelt) von Fr. 4000 auf Fr. 6000 bzw. auf Fr. 8000 ab dem dritten Kind, zusätzlich von Fr. 3000 auf Fr. 5000 für Kinder in Ausbildung an auswärtigem Ausbildungsort;
- Erhöhung des maximalen Kinderbetreuungsabzuges von Fr. 2000 auf Fr. 6000;
- Systemwechsel vom Rentensatz zum reduzierten Normalsatz bei Kapitalleistungen aus Vorsorge;
- Besteuerung der realisierten stillen Reserven bei der Liquidation von Personenunternehmen zu einem ermässigten Satz;
- Teilsteuerverfahren auf massgeblichen Beteiligungen: Senkung der mindestens geforderten Beteiligungsquote von 20 % auf 10 % und Senkung des anwendbaren Steuersatzes von 50 % auf (mindestens) 30 % (ab dem 1.1.2007 voraussichtlich 45 %);
- Besteuerung von Bauland auch dann zum Verkehrswert, wenn es dem BGBB 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 wurde von der Landsgemeinde am 30.4.2006 genehmigt und tritt am 1.1.2007 in Kraft.

## 2.4 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat dem Landrat eine Vorlage zur Steuergesetzrevision überwiesen. 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 Doppelverdienerabzugs für Ehegatten. Auch soll der Pauschalabzug für Versicherungsprämien angemessen erhöht werden. Die betragsmässige Erhöhung des Kinderabzugs wird zugleich mit einem Wechsel zum Abzug vom Steuerbetrag verbunden. 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.<sup>14</sup> Es geht deshalb auch darum, das System der Eigenmietwertbesteuerung im Kanton Basel-Landschaft gemäss den bundesgerichtlichen Kriterien vollständig harmonisierungskonform 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 soll

13 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.2, FStR 2006, 160 f.

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

len die durch diese beiden Massnahmen entstehenden Steuerermehrträge 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

Der Grosse Rat hat am 28.6.2006 die Initiative der Basler CVP «für den Abzug der Krankenkassenbeiträge» und die Initiative der Basler SVP «zur Reduktion der Steuerbelastungen im Kanton Basel-Stadt»<sup>15</sup> auf Antrag des Regierungsrates für rechtlich zulässig erklärt.

## 2.6 Bern

Der Kanton Bern plant eine Teilrevision des Steuergesetzes. Die Finanzdirektion hat den Entwurf des teilrevidierten Steuergesetzes am 10.4.2006 in die Vernehmlassung geschickt (Frist bis 6.7.2006). Die wichtigsten Änderungen sind:

Für Familien und den Mittelstand sind schrittweise Steuerentlastungen geplant. In einem ersten Schritt sollen per 1.1.2008 der Einkommenssteuertarif ab steuerbarem Einkommen von Fr. 30 000 gesenkt und der Kinderabzug auf Fr. 5100 erhöht werden (inkl. des Abzugs für auswärtige Ausbildung). Eine weitere Entlastung ergibt sich für sämtliche natürliche Personen aus dem gesetzlich vorgesehenen Ausgleich der kalten Progression. In einem zweiten Schritt sollen per 1.1.2010 die Kinderabzüge nochmals erhöht und zusätzlich die maximalen Steuersätze gesenkt werden.

Weiter schlägt der Regierungsrat auf den 1.1.2008 eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmer und Unternehmung vor. Konkret ist geplant, für Dividenden und den Wert der Beteiligung unter bestimmten Voraussetzungen einen reduzierten Einkommens- und Vermögenssteuertarif einzuführen (sog. Teilbesteuerungsverfahren). Zur Förderung der Standortattraktivität sollen zudem der Vermögenssteuertarif der natürlichen Personen gesenkt und die bisherige Höchstbelastungsvorschrift aufgehoben werden.

Auch sind eine steuerliche Erleichterung der Unternehmensnachfolge (Anpassung des Erbschafts- und Schen-

kungssteuergesetzes) sowie eine Senkung des Quellensteuertarifs für Künstler, Sportler und Referenten geplant. Und schliesslich sollen die Vorgaben des Bundesrechts (z. B. Revision des Stiftungsrechts, Bundesgesetz gegen die Schwarzarbeit) umgesetzt werden.

Die 1. Lesung im Grossen Rat ist für den Januar 2007 geplant.

