
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Raoul Stocker

**Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten
Der neue Betriebsstättenbericht der OECD**

Dr. Hans-Joachim Jaeger

**Das neue Kreisschreiben Nr. 13 – Securities-Lending und Repos
Praxistaugliche Regelungen oder gordischer Steuerknoten?**

Urs Kapalle, RA

**Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK)
Gelöste und ungelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds**

Alfred Meier, Fürspr./
Diego Clavadetscher, Fürspr.

**Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbe-
steuerungsverbots
Gesetzgeberischer Handlungsbedarf nach der Inkraftsetzung des Bundesge-
richtsgesetzes am 1.1.2007**

Dr. Felix Rajower

**Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zür-
cherischem Steuergesetz (1. Teil)**

Prof. Dr. Madeleine Simonek

**Peter Brülisauer: Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebs-
stätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz**

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

Gesetzgebungs-Agenda 2007/2

2007/2

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

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

Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas

Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL. M. (Tax)

Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo. P. Baumgartner

Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 396 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. In diesen

Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten.

Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang. Einzelhefte:

CHF 99. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich, Ruedi Rüegg, Zürich

Druck

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

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

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2007/2

Inhalt

	Artikel	
Dr. Raoul Stocker	Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten Der neue Betriebsstättenbericht der OECD	87
	Praxis-Forum	
Dr. Hans-Joachim Jaeger	Das neue Kreisschreiben Nr. 13 – Securities-Lending und Repos Praxistaugliche Regelungen oder gordischer Steuerknoten?	103
Urs Kapalle, RA	Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) Gelöste und ungelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds	122
Alfred Meier, Fürspr./ Diego Clavadetscher, Fürspr.	Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots Gesetzgeberischer Handlungsbedarf nach der Inkraftsetzung des Bundesgerichtsgesetzes am 1.1.2007	135
Dr. Felix Rajower	Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz (1. Teil)	143
	Literatur-Forum	
Prof. Dr. Madeleine Simonek	Peter Brülisauer: Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz	155
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2007/2	161

Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten

Der neue Betriebsstättenbericht der OECD

Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker



Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker, dipl. Steuerexperte, Chef des Verrechnungspreisdienstes der Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung für Internationales (DBA) und Lehrbeauftragter der Universität St.Gallen für Transfer Pricing

Inhalt *

1	Stand der Arbeiten innerhalb der OECD	3	Würdigung
2	Internationale Erfolgsabgrenzung nach dem AOA		Literatur
2.1	Besteuerungsrecht für den Unternehmenserfolg (Bedeutung von Art. 7 Abs. I OECD-MA)		Praxisanweisungen, Berichte und Materialien
2.2	Abgrenzung des Unternehmenserfolgs (Bedeutung von Art. 7 Abs. II bzw. IV OECD-MA)		
2.2.1	Umfang der Selbständigkeitsfiktion		
2.2.2	Internationale Erfolgsabgrenzung nach der direkten Methode: das Zwei-Stufen-Modell		
2.2.2.1	Erste Stufe: Bestimmung der Aktivitäten und Rahmenbedingungen der Betriebsstätte		
2.2.2.1.1	Funktionsanalyse		
2.2.2.1.2	Zuteilung von Aktiven		
2.2.2.1.3	Zuteilung von Risiken		
2.2.2.1.4	Zuteilung von (Eigen-)Kapital		
2.2.2.1.5	Anerkennung von Leistungsbeziehungen innerhalb des Unternehmens		
2.2.2.2	Zweite Stufe: Bestimmung des Betriebsstättenerfolgs		
2.2.2.2.1	Im Allgemeinen		
2.2.2.2.2	Erfolgsabgrenzung bei besonderen Leistungsbeziehungen		
2.3	Abzugsfähigkeit der Kosten (Bedeutung von Art. 7 Abs. III OECD-MA)		
2.4	Wareneinkauf (Bedeutung von Art. 7 Abs. V OECD-MA)		
2.5	Erfolgsabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten		

* Der Verfasser dankt Herrn dipl. Finanzwirt Hartmut Förster, Mitarbeiter des Sekretariats der OECD, für die zahlreichen wertvollen Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1 Stand der Arbeiten innerhalb der OECD

Mit der Publikation des Betriebsstättenberichts (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments) durch den Fiskalausschuss der Organisation für wirtschaftliche Entwicklung und Zusammenarbeit (OECD) am 21.12.2006 hat die seit dem Jahre 1995 andauernde Diskussion zur internationalen Erfolgsabgrenzung¹ von Betriebsstätten² weitgehend ihr Ende gefunden. Der Betriebsstättenbericht, der im November 2006 auf technischer Ebene von der Arbeitsgruppe Nr. 6 verabschiedet wurde, gliedert sich in drei Teile. Teil I befasst sich mit der internationalen Erfolgsabgrenzung von Betriebsstätten im Allgemeinen, Teil II mit derjenigen von Bankbetriebsstätten und Teil III mit jener von Betriebsstätten, die im weltweiten Handel mit Finanzinstrumenten (Global Trading) tätig sind³. Teil IV, der sich mit der internationalen Erfolgsabgrenzung von Versicherungsbetriebsstätten befasst, soll dem Vernehmen nach spätestens im Herbst 2007 von der Arbeitsgruppe Nr. 6 und im Anschluss daran vom Fiskalausschuss der OECD verabschiedet werden. Eine Konsultation zu den Teilen I bis IV unter interessierten Wirtschaftskreisen ist nicht mehr vorgesehen.

Um in Zukunft internationale Doppel- oder Unterbesteuerungen bei der Erfolgsabgrenzung von Betriebsstätten möglichst zu vermeiden, werden die Schlussfolgerungen des Betriebsstättenberichts in einen neuen Art. 7 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) einfließen. Dieser soll die Basis für die Aushandlung neuer bzw. die Revision bestehender Doppelbesteuerungsabkommen bilden. Zur Sicherstellung einer weitgehend analogen Auslegung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen durch die Vertragsstaaten sollen zudem einzelne Erkenntnisse des Betriebsstättenberichts, die nicht im Widerspruch zum geltenden Art. 7 OECD-MA stehen, zu einer Änderung des bestehenden Musterkommentars (OECD-MK) führen. Die Umsetzung der Schlussfolgerungen des Betriebsstättenberichts in das OECD-MA erlaubt den Mitgliedsstaaten der OECD, Bemerkungen und Vorbehalte anzubrin-

gen. Der aktualisierte OECD-MK zum geltenden Art. 7 OECD-MA soll noch im Verlaufe dieses Jahres den interessierten Wirtschaftskreisen zur Stellungnahme unterbreitet werden und in das Update 2008 einfließen. Es ist ausserdem geplant, die Arbeiten zu einem neuen Art. 7 OECD-MA per Ende des Jahres 2008 abzuschliessen.

Der Betriebsstättenbericht stellt einen breiten Konsens innerhalb der OECD-Mitgliedstaaten zur internationalen Erfolgsabgrenzung von Betriebsstätten dar. Er scheint damit geeignet, in der Vergangenheit bestehende Unterschiede der Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten zu eliminieren und eine internationale Doppel- oder Unterbesteuerung zu vermeiden. Der «Authorised OECD Approach» (AOA) bedient sich dazu der Fiktion des selbständigen Unternehmens⁴. Diese unterstellt, dass die Betriebsstätte steuerlich ein selbständiges Unternehmen darstellt⁵. Als Grundlage der internationalen Erfolgsabgrenzung sollen die von der OECD im Jahre 1995 veröffentlichten Grundsätze zur Überprüfung von Verrechnungspreisen zwischen Gesellschaften (Konzerngesellschaften) dienen⁶. Dabei sollen die für Transaktionen zwischen Gesellschaften entwickelten Grundsätze sinngemäss auf «Dealings» (Leistungsbeziehungen) innerhalb eines Unternehmens, d. h. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte angewandt werden. Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens nicht unter den Anwendungsbereich anderer Bestimmungen des OECD-MA (insbesondere der Art. 11 und 12) fallen sollen⁷.

Wie alle Bestimmungen des OECD-MA und der ihm nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen vermögen auch die neuen Empfehlungen des Betriebsstättenberichts sowie Art. 7 des OECD-MA und seine Nachfolger kein Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten zu begründen. Sie dienen lediglich der Begrenzung des bestehenden Besteuerungsrechts der Staaten. Der Betriebsstättenbericht und ein auf diesem basierender Art. 7 OECD-MA bestimmen somit den Umfang, in dem das jeweilige unilaterale Recht Unternehmenserfolge besteuern darf. Geht das unilaterale Recht eines Vertragsstaates in seinem Be-

1 Regelmässig wird in der Literatur ausschliesslich von internationaler Gewinnabgrenzung gesprochen. Der Ausdruck «Erfolgsabgrenzung» ist sowohl für die Gewinn- als auch für die Verlustabgrenzung verwendbar, weshalb in der Folge von internationaler Erfolgsabgrenzung die Rede ist.

2 Die von der OECD empfohlene Vorgehensweise zur internationalen Erfolgsabgrenzung ist sowohl im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte als auch zwischen Betriebsstätten desselben Unternehmens anwendbar. In der Folge wird aus Gründen der Vereinfachung lediglich das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte dargestellt.

3 Zur internationalen Erfolgsabgrenzung im Global Trading s. STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung beim Global Trading mit Finanzinstrumenten.

4 Der in den früher veröffentlichten Entwürfen verwendete Ausdruck «Arbeitshypothese» (Working Hypothesis) stellt in der endgültigen Fassung des Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments den AOA dar.

5 Rechtlich betrachtet stellt eine Betriebsstätte keine selbständige Person dar, sondern bloss Teil einer solchen. Unter einem «Unternehmen» wird nachfolgend analog Art. 3 Abs. I lit. d OECD-MA ein Unternehmen verstanden, das von einer Person (natürliche Person, Gesellschaft und alle anderen Personenvereinigungen) betrieben wird.