## 2.7 Glarus

Die Landsgemeinde hat am 7.5.2006 den Anträgen von Regierung und Landrat zur Revision des Steuergesetzes<sup>16</sup> unverändert zugestimmt. Die Änderungen werden somit am 1.1.2007 in Kraft treten.

## 2.8 Graubünden

Die geltende Kantonsverfassung macht ein neues Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG) nötig. Dieses bildet künftig die Grundlage für die Gemeinden und Kirchgemeinden, Steuern zu erheben. Mit dem neuen Gesetz soll das Steuerrecht ausserdem einfacher, übersichtlicher und einheitlicher werden. Die Regierung hat am 16.5.2006 eine entsprechende Botschaft an den Grossen Rat überwiesen. Inhaltlich geht es im Wesentlichen um Folgendes:

- Die Regelungen der kommunalen Einkommens- und Vermögenssteuern sind heute weitgehend identisch mit dem kantonalen Recht. Deshalb sollen sie im GKStG vereinheitlicht werden. Die Gemeinden sollen eine Steuer in Prozenten der einfachen Kantonssteuer erheben. Veranlagungsverfügungen, Einsprache- und Beschwerdeverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sollen gleichzeitig ergehen.
- Für die Grundstückgewinnsteuer gelten grundsätzlich die gleichen Überlegungen. Auch hier soll eine Vereinheitlichung im GKStG erfolgen. Neben der Veranlagung inklusive Rechtsmittelverfahren soll auch das Inkasso in den Händen des Kantons liegen.
- Da die Handänderungssteuer in den 207 Gemeinden sehr unterschiedlich geregelt ist, führt dies heute immer wieder zu Schwierigkeiten in der Veranlagungspraxis. Das GKStG enthält deshalb nun eine abschliessende Regelung. Die Gemeinde soll neu nur noch die Höhe der Handänderungssteuer (max. 2 %) festlegen können. Die Handänderungssteuer wird auch in Zukunft von den Gemeinden veranlagt und bezogen.
- Bei der Liegenschaftensteuer kennen heute die allermeisten Gemeinden praktisch wörtlich identische

15 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.5, FStR 2006, 162.

16 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.6, FStR 2006, 162.

Bestimmungen. Deshalb soll sie im GKStG abschliessend geregelt werden. Für den Bezug soll weiterhin die Gemeinde zuständig sein. Der Maximalsatz der Liegenschaftensteuer soll neu auf 2 ‰ erhöht werden, wobei die Gemeinden zu entscheiden haben, welcher Steuersatz ins Gemeindesteuergesetz aufgenommen werden soll.

- Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer sollen die Gemeinden weiterhin selbständig gesetzgeberisch tätig werden und die Steuer selbständig veranlagern und beziehen können. Allerdings können die Gemeinden nur mehr eine Seitenerbschaftssteuer erheben; Ehegatten, eingetragene Partnerinnen und Partner sowie direkte Nachkommen sind zwingend von der Steuer zu befreien.
- Bei der Kurtaxe und Tourismusförderungsabgabe sollen die Gemeinden weiterhin in der Gesetzgebung autonom bleiben. Eine Delegation von Veranlagung und Bezug an den Tourismusverein soll auch in Zukunft möglich bleiben.

Der Grosse Rat wird das neue Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern in der August-Session 2006 beraten.

## 2.9 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, Bekämpfung 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.

Der Grosse Rat hat im Juni 2006 die Steuergesetzrevision in 1. Lesung gutgeheissen. Die 2. Lesung ist für den September 2006 vorgesehen.

## 2.10 Neuenburg

Gestützt auf die Bundesgerichtsentscheide betr. der Besteuerung der Einelternfamilien hat der Regierungsrat am 15.3.2006 angeordnet, dass Art. 11 Abs. 1 StHG vorläufig direkt anwendbar ist. Somit werden ledige, verwitwete, getrennt lebende oder geschiedene Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, künftig steuerlich gleich behandelt wie verheiratete Personen, die im gleichen Haushalt leben. Diese Anordnung ist vorläufig begrenzt auf die Steuerperioden 2005 und 2006.

## 2.11 Nidwalden

Das Stimmvolk hat am 21.5.2006 die Teilrevision des Steuergesetzes<sup>17</sup> gutgeheissen. Die Änderungen gelten ab 1.1.2007.

17 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.9, FStR 2006, 163.