6 S. Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen.

7 FÖRSTER, Der OECD-Bericht zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns (Teil I), 1930.

steuerungsumfang über den durch Art. 7 OECD-MA zugewiesenen Umfang hinaus, begrenzt er die Möglichkeit zur Besteuerung. Nimmt andererseits das unilaterale Recht eines Vertragsstaates den ihm zugewiesenen Besteuerungsumfang nicht oder nicht in vollem Umfang wahr, bleibt der Erfolg (in diesem Falle der Gewinn) des Unternehmens insoweit durch diesen Vertragsstaat unbesteuert. Aus diesem Verständnis der Wirkungsweise von Art. 7 OECD-MA folgt, dass er die Ermittlung des Unternehmenserfolgs dem jeweiligen unilateralen Recht der Vertragsstaaten überlässt und nur hinsichtlich der Zuordnung des so ermittelten Erfolgs auf die beteiligten Hoheitsgebiete eine Anordnung treffen will. Dies bedeutet aus schweizerischer Sicht, dass für die Erfolgsabgrenzung sowohl für die ausländische Betriebsstätte eines Steuerinländers als auch für die inländische Betriebsstätte eines Steuerausländers unilaterales schweizerisches Steuerrecht ausschlaggebend ist⁸.

Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen ist es, den AOA näher darzustellen, ihn mit den Regelungen des bestehenden OECD-MA sowie den schweizerischen Ausscheidungsgrundsätzen zu vergleichen und die konkreten Abweichungen darzustellen.

2 Internationale Erfolgsabgrenzung nach dem AOA

2.1 Besteuerungsrecht für den Unternehmenserfolg (Bedeutung von Art. 7 Abs. I OECD-MA)

Art. 7 Abs. I OECD-MA begrenzt das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates auf den Unternehmenserfolg, der der Betriebsstätte zugerechnet werden kann⁹. Was unter dem Erfolg eines Unternehmens zu verstehen ist, wurde in der Vergangenheit kontrovers diskutiert. Das OECD-MA selbst enthält keine ausdrückliche Definition¹⁰. Der Begriff lässt sich auch nicht aus dem Sinnzusammenhang anderer Abkommensvorschriften oder dem Abkommen als solchem interpretieren. Was der Erfolg eines Unternehmens ist, kann nach der herrschenden Lehre deshalb nur nach den unilateralen Vorschriften der Vertragsstaaten ermittelt werden¹¹.

Im Wesentlichen herrschen in den OECD-Mitgliedstaaten zwei Auffassungen vor¹². Nach der Methode der wesentlichen Geschäftsaktivitäten («Relevant Business Activity Approach») dürfen einer Betriebsstätte nur Erfolge aus Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens zugeordnet werden, an denen sie auch tatsächlich beteiligt ist. Der einer Betriebsstätte aus einer relevanten Geschäftstätigkeit zugeordnete Erfolg wird dadurch begrenzt, dass er nicht höher sein kann als der Erfolg, den das Gesamtunternehmen aus der relevanten Geschäftstätigkeit erzielt¹³. Mit anderen Worten kann bei einer weiten Auslegung des Relevant Business Activity Approach einer Betriebsstätte kein Gewinn zugeordnet werden, wenn das Gesamtunternehmen insgesamt einen Verlust erleidet¹⁴. Dies entspricht grundsätzlich der schweizerischen interkantonalen Ausscheidungspraxis, die bisweilen für die Besteuerung von schweizerischen Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland herangezogen wurde¹⁵. Demgegenüber sind nach der Fiktion des selbständigen Unternehmens («Functionally Separate Entity Approach») der Betriebsstätte diejenigen Erfolge zuzurechnen, die sie als selbständiges Unternehmen, das vergleichbare Aktivitäten unter vergleichbaren Rahmenbedingungen ausübt, hätte erzielen können. Eine Begrenzung des im Quellenstaat steuerbaren Erfolgs aufgrund der Situation des Gesamtunternehmens ist bei dieser Methode ausgeschlossen¹⁶. Nach der Selbständigkeitsfiktion kann deshalb einer Betriebsstätte auch dann ein Gewinn zugeordnet werden, wenn das Gesamtunternehmen insgesamt einen Verlust erleidet. Dies entspricht der vorwiegenden schweizerischen Ausscheidungspraxis bei Besteuerung einer inländischen Betriebsstätte eines Steuerausländers¹⁷.

Der AOA sieht vor, dass eine internationale Erfolgsabgrenzung ausschliesslich auf der Fiktion des selbstän-

8 Vgl. KROPPEL, Art. 7 OECD-MA Rn 11 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 626; Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 12.

9 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 3 und 5.

10 KROPPEL, Art. 7 OECD-MA Rn 42; KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 41.3.

11 KROPPEL, Art. 7 OECD-MA Rn 42.

12 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 8 und 60.

13 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 61 ff.; WIDMER/MÜLLER, Gewinnermittlung bei Vertreterbetriebsstätten, 3.

14 Zur engen Auslegung des «Relevant Business Activity Approach» vgl. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 65.

15 KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 82.11 f.; vgl. ferner die Hinweise in LOCHER, Art. 52 DBG Rz 33. Demgegenüber soll nach Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung eine quotenmässige Ausscheidung nur mehr in Ausnahmefällen zulässig sein (vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 DBG Ziff. 6; LOCHER, Art. 52 DBG Rz 35).

16 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 69 ff.; WIDMER/MÜLLER, Gewinnermittlung bei Vertreterbetriebsstätten, 4.

17 KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 72.11 ff.; LOCHER, Art. 52 DBG Rz 43.

digen Unternehmens zu erfolgen hat¹⁸. Einer Betriebsstätte sind demnach diejenigen Erfolge zuzurechnen, die sie als selbständiges Unternehmen erzielt hätte, wenn sie vergleichbare Aktivitäten unter vergleichbaren Rahmenbedingungen ausgeübt hätte¹⁹. Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind nach dem in Art. 9 Abs. I OECD-MA enthaltenen Grundsatz des Fremdvergleichs (*dealing at arm's length*) abzurechnen. Der Betriebsstätte können nur Erfolge zugerechnet werden, die durch ihre Aktivitäten oder Vermögenswerte erzielt werden²⁰. Dabei soll, durch sinngemässe Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, den Besonderheiten von Leistungsbeziehungen gegenüber Transaktionen zwischen Gesellschaften Rechnung getragen werden. Ziel des AOA ist es deshalb nicht, Betriebsstätten und verbundene Gesellschaften vom Ergebnis her gleichzustellen, sondern lediglich, die Erfolgsermittlung den gleichen Grundsätzen folgen zu lassen²¹.

Eine Attraktivkraft der Betriebsstätte für alle im Betriebsstättenstaat stattfindenden Geschäftsvorfälle wird nach wie vor abgelehnt²². Auch gilt der in Art. 7 Abs. I OECD-MA enthaltene Vorbehalt weiterhin, wonach die Erfolge eines Unternehmens nur insoweit im Betriebsstättenstaat besteuert werden dürfen, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können²³.

2.2 Abgrenzung des Unternehmenserfolgs (Bedeutung von Art. 7 Abs. II bzw. IV OECD-MA)

2.2.1 Umfang der Selbständigkeitsfiktion

Nach Art. 7 Abs. II OECD-MA ist einer Betriebsstätte derjenige Erfolg zuzurechnen, den sie hätte erzielen können, wenn sie vergleichbare Aktivitäten unter vergleichbaren Rahmenbedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unterneh-

men, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Damit bestimmt das OECD-MA als zentralen Zurechnungsmaßstab den so genannten Fremdvergleich²⁴. Über den Umfang der Selbständigkeitsfiktion existieren jedoch unterschiedliche Auffassungen²⁵. Die zur Zeit in Art. 7 Abs. II OECD-MA niedergelegte Auffassung führt im Ergebnis nur zu einer eingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (eingeschränkte hypothetische Selbständigkeit). Diese wird damit begründet, dass die Betriebsstätte eben doch kein selbständiges Rechtssubjekt ist²⁶. So können, mit Ausnahme von geld- und kreditwirtschaftlichen Unternehmen (Banken), keine internen Zinsen verrechnet werden. Ebenso werden Lizenzzahlungen innerhalb des Unternehmens nicht akzeptiert. Ähnliches gilt für besondere Vergütungen des Hauptsitzes für die von ihm geleistete Geschäftsführung sowie für andere interne Dienstleistungen. Bei Ersteren kann lediglich ein Unkostenbeitrag und bei Letzteren immerhin der Aufwand belastet werden²⁷. In der Literatur finden sich Stimmen, die auch in der Vergangenheit für eine absolut vollständige Selbständigkeit eingestanden sind. Nach deren Auffassung sind Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte uneingeschränkt wie Transaktionen zwischen Gesellschaften zu betrachten und nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu entschädigen²⁸.

Die schweizerische Praxis zur Erfolgsabgrenzung international tätiger Unternehmen folgt für den Fall von beschränkt Steuerpflichtigen weitgehend den Vorgaben von Art. 7 Abs. II OECD-MA. Eine internationale Erfolgsabgrenzung ist deshalb nach der direkten Methode vorzunehmen²⁹. Die schweizerische Praxis unterscheidet sich unter Umständen vom OECD-MA bei der Weiterverrechnung von Dienstleistungen (Möglichkeit der Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags), der Zulassung eines Abzugs von kalkulatorischen Zinsen und Lizenzge-

18 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 9 und 78.

19 Zivilrechtlich kann ein Erfolg nicht für die Betriebsstätte, sondern nur für das international tätige Unternehmen entstehen. Dennoch muss für steuerliche Zwecke ein Erfolgsanteil für die Betriebsstätte ausgeschieden werden (JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 620). Einer zutreffenden Bemessung der in- und ausländischen Besteuerungsgrundlage soll die steuerliche Fiktion des selbständigen Unternehmens nach dem AOA dienen.

20 KROPPEN, Art. 7 OECD-MA Rn 68.

21 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 14 und 84; FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1778.

22 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 10.