## 2.12 Schaffhausen

Der Kanton Schaffhausen beabsichtigt eine Neuorganisation des Steuerwesens. Die Aufgaben im Steuerwesen sind bisher zwischen Kanton und Gemeinden aufgeteilt und sollen nun innerhalb einer Frist von drei Jahren vollständig dem Kanton übertragen werden. Der Regierungsrat hat am 16.5.2006 eine entsprechende Vorlage zuhanden des Kantonsrates verabschiedet.

## 2.13 Solothurn

Der Kanton Solothurn plant eine Teilrevision des Steuergesetzes. Der Regierungsrat hat das Finanzdepartement beauftragt, ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen. Die wichtigsten geplanten Änderungen sind:

- Senkung des maximalen Steuersatzes bei der Einkommenssteuer von 11 % auf 10 %;
- Erhöhung der Nullstufe beim Einkommenssteuertarif auf Fr. 10 000 für Alleinstehende und auf Fr. 19 000 für Verheiratete. Dies führt dazu, dass rund 20 000 der 148 000 Steuerpflichtigen keine Einkommenssteuer entrichten müssen;
- Erhöhung des Versicherungsprämienabzuges um Fr. 500 pro Person auf neu Fr. 2000 für Alleinstehende und Fr. 4000 für Verheiratete;
- Ersatz des bisherigen Doppeltarifs bei der Einkommenssteuer durch einen Einheitstarif mit Teilsplitting für Verheiratete (Divisor 1,9);
- Einführung eines proportionalen Satzes von vorerst 1,5 ‰ bei der Vermögenssteuer, womit grosse Vermögen deutlich entlastet werden. In einem zweiten Schritt soll eine weitere Senkung auf 1,0 ‰ vorgenommen werden, sofern sich der Kanton bis dann nicht neu verschuldet hat;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Dividenden (Einführung des Halbsatzverfahrens bei Beteiligungen von mind. 10 %);
- Senkung der Kapitalsteuer von juristischen Personen von 1,2 ‰ auf 0,8 ‰;
- Reduktion der Gewinnsteuer der 2. Stufe (d. h. für den Gewinn, der Fr. 100 000 übersteigt) von bisher 9 % auf 8,5 % im Jahr 2010 und schliesslich auf 8 % im Jahr 2012.

Die Hauptvorlage soll im Jahr 2008 in Kraft treten. Die Vernehmlassung dauert bis zum 10.11.2006.

## 2.14 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 Kapitaleistungen;
- Überführung der tariflichen Gleichstellung von Ein- eltern- und Zweielternfamilien in die ordentliche Gesetzgebung (eingeführt durch die Regierung aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 26.10.2005<sup>18</sup> 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 Gewinnsteuersatzes von 4,5 % bei den juristischen Personen;
- Reduktion der Kapitalsteuer für Holding- und Domicilgesellschaften 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 auf den 1.1.2007 in Kraft zu setzen. Die Volksabstimmung findet am 24.9.2006 statt.

## 2.15 Tessin

Am 19.6.2006 hat der Kantonsrat eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Hauptzweck dieser Revision ist die Anpassung des kantonalen Rechts an die Vorgaben des Bundesrechts in folgenden Bereichen:

- Behindertengleichstellungsgesetz: Ab Steuerperiode 2005 können Personen mit Behinderungen die dadurch bedingten Mehrkosten vollumfänglich von ihren steuerbaren Einkünften abziehen. Der Abzug der übrigen Krankheits- und Unfallkosten bleibt weiterhin möglich im Umfang der Kosten, welche einen

<sup>18</sup> BGE 131 II 697.

Selbstbehalt von 5 % des Reineinkommens übersteigen.

- Stiftungsrecht: Abzugsfähig sind mit Wirkung ab Steuerperiode 2006 neben Geldspenden auch Zuwendungen von anderen Vermögenswerten (Sachspenden) sowie Zuwendungen an öffentliche Gemeinwesen (Bund, Kanton, Gemeinden, Kirchgemeinden, andere Gebietskörperschaften des Kantons und deren Anstalten). Die Höhe der maximalen Abzüge beträgt 10 % des Reineinkommens bzw. Reingewinnes.
- Haftung der Erben für Steuerbussen: Die Haftung der Erben für Bussen wegen Steuerhinterziehungen, die gegenüber dem Erblasser rechtskräftig festgesetzt waren, wurde aufgehoben.

Bei dieser Gelegenheit wurden auch verschiedene kleine Änderungen vorgenommen (anwendbarer Satz für die Besteuerung der Kapitalleistungen aus Vorsorge, Anpassung der Bezugsprovision bei der Quellensteuer und weitere kleinere Anpassungen des Quellensteuerrechtes).