23 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 69 ff.; WIDMER/MÜLLER, Gewinnermittlung bei Vertreterbetriebsstätten, 4.

24 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 11 ff.

25 Vgl. die Hinweise in KROPPEN, Art. 7 OECD-MA Rn 97 ff., und HEMMELRATH, Art. 7 OECD-MA Rn 87.

26 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 17 ff.

27 Vgl. OECD-MK, Art. 7 Ziff. 17 ff.; KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 53.1 ff. Besteht die Haupttätigkeit eines Unternehmens in der Erbringung spezifischer Dienstleistungen und stellen die Kosten dafür einen bedeutenden Teil des Unternehmensaufwandes dar, so können diese um einen Gewinnaufschlag erhöht werden (OECD-MK, Art. 7 Ziff. 17.6).

28 Vgl. die Hinweise in KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 53.51 f., und HEMMELRATH, Art. 7 OECD-MA Rn 87.

29 ATHANAS/WIDMER, Art. 52 DBG Rz 37 ff.; LOCHER, Art. 52 DBG Rz 43. Nach schweizerischem Verständnis entspricht der im internationalen Verhältnis verwendete Begriff der direkten Methode der separaten Gewinnermittlung bzw. objektmäßigen Methode der Erfolgsabgrenzung (vgl. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 324).

bühren sowie der zinslosen Zuteilung von Dotationskapital im Verhältnis der eigenen Mittel des Gesamtunternehmens zur Bilanzsumme³⁰. Für unbeschränkt Steuerpflichtige wurde bis anhin eine Erfolgsabgrenzung nach den Grundsätzen des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts vorgenommen, und zwar quotenmässig aufgrund der Buchhaltung oder von Hilfsfaktoren³¹. Diese Vorgehensweise entspricht Art. 7 Abs. IV OECD-MA (indirekte Methode³²) und steht der Fiktion des selbständigen Unternehmens diametral entgegen. Im Rahmen des Vereinfachungsgesetzes soll die in der Schweiz bestehende Kontroverse über die zu verwendende Erfolgsabgrenzungsmethode zugunsten der direkten Methode entschieden werden³³.

Für die Erfolgsabgrenzung eines international tätigen Unternehmens sieht der AOA eine nahezu vollständige Selbständigkeit vor. Zur Begründung wird von den OECD-Mitgliedstaaten angeführt, dass diese insgesamt einfacher sei, in der Anwendung Vorteile biete und zu Ergebnissen führe, die eher mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu vereinbaren seien³⁴. Diese Vorstellung setzt eine doppelte Fiktion voraus: Es ist einerseits zu unterstellen, dass die Betriebsstätte ein Unternehmen sei (tatsächlich ist sie nur Teil eines Unternehmens; diese Fiktion bringt die Betriebsstätte auf die gleiche Stufe wie z. B. eine Tochtergesellschaft, die zwar selbst Unternehmen ist, aber nicht unbedingt unabhängig); andererseits ist zu unterstellen, dass dieses (fiktive) Unternehmen unabhängig sei³⁵.

Der AOA bezweckt damit eine Auslegung des in Art. 7 Abs. II OECD-MA statuierten Grundsatzes des Fremdvergleichs wie in Art. 9 Abs. I OECD-MA und bedient sich dazu der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze. Der Fremdvergleich ist denn auch soweit als möglich direkt (analog), andernfalls aufgrund dessen, dass Stammhaus und Betriebsstätte juristisch nicht voneinander getrennte Personen sind, indirekt (sinngemäss) auf Leistungsbeziehungen innerhalb des Unternehmens anzuwenden. Der AOA verfolgt nicht das Ziel, eine analoge Erfolgsab-

grenzung wie unter Art. 9 Abs. I OECD-MA zu erreichen, sondern einzig, dass für die Überprüfung der Entschädigung von Leistungsbeziehungen dieselben Kriterien wie für Transaktionen verwendet werden. So wird keine steuerliche Gleichbehandlung von Betriebsstätte und Tochtergesellschaft verlangt, soweit wirtschaftliche Unterschiede vorliegen, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen³⁶. Damit erfährt der Grundsatz des selbständigen Unternehmens im Rahmen der internationalen Erfolgsabgrenzung einige wichtige Einschränkungen:

- Eine Betriebsstätte besitzt kein zivilrechtliches Eigentum an Vermögenswerten (Aktiven)³⁷. Ihr kann jedoch das wirtschaftliche Eigentum (economic ownership)³⁸ an denjenigen Aktiven zugewiesen werden, die sie nutzt (materielle Aktiven) oder für die sie (immaterielle Aktiven) die damit zusammenhängenden wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten (significant people functions) erbringt (assets follow functions)³⁹. Gleiches gilt für Risiken, die demjenigen Unternehmensteil zuzuweisen sind, der die damit zusammenhängenden wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten (aktive Übernahme und Bewirtschaftung) wahrnimmt (risks follow functions)⁴⁰. Für Unternehmen aus der Finanzdienstleistungsbranche sind Finanzaktiven (Bankdarlehen, Finanzinstrumente, Versicherungsverträge) nach Massgabe der «Key Entrepreneurial Risk-taking Functions» (KERT-Funktionen) zuzuteilen⁴¹. Der Verbuchungsort von Aktiven wird nur dann akzeptiert, wenn er diese nutzt bzw. die damit in Zusammenhang stehenden wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten oder KERT-Funktionen wahrnimmt.
- Betriebsstätte und Stammhaus teilen die Kreditwürdigkeit (Rating) des Gesamtunternehmens. Nur ausnahmsweise verfügen sie über eine eigene, vom Gesamtunternehmen unabhängige Kreditwürdigkeit⁴².

30 Vgl. KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 72.23.

31 ATHANAS/WIDMER, Art. 52 DBG Rz 9 ff.; LOCHER, Art. 52 DBG Rz 33. Die Eidg. Steuerverwaltung vertritt die Auffassung, dass grundsätzlich nach der direkten und nur ausnahmsweise nach der indirekten Methode ausgeschieden werden soll (vgl. die Hinweise in Fn 15).

32 Nach schweizerischem Verständnis entspricht der im internationalen Verhältnis verwendete Begriff «indirekte Methode» der Gewinnaufteilung bzw. quotenmässigen Methode (vgl. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 324 und 329).

33 Vgl. Vereinfachungsgesetz-E ESTV, Art. 52.

34 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 9 und 72 ff.

35 Vgl. KROPPEN, Art. 7 OECD-MA Rn 92.

36 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 82 und 84.

37 Zivilrechtlicher Eigentümer ist immer das Gesamtunternehmen selbst.

38 Nach dem AOA können Aktiven unterschiedlichen Unternehmensteilen zu wirtschaftlichem Eigentum zugeteilt werden. Für die internationale Erfolgsabgrenzung bedeutet dies eine steuerliche Gleichbehandlung mit dem zivilrechtlichen Eigentum. Wem Aktiven zu wirtschaftlichem Eigentum zugeteilt werden, dem sind auch die aus diesen resultierenden Vorteile (z. B. der daraus fließende Ertrag oder Gewinn) und Nachteile (z. B. Abschreibungen, Rückstellungen) zuzuteilen (vgl. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 18).

39 Vgl. Abschn. 2.2.2.1.2.

40 Vgl. Abschn. 2.2.2.1.3.

41 Vgl. Abschn. 2.2.2.1.2.

42 Eine Ausnahme besteht dann, wenn aus Gründen der Aufsicht das der Betriebsstätte zugeteilte Kapital als Haftungssubstrat für ihr Fremdkapital dient (Report on the Attribution of Prof-

- Eine Aufteilung von Kapital und Risiko innerhalb eines Unternehmens ist nicht zulässig. Demgegenüber gilt der Grundsatz, dass das Kapital demjenigen Unternehmensteil zuzuordnen ist, der die aus der Geschäftstätigkeit resultierenden Risiken übernimmt (capital follows risk). Daraus folgt, dass das Stammhaus nicht als Garant der Betriebsstätte auftreten kann (und umgekehrt)⁴³.
- Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens werden nur anerkannt, wenn ihnen ein tatsächliches und identifizierbares Ereignis zugrunde liegt. Dieses muss von wirtschaftlicher Bedeutung sein und hinreichend dokumentiert werden (z. B. in der Betriebsstättenbuchhaltung). Gleichzeitig müssen die mit den Aktiven zusammenhängenden Risiken, Verantwortlichkeiten und Vorteile mitübertragen werden⁴⁴.

Der von der OECD vertretenen Anwendung des Grundsatzes des selbständigen Unternehmens entspricht es, den Erfolg auf Basis der direkten Methode zuzurechnen. Für eine Erfolgsaufteilung nach der indirekten Methode besteht somit kein Raum mehr. Dies führt denn auch dazu, dass Art. 7 Abs. IV OECD-MA in einem neuen Art. 7 OECD-MA nicht mehr vorgesehen ist⁴⁵. Alle Versuche und Argumentationen, die indirekte Methode für eine internationale Erfolgsabgrenzung in irgendeiner Form weiter zu erhalten⁴⁶, sind deshalb zum Scheitern verurteilt. Selbstverständlich kann ein ähnliches Ergebnis (auf Spartenbasis) herbeigeführt werden, wenn im Rahmen der direkten Methode eine Erfolgsabgrenzung auf der Grundlage der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (profit split) erfolgt. Die internationale Erfolgsabgrenzung nach der direkten Methode schlägt jedoch nicht auf das unilaterale Steuerrecht eines Vertragsstaates durch. Sieht dieses einzig eine Erfolgsabgrenzung nach der indirekten Methode vor, ist deren Ergebnis insoweit zu akzeptieren, als der AOA nicht eine Begrenzung des Besteuerungsrechts des Vertragsstaates bewirkt.

its to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 134). Vgl. ferner Abschn. 2.2.2.1.4.

43 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 134 f.

44 Vgl. Abschn. 2.2.2.1.5.

45 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 296.