In Vorbereitung ist die Anpassung aller kantonalen Gesetze (und des StG) an das Partnerschaftsgesetz. Die Botschaft des Regierungsrates wird voraussichtlich im Verlauf des Monats Juli 2006 verabschiedet.

## 2.16 Uri

Die vom Regierungsrat am 10.2.2006 verabschiedete Steuerstrategie<sup>19</sup> sieht 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. 6100;
- Erhöhung des Fremdbetreuungsabzugs von max. Fr. 2000 auf max. Fr. 7000;
- Erhöhung des Unterstützungsabzugs von Fr. 2000 auf Fr. 3000;
- Milderung der Steuerlast bei Kapitalleistungen aus Vorsorge durch die Einführung eines separaten Ta-

rifs mit einer maximalen Steuerlast von 5 % (Verheiratete) bzw. 6 % (Alleinstehende);

- lineare Reduktion der Vermögenssteuer um 20 %;
- verschiedene Anpassungen an das StHG.

## 2.17 Zug

Der Kantonsrat hat am 30.3.2006 die Revision des Steuergesetzes<sup>20</sup> in 2. Lesung verabschiedet. Dagegen wurde das Referendum ergriffen. Die Volksabstimmung wird am 26.11.2006 stattfinden.

## 2.18 Zürich

Am 3.7.2006 hat der Kantonsrat mit 84 zu 81 Stimmen die Überweisung einer Motion abgelehnt, die von Seiten der SVP eingereicht worden war und Gesetzesanpassungen verlangt hatte, die den Kanton Zürich für Unternehmen und Private zum steuerlich attraktivsten Kanton der Schweiz machen sollten. Der Regierungsrat lehnte die Forderung als unrealistisch ab, weil bei solchen Steuerensenkungen dem Kanton Zürich Einnahmen in Milliardenhöhe verloren gingen.

Ebenfalls am 3.7.2006 hat der Kantonsrat ein SP-Postulat abgelehnt, das Kunstschaffende steuerlich hätte besserstellen sollen.

Weiterhin sind zahlreiche politische Vorstösse hängig, u. a.:

- Zwei parlamentarische Initiativen zur Ehegattenbesteuerung und eine parlamentarische Initiative, die sich mit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung befasst.
- Eine kantonale Volksinitiative unter dem Titel «Schluss mit weiteren KMU-Schikanen! Kantonale Volksinitiative zur Vereinfachung der Lohndeklaration»; diese Initiative wurde durch den neuen Lohnausweis ausgelöst und verlangt die Einreichung einer Standesinitiative. Sie umfasst in der Form der allgemeinen Anregung folgende Teilbegehren:
  - Die Bundesgesetzgebung über die direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden sowie über die Sozialversicherungen soll geändert werden. Damit soll erreicht werden, dass Arbeitgebern durch Bescheinigungs- und Abrechnungspflichten kein erheblicher Aufwand entsteht, dass «geringfügige» Gehaltsnebenleistungen von Steuern und Sozialversicherungsabgaben sowie von Bescheinigungs- und Abrechnungspflichten befreit werden, dass für «nicht geringfügige» Gehaltsnebenleistungen eine Pau-

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.12, FStR 2006, 163 f.

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.17, FStR 2005, 312, und 2006/2, Abschn. 2.13, FStR 2006, 164.



schalierung möglich ist und dass der für Steuern und Sozialversicherungsabgaben massgebliche Lohn nach einheitlichen Regeln festgelegt wird.

- Die Ausführungsbestimmungen sollen in einer Verordnung des Bundesrates festgelegt und der Bundesversammlung zur Genehmigung vorgelegt werden.
- Schliesslich soll die Einführung des neuen Lohnausweises so lange aufgeschoben werden, bis die Änderungen der Bundesgesetzgebung in Kraft gesetzt werden.

Derzeit läuft die Frist zur Einreichung der Stellungnahme des Regierungsrates.

- Eine weitere Volksinitiative, für die derzeit noch Unterschriften gesammelt werden, verlangt, dass im Kanton Zürich die Pauschalbesteuerung abgeschafft werde; ein gleiches Begehren, das der Gemeinderat (Gemeindeparlament) der Stadt Zürich in Form einer Behördeninitiative gestellt hatte, wurde vom Kantonsrat mit 67 Stimmen vorläufig unterstützt und dem Regierungsrat zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen.