46 Siehe z. B. BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, 722; DERS., Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 374, der die Auffassung vertritt, dass sowohl die proportional-direkte als auch die indirekte Methode der Erfolgsabgrenzung mit der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion vereinbar seien. Dies entspricht nicht der im Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments manifestierten Auffassung der OECD-Mitgliedstaaten.

2.2.2 Internationale Erfolgsabgrenzung nach der direkten Methode: das Zwei-Stufen-Modell

2.2.2.1 Erste Stufe: Bestimmung der Aktivitäten und Rahmenbedingungen der Betriebsstätte

2.2.2.1.1 Funktionsanalyse

Zur Vornahme einer internationalen Erfolgsabgrenzung schlägt der AOA ein zweistufiges Verfahren vor⁴⁷. In einem ersten Schritt ist die Fiktion umzusetzen, dass es sich bei der Betriebsstätte um ein selbständiges Unternehmen handle. Hierzu ist, gemäss den Vorgaben der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze über die Vergleichbarkeit, eine Funktionsanalyse zur Bestimmung der Aktivitäten und Rahmenbedingungen der Betriebsstätte vorzunehmen⁴⁸. In einem zweiten Schritt ist, aufgrund der Erkenntnisse der Funktionsanalyse, der Betriebsstättenerfolg zu bestimmen. Der AOA übernimmt hierzu das Konzept der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, wonach Erfolge mit der Wahrnehmung von Funktionen und der Übernahme von Risiken in Verbindung stehen. Zudem sind Leistungsbeziehungen innerhalb des Unternehmens zwecks Prüfung der Übereinstimmung mit den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen mit Transaktionen zwischen unabhängigen Gesellschaften zu vergleichen⁴⁹.

Im Rahmen der Funktionsanalyse sind die von der Betriebsstätte wahrgenommenen Funktionen, die von ihr übernommenen Risiken und die Rahmenbedingungen, unter denen die Betriebsstätte tätig ist, zu definieren. Der AOA geht dabei von einer Funktionsanalyse aus, welche die rechtliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte berücksichtigt und folgende Ziele beinhaltet⁵⁰:

- Der Betriebsstätte sind die Rechte und Verpflichtungen zuzuteilen, die aus den Leistungsbeziehungen innerhalb des Unternehmens sowie aus den Transaktionen mit anderen Gesellschaften resultieren.
- Es sind die durch die Betriebsstätte wahrgenommenen Funktionen und deren wirtschaftliche Bedeutung zu bestimmen.
- Es ist eine Risikozuteilung nach Massgabe der wahrgenommenen wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten,

47 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 13, 16 ff. und 80 ff.

48 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 16; Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Ziff. 1, 20 ff.

49 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 20, 43, 84, 87 und 218 ff.; s. Abschn. 2.2.2.2.

50 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 88.

welche zur Übernahme und Bewirtschaftung dieser Risiken führen, vorzunehmen.

- Es ist eine Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums von Aktiven nach Massgabe der wahrgenommenen wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten in Bezug auf diese Aktiven vorzunehmen.
- Es sind die im Unternehmen stattfindenden Leistungsbeziehungen zu identifizieren und zu entschädigen.
- Es ist eine Kapitalzuteilung nach Massgabe der wahrgenommenen Funktionen, der übernommenen Risiken, der zugeteilten Aktiven sowie der ausgeführten Leistungsbeziehungen vorzunehmen.

Selbstverständlich führt eine Funktionsanalyse je nach Branche und Gesellschaft zu unterschiedlichen Ergebnissen. Dies auch deshalb, weil je nach Sachverhalt andere Tätigkeiten für die Risiko- und Aktivenzuteilung massgebend sind. Für Finanzaktiven (z. B. Bankdarlehen, Wertschriften, Versicherungs- und Rückversicherungsverträge) sind regelmässig dieselben wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten sowohl für die Risiko- als auch für die Aktivenzuteilung verantwortlich (KERT-Funktionen⁵¹).

Neben der Identifizierung der wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten bzw. KERT-Funktionen eines Unternehmens ist zu bestimmen, welche dieser Aktivitäten von der Betriebsstätte und unter welchen Rahmenbedingungen (z. B. in Form einer Dienstleistung oder unter eigener Verantwortung) wahrgenommen werden⁵². Auch sind jene von der Betriebsstätte wahrgenommenen Funktionen zu identifizieren, die nicht zu einer Risiko- bzw. Aktivenzuteilung führen, aber unter dem zweiten Schritt des AOA fremdvergleichskonform zu entschädigen sind. Damit soll sichergestellt werden, dass eine internationale Erfolgszuteilung alle von der Betriebsstätte ausgeübten Aktivitäten berücksichtigt⁵³.

2.2.2.1.2 Zuteilung von Aktiven

Die Zuteilung von Aktiven ist für die Bestimmung eines fremdvergleichskonformen Erfolgs der Betriebsstätte von entscheidender Bedeutung. Dies gilt sowohl für Aktiven, die unmittelbar Einkommen generieren (Bankdarlehen, Wertschriften, Versicherungsverträge) als auch für

solche, die indirekt zur Einkommenserzielung beitragen (Maschinen, Inventar). Als Grundsatz gilt, dass der einer Betriebsstätte zuzuteilende Erfolg bei Funktionen mit umfangreicher Nutzung von Aktiven höher sein wird als bei Funktionen mit einem geringeren Nutzungsumfang. Dies, weil durch die Zuteilung von Aktiven gleichzeitig auch Risiken mitübertragen werden, die tendenziell durch entsprechendes Kapital und höheres Erfolgspotential kompensiert werden müssen. Ebenso von Bedeutung für die Erfolgsabgrenzung sind die Rahmenbedingungen (Eigentum, Miete, Leasing, Kostenumlage), unter denen die Aktiven genutzt werden⁵⁴.

Nach dem Verständnis von Art. 7 Abs. II OECD-MA ist der Verbuchungsort von Aktiven innerhalb des Unternehmens grundsätzlich zu akzeptieren. Von diesem Grundsatz wird abgewichen, wenn eine ordnungsgemäss geführte, kaufmännische Buchhaltung fehlt oder diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht⁵⁵. Eine Zuteilung von selbst entwickelten, immateriellen Aktiven auf einzelne Unternehmensteile ist jedoch nicht zulässig⁵⁶. Nach schweizerischem interkantonaalem Verständnis entsprechen die Aktiven der Betriebsstätte den Aktiven, welche gemäss getrennten Buchhaltungen den Betriebsstätten zugewiesen werden (direkte Methode). Bei Anwendung der indirekten Methode werden nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts lokalisierte Aktiven (Liegenschaften, Maschinen, Warenlager) demjenigen Unternehmensteil zugewiesen, dem diese dienen. Beteiligungen und Vorschüsse sind dem Stammhaus zuzuteilen. Mobile Konti (Kassabestände, Debitoren) werden entweder nach Lage der Aktiven oder nach freiem Ermessen verteilt oder aber dem Stammhaus zugewiesen⁵⁷.

Nach dem AOA sind Aktiven demjenigen Unternehmensteil zu wirtschaftlichem Eigentum zuzuweisen, der diese nutzt oder die damit in Zusammenhang stehenden wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten wahrnimmt. Die Konsequenzen der Zuteilung von wirtschaftlichem Eigentum hängen dabei wesentlich von der Art der Aktiven und von der Branche ab. So führt beispielsweise die Zuteilung von Maschinen nicht automatisch zu einer gleichen Zuteilung des aus der Produktion fliessenden Erfolgs. Dies im Gegensatz zu Finanzaktiven (Bankdarlehen, Wertschriften, Versicherungsverträge), deren Zuteilung auto-

51 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 19.

52 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 89 und 91. Dabei wird regelmässig auf den Arbeitsort der Personen abzustellen sein, welche die wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten wahrnehmen. Der Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments macht hierzu jedoch keine Aussagen.

53 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 20.

54 FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1780.

55 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 11 ff.

56 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 107 f.; OECD-MK, Art. 7 Ziff. 17.4.

57 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 Rz 17 ff.

matisch auch zu einer gleichen Zuteilung des aus den Aktiven fließenden Ertrags führt⁵⁸.

Der AOA sieht die Möglichkeit der Zuteilung von immateriellen Aktiven (wie z. B. Patenten, Marken, Namen, Urheberrechten) auf einzelne Unternehmensteile nach Massgabe der wahrgenommenen wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten vor. Dies bedingt jedoch, dass demselben Unternehmensteil auch die Kosten für deren Entwicklung zugeordnet werden können. Für die Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums wird, analog den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen, zwischen selbst geschaffenen oder zugekauften immateriellen Marketingwerten (IMG: Marken, Namen) und immateriellen gewerblichen Wirtschaftsgütern (IWG: z. B. Patente, Know-how) unterschieden⁵⁹.

Bei der Zuteilung von selbst geschaffenen IWG ist im Rahmen der Funktionsanalyse zu definieren, welcher Unternehmensteil als so genannter Unternehmer (entrepreneur) handelt und entscheidet, wer die Risiken in Bezug auf die Entwicklung der IWG übernimmt bzw. die Verlustrisiken daraus trägt⁶⁰. Dies erfordert die Identifikation derjenigen wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten, die sich aktiv und in der Regel täglich mit der Frage der Übernahme und Bewirtschaftung der mit der Entwicklung der IWG verbundenen Risiken auseinandersetzen. Dabei wird es sich regelmässig nicht um Tätigkeiten des strategischen, sondern des operativen Managements handeln. Beispielhaft nennt der Betriebsstättenbericht als wirtschaftlich erhebliche Tätigkeiten die Entwicklung von Tests und Prozessen zur Überprüfung der Forschungsergebnisse, zur Überprüfung der Testdaten sowie den Entscheid für die Bereitstellung zusätzlicher Forschungsmittel. Es versteht sich von selbst, dass derjenige Unternehmensteil, welchem die selbst geschaffenen IWG zu wirtschaftlichem Eigentum zugeteilt werden, gleichzeitig das Risiko einer Fehlentwicklung zu tragen und damit über genügend Eigenmittel zu verfügen hat. Der Ort der Nutzung des selbst geschaffenen IWG ist für die Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums ohne Bedeutung. Ebenso resultiert allein aus der Tatsache, dass ein IWG in der Forschungsabteilung eines Unternehmensteils entwickelt worden ist, nicht, dass dieser Teil zwingend auch als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist. Der Vorgang kann sich nach dem Ergebnis

der Funktionsanalyse als Auftragsforschung darstellen⁶¹.

Die Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums von zugekauften IWG folgt weitgehend den Regeln bei der Zuteilung von selbst geschaffenen IWG. Diese sind zunächst nach Massgabe der wahrgenommenen wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten zuzuordnen. Der Betriebsstättenbericht zählt beispielhaft Tätigkeiten auf, die aktiv die Entscheidung zum Kauf des IWG beeinflussen, die Entwicklung des zugekauften IWG vorantreiben sowie die Bewertung und Bewirtschaftung der mit den angeschafften IWG zusammenhängenden Risiken wahrnehmen. Einen Einfluss auf die Zuteilung kann unter bestimmten Umständen auch der Entwicklungsstand des gekauften IWG ausüben⁶².

Ähnliches gilt für die Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums von IMG. Es ist auf die wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten zur Übernahme und Bewirtschaftung der mit den IMG in Zusammenhang stehenden Risiken abzustellen. Der Betriebsstättenbericht nennt beispielhaft Tätigkeiten, die sich mit der Entwicklung und Kontrolle der Markenstrategie, dem Markenschutz und ganz allgemein mit der Erhaltung des Werts der IMG befassen⁶³.

Mit dem AOA beschränkt sich nunmehr die Zuordnung von IMG und IWG nicht mehr auf die Kostenallokation nach Massgabe von Ziff. 17.4 des OECD-MK. Vielmehr ist die Zuordnung eines IMG oder IWG zu einem Unternehmensteil möglich und hat zur Folge, dass bei den nutzenden Unternehmensteilen, denen das IMG oder IWG nicht zugeordnet wird, entsprechende Lizenzgebühren als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind⁶⁴.

Für die Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums von materiellen Aktiven (z. B. Maschinen, Liegenschaften) ist zwischen Finanzaktiven und anderen Aktiven zu unterscheiden. Finanzaktiven werden nach Massgabe der wahrgenommenen KERT-Funktionen zugeteilt⁶⁵. Andere materielle Aktiven sollen nach Massgabe der Nutzung zugeteilt werden, soweit nicht besondere Umstände im

58 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 21 f. und 101 ff.

59 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 109 ff.; Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Ziff. 6.2.

60 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 115.

61 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 116 ff.; FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1783.

62 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 123 und 125 f.

63 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 128.

64 FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1783.

65 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 23.

Einzelfall eine andere Sichtweise rechtfertigen. Unter welchen besonderen Umständen eine Zuteilung nach der allgemeinen Regel des AOA, d. h. nach den wahrgenommenen wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten, erfolgen soll, wird im Betriebsstättenbericht nicht näher präzisiert. Über eine längere Zeitperiode betrachtet müsste jedoch, nach Auffassung des Betriebsstättenberichts, die Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums an Aktiven und das damit zusammenhängende Abschreibungssubstrat zum gleichen Ergebnis führen wie wenn dieses bloss aufgrund einer Lizenz, Miete oder eines Leasings genutzt und demzufolge eine Nutzungsgebühr abgezogen wird⁶⁶.

2.2.2.1.3 Zuteilung von Risiken

Hinsichtlich der Zuteilung von Risiken finden sich im OECD-MA keine Aussagen. Gleiches gilt für die internationale Erfolgsabgrenzung nach unilateralem schweizerischem Steuerrecht.

Zuteilung von Risiken bedeutet nach dem AOA, dass die aus der Realisierung von Risiken fliessenden Gewinne oder Verluste einem der Unternehmensteile zugewiesen werden. Abhängig von der Natur des Geschäfts bestehen die Risiken im Wertverlustrisiko von Aktiven (z. B. Abschreibungen, Rückstellungen), während andere mit bestimmten Aktivitäten in Zusammenhang stehen (z. B. Kreditausfallrisiko)⁶⁷. Nach dem AOA sind Risiken aufgrund der Erkenntnisse der Funktionsanalyse demjenigen Unternehmensteil zuzuordnen, der die wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Annahme und Bewirtschaftung dieser Risiken wahrnimmt. Grundsätzlich sind Risiken deshalb demjenigen Unternehmensteil zuzuordnen, der die mit der Annahme dieser Risiken verbundenen wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten wahrnimmt. Dabei handelt es sich um den Unternehmensteil, der auch die wirtschaftlichen Konsequenzen aus den Risiken zu tragen hat. Zeigt die Funktionsanalyse, dass die übernommenen Risiken später durch andere Unternehmensteile bewirtschaftet werden, kann dies zu einer Leistungsbeziehung in Form eines Risikotransfers führen. Damit verbunden ist die Notwendigkeit, diesen Risikotransfer fremdvergleichskonform zu entschä-

digen. Darüber hinaus kann die Risikobewirtschaftung auch in Form einer fremdvergleichskonform zu entschädigenden Dienstleistung erbracht werden. Welche Tätigkeiten für die Zuteilung von Risiken wirtschaftlich erheblich sind, hängt von der Art und Natur des Risikos ab. Auf jeden Fall handelt es sich regelmässig um operative und nicht strategische Tätigkeiten, die massgeblich und aktiv (täglich) an der Entscheidung zur Übernahme bzw. Bewirtschaftung der Risiken beteiligt sind⁶⁸.

Da Risiken mit genügend Kapital zu unterlegen sind (*capital follows risks*), bezweckt deren Zuteilung eine Zuweisung von Dotationskapital und stellt damit im Endeffekt eine sachgerechte Ermittlung des Zinsaufwandes einer Betriebsstätte sicher. Dies bedingt allerdings eine hinreichend genaue Bewertung der den Unternehmensteilen zugewiesenen Risiken. Hier begnügt sich der Betriebsstättenbericht mit dem Hinweis, dass Risikomessmodelle insbesondere in der Finanzdienstleistungsbranche gängig seien. So können unter Aufsicht stehende Unternehmen zur Bemessung der den Unternehmensteilen zugewiesenen Risiken auf die Vorgaben der Regulierungsbehörden zurückgreifen. Hinsichtlich anderer Wirtschaftszweige räumt der Betriebsstättenbericht ein, dass Risikomessmodelle dort kaum verbreitet und international nicht harmonisiert seien. Wie eine Risikomessung in diesen Fällen erfolgen soll, lässt der Betriebsstättenbericht offen. Damit wird wohl in der Praxis ein nicht unerhebliches Unsicherheitspotential geschaffen⁶⁹.

2.2.2.1.4 Zuteilung von (Eigen-)Kapital

Der OECD-MK spricht zwar das Problem der Zuweisung von Dotationskapital an eine Bankbetriebsstätte an, er weist jedoch gleichzeitig darauf hin, dass die Auffassungen der Mitgliedstaaten in dieser Frage voneinander abweichen und deshalb keine allgemein gültigen Lösungen gefunden werden konnten⁷⁰. Die Festlegung der Kapitalstruktur einer Betriebsstätte wird auch in der Literatur als überaus schwierig beurteilt, weil es im Allgemeinen nicht möglich ist, Aussagen über eine optimale, richtige oder sachgerechte Finanzstruktur zu treffen. So ist es angesichts der rechtlichen Unselbständigkeit einer Betriebsstätte schwierig, dieser eindeutig Finanzmittel zuzuweisen. Mitunter wird argumentiert, dass die Festlegung der Kapitalstruktur einer Betriebsstätte und die Höhe der auf sie entfallenden Zinsaufwendungen nur auf Plausibilitätsüberlegungen beruhen, die im Einzelfall

66 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 104.

67 Der Begriff «Risiko» wird in Part I des Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments nicht näher umschrieben. Es werden in diesem Zusammenhang lediglich Lager- und Kreditrisiken als Beispiele erwähnt (vgl. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 27). Im Banken- und Global Trading-Bereich werden dagegen die möglichen Risiken ausführlich dargestellt (s. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part II, Ziff. 18 ff.; Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part III, Ziff. 91 ff.).

68 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 24 f. und 97 ff.

69 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 29 f. und 142.

70 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 20.

widerlegbar seien⁷¹. Nach der schweizerischen Praxis zur Erfolgsabgrenzung ist unbestritten, dass Betriebsstätten über eine minimale Eigenkapitalausstattung verfügen müssen. Der Betriebsstätte ist deshalb ein Dotationskapital im Verhältnis der eigenen Mittel des Gesamtunternehmens zur Bilanzsumme zuzuweisen⁷². Betreffend Zuteilung von Dotationskapital für Finanzbetriebsstätten (Finance Branches) gelten besondere Regelungen.

Für die Zuteilung von Kapital, insbesondere Eigenkapital⁷³, geht der AOA von zwei Grundsätzen aus: Erstens teilen sämtliche Unternehmensteile die Kreditwürdigkeit des Gesamtunternehmens⁷⁴. Zweitens ist den einzelnen Unternehmensteilen zur Unterlegung der von ihnen wahrgenommenen Funktionen sowie der ihnen zugeteilten Risiken und Aktiven genügend Eigenkapital zuzuweisen. Eine Trennung von Kapital und Risiko auf verschiedene Unternehmensteile ist nicht möglich (capital follows risks). Daraus folgt, dass Leistungsbeziehungen in Form von Kreditbürgschaften innerhalb des Unternehmens grundsätzlich nicht anerkannt werden⁷⁵. Die Zuteilung von Eigenkapital stellt im Ergebnis die Grundlage für die Bestimmung eines angemessenen Zinsabzugs bei der Erfolgsermittlung der Betriebsstätte dar⁷⁶.