Weiter sind folgende Anpassungen des kantonalen Steuergesetzes einzuleiten:

- Anpassung an das Schwarzarbeitsgesetz des Bundes (erleichterte Abrechnung der Steuern und Sozialversicherungsabgaben durch den Arbeitgeber);
- Anpassung an die neue Kantonsverfassung und die Justizreform des Bundes (Bundesgerichtsgesetz und Bundesverwaltungsgerichtsgesetz); schwergewichtig geht es dabei um die künftige Stellung der Steuerrekurskommissionen und die Frage der Ausdehnung der Steuerjustiz auf Steuererlass und Steuerbezug.

### 3 Doppelbesteuerungsabkommen

#### Algerien

Am 3.6.2006 wurde das mit Algerien ausgehandelte Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet. Es wird demnächst den eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet.

#### Armenien

Am 12.6.2006 wurde das mit Armenien ausgehandelte Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Ver-

mögen unterzeichnet. Es wird demnächst den eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet.

#### Australien

Mit dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls zum Abkommen zwischen Australien und den USA ist Australien aufgrund der Meistbegünstigungsklausel in Ziff. 4 des Protokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen von 1980 verpflichtet, mit der Schweiz Verhandlungen über eine Gleichbehandlung in Bezug auf die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aufzunehmen. Eine offizielle Stellungnahme Australiens zu den schweizerischen Bemühungen für eine baldige Verhandlungsaufnahme ist bis heute nicht eingegangen. Technische Gespräche haben am 27.6.2006 stattgefunden und gezeigt, dass die unterschiedliche Amtshilfepolitik Australiens und der Schweiz das Haupthindernis darstellt.

#### Estland

Mit Schreiben vom 12.5.2006 hat das estnische Finanzministerium der Schweiz mitgeteilt, dass auf Grund der Meistbegünstigungsklausel Zinsen, die ein Unternehmen für ein ihm gewährtes Bankdarlehen zahlt, rückwirkend ab dem 1.1.2005 ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers besteuert werden können.

#### Ghana

Im Mai 2006 fand mit Ghana eine erste Verhandlungsrunde über den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Einkommenssteuern statt. Es sind weitere Verhandlungsrunden vorgesehen.

#### Italien

Mit Italien wurde im Mai 2006 eine Liste von Beispielen ausgearbeitet, die nach Art. 10 des Abkommens zwischen der Schweiz und der EU über die Zinsbesteuerung einen Steuerbetrug darstellen und damit eine Amtshilfe erlauben.

#### Kanada

Im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung haben sich die kanadischen und schweizerischen Steuerbehörden darauf geeinigt, dass kanadische Kollektivanlageverträge mit dem Formular 96 und (neu) 96a in eigenem Namen, aber für Rechnung ihrer in Kanada ansässigen Investoren die Rückerstattung der schweizerischen Quellensteuern fordern dürfen. Die Rückerstattung der schweizerischen Quellensteuern wird nur für diejenigen Anteile gewährt, die von in Kanada ansässigen Investoren gehalten werden (eine analoge Rückerstattung an in

der Schweiz ansässige Investoren gewährleistet das bisherige System des Steuerrückbehalts). Anteilshaber, die nicht in Kanada ansässig sind, haben Anspruch auf Rückerstattung der Quellensteuer, soweit dies ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz vorsieht. Die Verständigungslösung tritt sofort in Kraft.

### **Malta**

Eine erste Verhandlungsrunde mit Malta über den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Einkommenssteuern fand im November 2005 in Bern statt. Die noch offenen Punkte konnten in der Zwischenzeit auf dem Schriftweg bereinigt werden, so dass das Abkommen in absehbarer Zeit paraphiert werden kann.

### **Mauritius**

Aufgrund eines Begehrens der Behörden von Mauritius finden im August 2006 Gespräche über die Notwendigkeit des Abschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Mauritius statt.

### **Niederlande**

Eine weitere Verhandlungsrunde zur Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden findet im Juli 2006 statt.

### **Spanien**

Das mit Spanien ausgehandelte Protokoll zur Revision des bestehenden Einkommens- und Vermögenssteuerabkommens aus dem Jahre 1966 ist am 29.6.2006 unterzeichnet worden. Es wird demnächst den eidg. Räten zur Genehmigung vorgelegt werden.

---

*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:

---