Nach dem AOA ist die Finanzierung des Unternehmens, insbesondere das den Unternehmensteilen zuzuordnende Eigenkapital, wie folgt zu bestimmen: In einem ersten Schritt sind die den Unternehmensteilen zugewiesenen Aktiven und Risiken zu bewerten. Hierzu sind für regulierte Unternehmen aufsichtsrechtlich zugelassene Risikomessmodelle zu verwenden. Existieren mangels staatlicher Regulierung keine solchen Risikomessmodelle, kann eine Kapitalzuteilung nach Massgabe der Aktiven dann erfolgen, wenn Risiken keine oder nur eine untergeordnete Bedeutung für die Erfolgserzielung zukommt. Für die Bewertung der Aktiven kann vom Buchwert, Verkehrswert oder vom Kaufpreis ausgegangen werden. Um das Ergebnis nicht zu verfälschen, ist darauf zu achten,

dass für alle Unternehmensteile die gleiche Bewertungsmethode verwendet wird⁷⁷.

In einem zweiten Schritt ist aufgrund der zugeteilten Aktiven und Risiken das Gesamtkapital auf die einzelnen Unternehmensteile zu verteilen und das Eigen-/Fremdkapitalverhältnis zu bestimmen. Für die Kapitalzuteilung beschreibt der Betriebsstättenbericht eine Reihe von fremdvergleichskonformen Methoden. Eine Zuteilung kann mittels Kapitalzuteilungs- (capital allocation approach), wirtschaftlicher Kapitalzuteilungs- (economic capital allocation approach), Mindestkapitalisierungs- (thin capitalisation approach) und Quasi-Mindestkapitalisierungsmethode (quasi thin capitalisation approach; regulatory minimum capital approach) erfolgen. Alle Methoden werden von der OECD als mit dem Grundsatz des Fremdvergleichs vereinbar qualifiziert, mit dem Hinweis, dass die wirtschaftliche Kapitalzuteilungsmethode zumindest zurzeit eher als Ausgangspunkt angesehen und die Quasi-Mindestkapitalisierungsmethode lediglich als safe harbour-Methode zugelassen werden solle⁷⁸.

Die *Kapitalzuteilungsmethode* teilt der Betriebsstätte jenen Anteil am tatsächlich vorhandenen Eigenkapital zu, der ihrem Anteil an den gesamten Aktiven bzw. Risiken des Gesamtunternehmens entspricht. Verfügt die Betriebsstätte über 20 % der Aktiven bzw. Risiken des Gesamtunternehmens, ist ihr Eigenkapital in Höhe von 20 % des Unternehmenseigenkapitals zuzuordnen. Zur Berücksichtigung der Risiken kann für unter Aufsicht stehende Finanzunternehmen vom Verhältnis der risikogewichteten Aktiven der Betriebsstätte zu den risikogewichteten Aktiven des Unternehmens ausgegangen werden. Die risikogewichteten Aktiven können insbesondere sowohl gemäss den Vorgaben von Basel I bzw. II als auch nach internen Risikomessmodellen ermittelt werden (BIZ-Ratio-Ansatz)⁷⁹.

Analog erfolgt die Allokation im Rahmen der *wirtschaftlichen Kapitalzuteilungsmethode*. Im Unterschied zur herkömmlichen Kapitalzuteilungsmethode wird bei dieser nicht auf das nach regulatorischen Gesichtspunkten ermittelte Kapital, sondern auf das nach internen Risikomessmodellen bemessene wirtschaftliche Eigenkapital abgestellt⁸⁰.

71 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 642 ff.

72 KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 72.23.

73 Dabei handelt es sich um Kapital, dessen Finanzierungskosten nach dem unilateralen Steuerrecht des Betriebsstättenstaats nicht vom steuerbaren Erfolg abgezogen werden können (free capital).

74 Eine Ausnahme besteht dann, wenn aus Gründen der Aufsicht das der Betriebsstätte zugeteilte Kapital ausschliesslich als Haftungssubstrat für ihr Fremdkapital dient (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 131).

75 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 31 f., 130 f. und 134 ff.

76 FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1784.

77 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 141 ff.

78 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 33, 35 und 181. Welche der Methoden zur Anwendung gelangen soll, liegt im Ermessen des Betriebsstättenstaats.

79 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 155 ff.

80 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 162.

Nach der *Mindestkapitalisierungsmethode* haben Betriebsstätten über ein branchenübliches Eigenkapital zu verfügen. Ihnen ist nach dieser Methode im gleichen Umfang Eigenkapital zuzuweisen wie rechtlich selbständigen Gesellschaften, die unter vergleichbaren Bedingungen tätig sind⁸¹.

Die Anwendung der *Quasi-Mindestkapitalisierungsmethode* ist lediglich als safe harbour-Methode zulässig. Nach diesem Ansatz entspricht das Eigenkapital der Betriebsstätte dem regulatorischen Minimum rechtlich selbständiger Gesellschaften, die unter vergleichbaren Bedingungen tätig sind. Sie ist deshalb für Unternehmen, die keiner staatlichen Regulierung unterliegen, nicht anwendbar⁸².

Beispiel: Die Finanz-AG mit Sitz in A und Betriebsstätte in B handelt mit europäischen Blue Chip-Aktien (diversifizierte Aktientitel). Ihre Bilanz sieht folgendermassen aus:

Bilanz Finanz-AG

Handelsbuch A	200	Fremdkapital	700
Handelsbuch B	800	Eigenkapital	300 ⁸³
<u>1000</u>		<u>1000</u>	

Alle notwendigen Aktivitäten zur Bewirtschaftung des Handelsbuchs A werden in A, diejenigen zur Bewirtschaftung des Handelsbuchs B in B wahrgenommen. Nach der Kapitalzuteilungsmethode ist das Eigenkapital des Unternehmens wie folgt auf Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen⁸⁴:

Bilanz Stammhaus

Handelsbuch A	200	Fremdkapital	140
	Eigenkapital	60	
<u>200</u>		<u>200</u>	

Bilanz Betriebsstätte

Handelsbuch B	800	Fremdkapital	560
	Eigenkapital	240	
<u>800</u>		<u>800</u>	

Bei der Mindestkapitalisierungsmethode ist der Betriebsstätte in einem ersten Schritt Kapital (Eigen- und Fremdkapital) nach Massgabe ihrer Aktiven zuzuordnen. In einem zweiten Schritt ist das zugeordnete Betriebsstättenkapital im gleichen Verhältnis in Eigen- und Fremdkapital aufzuteilen, wie dies von Dritten unter gleichen

oder vergleichbaren Bedingungen vorgenommen würde. Unter der Annahme, dass Dritte unter vergleichbaren Voraussetzungen ein Fremdkapital-/Eigenkapital-Verhältnis von 80 % zu 20 % aufweisen würden, wäre der Betriebsstätte ein Eigenkapital von 160 zuzuweisen.

Nach der Quasi-Mindestkapitalisierungsmethode ist der Betriebsstätte im vorliegenden Fall ein Mindesteigenkapital in Höhe von 96 (regulatorisches Mindestkapital zur Unterlegung der Risiken aus dem Handelsbuch B) zuzuweisen.

Bei regulierten Finanzunternehmen ist zu berücksichtigen, dass Eigenkapital unter Umständen nicht ausschliesslich aus frei verfügbaren Mitteln besteht. So kann ein Teil der regulatorisch notwendigen Eigenmittel aus Tier-2- oder Tier-3-Kapital, d. h. aus nachrangigen Darlehen bestehen, die aufgrund des höheren Bonitätsrisikos auch eine höhere Verzinsung erfordern. Eine ausschliessliche Zuordnung von hybridem Kapital zu demjenigen Unternehmensteil, der es aufgenommen hat, wird ausdrücklich abgelehnt. Dagegen ist eine Allokation zwischen Stammhaus und Betriebsstätte entweder analog der Aufteilung des übrigen Eigenkapitals vorzunehmen, oder aber diesem ist bei der Ermittlung des maximal zulässigen Zinsaufwands der Betriebsstätte Rechnung zu tragen⁸⁵.

Für die Kapitalzuteilung bei über- oder unterkapitalisierten Unternehmen schlägt der AOA zwei Methoden vor. Entweder wird die Mindestkapitalisierungsmethode verwendet, oder aber es wird für das Unternehmen eine fremdvergleichskonforme Kapitalausstattung definiert, die im Anschluss daran nach Massgabe der Kapitalzuteilungsmethode aufgeteilt wird⁸⁶.

Mangels Einigung auf eine fremdvergleichskonforme Kapitalzuteilungsmethode resultiert aus dem AOA ein erhöhtes Doppel- oder Unterbesteuerungsrisiko. Zur Vermeidung dieses Risikos will sich eine Mehrzahl der OECD-Mitgliedstaaten des Konzepts der symmetrischen Anwendung der Kapitalzuteilung bedienen⁸⁷. Zur Begründung wird auf eine Aussage im Kommentar zu Art. 23 OECD-MA (Ziff. 32.1 - 32.7) hingewiesen und in Anlehnung daran vorgeschlagen, dass das Stammhausland die Einkünfte insoweit freistellen oder Steuern anrechnen soll, als die Erfolgsabgrenzung im Betriebsstättenstaat mit dem AOA bzw. dem Fremdvergleichsgrundsatz über-

81 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 163 ff.

82 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 169 ff.

83 Nach Massgabe der schweizerischen Regulierungsvorschriften hat die Finanz-AG im vorliegenden Sachverhalt aufgrund der Standardmethode ein regulatorisches Mindestkapital in Höhe von 120 auszuweisen (ohne Berücksichtigung des operationellen Risikos aufgrund von Basel II). Das spezifische Marktpreisrisiko beträgt 4 % der Nettoposition (1000), d. h. 40, und das allgemeine Risiko 8 % der Nettoposition, d. h. 80 (REM-EBK, Ziff. 54 ff.). Das Handelsbuch A ist mit mindestens 24 und das Handelsbuch B mit mindestens 96 Eigenkapital zu unterlegen.

84 Annahme: Die ausgewiesenen Buchwerte stellen gleichzeitig die risikogewichteten Werte der Handelsbücher dar.

85 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part II, Ziff. 117 ff.

86 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 175 und 192.

87 Nach dem OECD-MA bedeutet Symmetrie, dass z. B. der Wert einer fiktiven Transaktion oder die Methodik der Erfolgsabgrenzung der Betriebsstätte mit jenen des Stammhauses korrespondieren (vgl. OECD-MK, Art. 7 Ziff. 12.1).

einstimmt. Dies bedeutet, dass grundsätzlich jede unilateral angewandte Kapitalzuteilungsmethode, die einer oder mehreren der zulässigen Methoden des AOA entspricht, dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt. Das soll auch dann gelten, wenn das Stammhausland die Kapitalzuordnung nach seinem Recht nach einer anderen zulässigen Methode vornimmt. Die Grenze der Akzeptanz soll für das Stammhausland dort liegen, wo die vom Betriebsstättenstaat verwendete, grundsätzlich zulässige Methode nach den Regeln des Stammhauslandes nicht zu einem Ergebnis führt, das mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt⁸⁸. Das hier dargestellte Symmetriekonzept hat zwar keinen Eingang in den Betriebsstättenbericht gefunden, wird jedoch in den bestehenden sowie einen neuen Art. 7 OECD-MA aufgenommen⁸⁹.

Im Anschluss an die Zuteilung der Funktionen, Aktiven, Risiken und des Unternehmenskapitals ist über die Höhe der Fremdfinanzierung der Betriebsstätte zu befinden⁹⁰. Im Zentrum des Interesses stehen die zur Finanzierung der Aktivitäten der Betriebsstätte benötigten Mittel. Betriebsstätten können sich entweder unmittelbar selbst oder aber über das Stammhaus mit Fremdkapital eindecken. Diesem Umstand wird bei Aufteilung der Gesamtfinanzierungskosten zwischen Stammhaus und Betriebsstätten nach einem vordefinierten Schlüssel (Kapitalspiegeltheorie, fungibility-Ansatz bzw. indirekte Methode) nicht Rechnung getragen. Mit diesem können auch keine Finanzierungskosten als Ausdruck von Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten berücksichtigt werden. Werden sowohl die Finanzierungsmittel als auch die damit zusammenhängenden Finanzierungskosten nach der direkten Methode auf Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt (tracing-Ansatz), ist eine Berücksichtigung interner Leistungsbeziehungen möglich⁹¹. Vorausgesetzt wird jedoch, dass ein Unternehmensteil als eigenständiges Profit-Center eigentliche Treasury-Funktionen für das Gesamtunternehmen wahrnimmt⁹². Ein Aufschlag auf extern beschafften, zur Verfügung gestellten Finanzmitteln erscheint in die-

sen Fällen als Vergütung für von der Treasury-Einheit erbrachte Leistungen. Die Höhe der Entschädigung hängt freilich vom Ergebnis der Funktionsanalyse ab und reicht von einer reinen Dienstleistungsentschädigung bis hin zu einer Zuteilung des wirtschaftlichen Eigentums der kurzfristigen Aktiven und Passiven sowie des daraus fließenden Ertrages bzw. Aufwandes⁹³.

Der AOA sieht auch Lösungen für Fälle vor, in denen Zinsaufwendungen der Betriebsstätte zu korrigieren sind, weil ihr zuwenig Eigenkapital zugeteilt wurde. Die Anpassungen erfolgen grundsätzlich nach den Regeln des Betriebsstättenstaates. Der nicht abziehbare Anteil der Finanzierungsaufwendungen kann mittels eines Durchschnittszinssatzes oder mittels eines tatsächlichen, direkt zuordenbaren Zinssatzes der Betriebsstätte ermittelt werden. Im Allgemeinen sind alle Methoden zulässig, die zu fremdvergleichskonformen Resultaten führen. Ist der Betriebsstätte zuviel Eigenkapital zugeteilt worden, kann selbstverständlich auch der Stammhausstaat eine Korrektur der Finanzierungsaufwendungen vornehmen⁹⁴.

2.2.2.1.5 Anerkennung von Leistungsbeziehungen innerhalb des Unternehmens

Vor dem Hintergrund, dass Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens rechtlich keine Wirkung entfalten, sind für deren steuerliche Anerkennung höhere Anforderungen als für Transaktionen zwischen Gesellschaften zu stellen. Solche, höhere Anforderungen für die internationale Erfolgsabgrenzung erfüllen nach dem Verständnis von Art. 7 OECD-MA vor allem Leistungsbeziehungen im Zusammenhang mit dem Warenverkehr und der Übertragung von anderen Vermögenswerten (Maschinen, Forderungen, Wertschriften)⁹⁵. Unternehmensintern erbrachte Dienstleistungen können demgegenüber nur ausnahmsweise mit einem Gewinnaufschlag versehen werden⁹⁶. Andere Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens sind für die internationale Erfolgsabgrenzung nicht vorgesehen. Die schweizerische Erfolgsabgrenzungspraxis folgt weitgehend dem Verständnis des OECD-MA. Eine internationale Erfolgsabgrenzung ist jedoch nicht nur bei Übertragung von Waren und anderen Vermögenswerten, sondern auch bei immateriellen Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen oder Finanzierungen möglich. Insbesondere kann dem Stamm-

88 Die oben dargestellte Symmetrie bedeutet nicht, dass der Stammhausstaat eine vom Betriebsstättenstaat vorgenommene Qualifikation von Steuerfakten oder die Auslegung von Vertragsbestimmungen zu übernehmen hat.

89 Vgl. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Preface, Ziff. 12 f.

90 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 184 f. und 189 f.

91 Dies stellt eine Abkehr von der in vielen OECD-Mitgliedstaaten geltenden Praxis dar, intern verrechnete Zinsen nicht zuzulassen. Eine Ausnahme wurde bis heute nur geld- und kreditwirtschaftlichen Unternehmen (z. B. Banken) zugestanden (OECD-MK, Art. 7 Ziff. 19).

92 Zum Begriff der Treasury-Funktionen s. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part II, Ziff. 163.

93 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 194 f.

94 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 189 ff., 197 und 200 f.

95 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 14 ff.

96 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 17.5 ff.

haus auch ein Präzipium für die geleistete Geschäftsführung zugestanden werden⁹⁷.

Nach dem AOA werden nunmehr alle Arten von Leistungsbeziehungen (Übertragung von Aktiven, Erbringung von Dienstleistungen, Miete, Pacht, Nutzung von IMG und IWG) innerhalb eines Unternehmens anerkannt, sofern sie gewisse Voraussetzungen erfüllen, d. h., insbesondere auch zwischen Dritten unter Einbezug eines Gewinnaufschlags vergütet worden wären. Diese fremdvergleichskonforme Vergütung von Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmensteilen stellt somit eine grundlegende Praxisänderung in vielen OECD-Mitgliedstaaten dar. Bis anhin vertraten diese die Auffassung, dass bei internen Leistungen wie Geschäftsführung, Beratung, Werbung lediglich die Kosten auf die Betriebsstätte umgelegt werden dürfen⁹⁸.

Ob Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte steuerlich zu akzeptieren sind, ist aufgrund sinngemässer Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zu entscheiden. Von besonderem Interesse sind in diesem Zusammenhang die Ausführungen zu den Vertragsbedingungen und zur Anerkennung von tatsächlich getätigten Geschäften⁹⁹. So ist für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen ein tatsächliches und identifizierbares Ereignis notwendig. Als Nachweis dazu dienen die Buchhaltung und andere Dokumentationen¹⁰⁰, welche die Leistungsbeziehungen als realen Vorgang identifizieren, der gleichzeitig mit der Verteilung der damit zusammenhängenden Risiken, Verantwortlichkeiten und Vorteilen übereinstimmt. Anhand einer Funktionsanalyse ist zudem zu bestimmen, ob der wirtschaftliche Gehalt der betrachteten Leistungsbeziehungen mit ihrer äusseren Form übereinstimmt und ob die getroffenen Vereinbarungen wirtschaftlich sinnvoll sind. Andernfalls werden Leistungsbeziehungen steuerlich nicht anerkannt. Nicht anerkannt werden grundsätzlich Leistungsbeziehungen, die gegen Prinzipien des AOA wie *capital follows risks* (unternehmensinterne Garantien und Bürgschaften) verstossen¹⁰¹.

2.2.2.2 Zweite Stufe: Bestimmung des Betriebsstättenerfolgs

2.2.2.2.1 Im Allgemeinen

Nachdem die wirtschaftlich erheblichen Funktionen, Risiken und Aktiven mittels Funktionsanalyse identifiziert und zugewiesen wurden, ist der Erfolg der Betriebsstätte zu ermitteln. Dazu sind die zwischen Stammhaus und Betriebsstätte stattfindenden Leistungsbeziehungen zu identifizieren und, sofern diese steuerlich anerkannt werden, fremdvergleichskonform zu entschädigen. Dies bedingt nach dem AOA eine Preisfindung nach Massgabe der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze. Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens sind deshalb mit Transaktionen zwischen unabhängigen Gesellschaften zu vergleichen. Die hierzu erforderliche Vergleichbarkeitsanalyse ist analog (betreffend Eigenschaften der Güter und Dienstleistungen, Funktionen, wirtschaftlichen Umständen und Geschäftsstrategie) oder sinngemäss (betreffend Vertragsbedingungen) vorzunehmen¹⁰². Bedeutenden Unterschieden zwischen Leistungsbeziehungen und Transaktionen ist mittels Anpassungsrechnung bei der Preisbestimmung Rechnung zu tragen. Auch sind Leistungsbeziehungen auf der Grundlage zu entschädigen, dass alle Teile des Unternehmens über die gleiche Kreditwürdigkeit verfügen¹⁰³.

Den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen folgend sind Leistungsbeziehungen in erster Linie mittels geschäftsfallbezogener Standardmethoden und, wenn diese mangels vorhandener Fremddaten oder aufgrund eines hohen Integrationsgrades nicht verwendet werden können, geschäftsfallbezogener Gewinnmethoden zu überprüfen¹⁰⁴. Verhalten sich die Unternehmensteile untereinander wie Teilnehmer eines Kostenumlagevertrages, erfolgt eine blosser Umlage der aus den Leistungsbeziehungen resultierenden Kosten. Ausnahmsweise werden unternehmensintern erbrachte Dienstleistungen, unter den gleichen Voraussetzungen wie in Ziff. 7.33 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, ohne Gewinnkomponente weiterbelastet¹⁰⁵.

2.2.2.2.2 Erfolgsabgrenzung bei besonderen Leistungsbeziehungen

Zu den möglichen Leistungsbeziehungen, die eine fremdvergleichskonforme Entschädigung erfordern, zählen

97 Vgl. KRONAUER/WIDMER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, Ziff. 71.1 ff.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 326 ff.

98 Vgl. dazu die Ausführungen zu Beginn dieses Abschnitts.

99 Vgl. Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Ziff. 1.28 f. und 1.36 ff.

100 Hierzu sind die Ausführungen in Kapitel V der Verrechnungspreisgrundsätze zu befolgen (s. Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Ziff. 5.1 ff.).

101 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 37 ff., 40, 210 ff. und 260 ff.

102 Vgl. Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Ziff. 1.15 ff.

103 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 36, 42 f., 218 und 225.

104 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 44 und 219 ff.

105 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 45 und 226.

Nutzungsänderungen von materiellen und immateriellen Aktiven, interne Kapitalbewegungen und Dienstleistungen sowie Kostenaufteilungsverträge¹⁰⁶.

Nach dem OECD-MA hängt die Erfolgsrealisierung von Waren und anderen Vermögenswerten von der tatsächlichen Überführung ins Ausland ab¹⁰⁷. Der AOA macht hierzu keine ausdrückliche Empfehlung. Eine Nutzungsänderung von materiellen Aktiven ist aber regelmässig mit einer Überführung und damit einer Änderung des wirtschaftlichen Eigentums verbunden, was eine fremdvergleichskonforme Entschädigung im Zeitpunkt der Überführung erfordert. Als Überführungswert wird der Verkehrswert dienen, der gleichzeitig die Abschreibungsbasis im übernehmenden Unternehmensteil darstellt. Zeigt die Funktionsanalyse, dass sich die Unternehmensteile in Bezug auf die Nutzung materieller Aktiven wie Beteiligte eines Kostenumlagevertrages verhalten, resultiert aus der Nutzungsänderung regelmässig keine Leistungsbeziehung im eigentlichen Sinne, sondern eine allenfalls geänderte Kostenzuteilung. Die Ausführungen in Kapitel VIII der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sollen insofern Anwendung finden. Werden materielle Aktiven ausnahmsweise nach Massgabe der wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten zugeteilt, kann aus der Funktionsanalyse die Erkenntnis resultieren, dass die Nutzungsänderung zu miet-, pacht- oder leasingähnlichen Leistungsbeziehungen führt¹⁰⁸.

Resultiert aus der Funktionsanalyse, dass immaterielle Aktiven bestimmten Unternehmensteilen zu wirtschaftlichem Eigentum zugewiesen werden können, sind die Ausführungen in Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze anzuwenden. Unternehmensteile, die immaterielle Aktiven nutzen, haben eine fremdvergleichskonforme Lizenzgebühr zu entrichten¹⁰⁹. Eine Kostenumlage für immaterielle Aktiven ist möglich, wenn sich die Unternehmensteile wie Beteiligte eines Kostenumlagevertrages verhalten. Analog den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen wird zudem auf die Möglichkeit hingewiesen, immaterielle Aktiven nach Massgabe der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu entschädigen¹¹⁰.

Unternehmensinterne Kapitalbewegungen führen nur ausnahmsweise zur Annahme von fremdvergleichskonform zu entschädigenden Leistungsbeziehungen. Nimmt ein Unternehmensteil eigentliche Treasury-Funktionen wahr, sind diese fremdvergleichskonform zu entschädigen¹¹¹.

Von der bisherigen Auffassung zur Verrechnung unternehmensintern erbrachter Dienstleistungen weicht der AOA insofern ab, als er nun generell eine Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes fordert – und zwar sowohl hinsichtlich der Frage, ob zwischen fremden Dritten überhaupt ein solcher Geschäftsvorfall zustande gekommen wäre, als auch hinsichtlich der Höhe der dabei anzusetzenden Vergütung. Abweichendes gilt, wenn sich die Unternehmensteile wie Beteiligte an einem Kostenumlagevertrag verhalten. Letztlich weist auch der AOA auf Ziff. 7.37 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze hin, der ausnahmsweise aus praktischen Erwägungen eine reine Kostenumlage bei gesellschaftsintern erbrachten Dienstleistungen vorsieht. So ist eine reine Kostenumlage notwendig, wenn das Gewinnelement nicht messbar oder aber kein Fremdvergleichspreis ermittelt werden kann¹¹².

2.3 Abzugsfähigkeit der Kosten (Bedeutung von Art. 7 Abs. III OECD-MA)

Art. 7 Abs. III OECD-MA sieht vor, dass von den Erträgen der Betriebsstätte die für diese entstandenen Aufwendungen abzuziehen sind, und zwar ohne Rücksicht darauf, wo sie entstanden sind. Vereinzelt wurde Art. 7 Abs. III OECD-MA deshalb dahingehend interpretiert, dass er den in Art. 7 Abs. II OECD-MA statuierten Fremdvergleichsgrundsatz einschränke und für Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens lediglich eine Kostenverrechnung vorsehe¹¹³. Der AOA stellt nun klar, dass Art. 7 Abs. III OECD-MA lediglich den Betriebsausgabenabzug für die Betriebsstätte auch in den Fällen sicherstellen will, in denen die betreffenden Kosten nicht im Betriebsstättenstaat entstanden sind oder nicht ausschliesslich für die Betriebsstätte angefallen sind. Damit soll auch klargestellt werden, dass Art. 7 Abs. III OECD-MA nicht als Einschränkung des in Art. 7 Abs. II OECD-MA statuierten Fremdvergleichsgrundsatzes aufzufassen ist¹¹⁴.

106 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 46.

107 OECD-MK, Art. 7 Ziff. 15.

108 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 229, 231 f. und 234; FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1782.

109 Ausnahme: so genannte package deals, in welchen die Lizenzgebühr im Wareneinkaufspreis enthalten ist.

110 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 235 f. und 239; FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinner-

mittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1787.

111 Vgl. Abschn. 2.2.2.1.4.

112 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 251 ff.; FÖRSTER/NAUMANN, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, 1787 f.

113 KROPPEL, Art. 7 OECD-MA Rn 206 ff.

114 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 284 ff.

2.4 Wareneinkauf (Bedeutung von Art. 7 Abs. V OECD-MA)

Kein Erfolg resultiert nach Art. 7 Abs. V OECD-MA aufgrund des blossen Wareneinkaufs. Der AOA weicht von dem insoweit ab, als in Zukunft im Rahmen der Funktionsanalyse zu bestimmen sein wird, ob der Wareneinkauf eine fremdvergleichskonform zu entschädigende Aktivität (insbesondere eine Dienstleistung) darstellt. Art. 7 Abs. V OECD-MA wird damit obsolet¹¹⁵.

2.5 Erfolgsabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten

Der Betriebsstättenbericht beschreibt weder, unter welchen Voraussetzungen eine Vertreterbetriebsstätte vorliegt, noch will er die Grenzen zur Annahme einer solchen ändern¹¹⁶. Für den Fall, dass eine Vertreterbetriebsstätte vorliegt, soll die internationale Erfolgsabgrenzung sachgerechterweise nach den gleichen Grundsätzen wie bei anderen Betriebsstätten erfolgen¹¹⁷. Die bisherige Auffassung (single taxpayer approach), wonach die Einnahmen und Ausgaben einer denkbaren Vertreterbetriebsstätte mit den Einnahmen und Ausgaben des Vertreters (natürliche oder juristische Personen) gleichzusetzen sind, wenn die Vergütung als solche dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (Nullsummentheorie), wird vom AOA abgelehnt. Im Gegensatz dazu ist bei Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte eine internationale Erfolgsabgrenzung nach Massgabe des two taxpayer-Ansatzes¹¹⁸ vorzunehmen, unabhängig davon, ob der Vertreter bereits unter Art. 9 OECD-MA fremdvergleichskonform entschädigt wurde. Immerhin sieht der AOA vor, dass die Erfolgszuteilung von der Wahrnehmung wirtschaftlich erheblicher Tätigkeiten abhängt und nicht als Instrument für die Reallokation von Erfolgen missbraucht werden soll. Ebenso soll die Ausübung wirtschaftlich erheblicher Tätigkeiten nur dann zur Annahme einer Betriebsstätte führen, wenn die Voraussetzungen von Art. 5 OECD-MA erfüllt sind (und nicht umgekehrt)¹¹⁹.

3 Würdigung

Es bleibt abzuwarten, ob der AOA seine Zielsetzung, die Vermeidung der internationalen Doppel- und Unterbesteuerung, in Zukunft zu erreichen vermag. Mit dem Konzept, zur internationalen Erfolgsabgrenzung in Fällen von Art. 7 OECD-MA sinngemäss auf die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze abzustellen, wird jedenfalls die Grundlage dazu geschaffen. Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze stellen ein zwar auslegungsbedürftiges, jedoch in der Steuerpraxis mehrfach erprobtes Instrument zur Vermeidung der internationalen Doppel- und Unterbesteuerung dar. Sie sind zudem geeignet, eine verursachergerechte Aufteilung des Gesamterfolgs und -vermögens eines international tätigen Unternehmens auf Stammhaus und Betriebsstätte zu ermöglichen. Es ist jedoch nicht zu übersehen, dass mangels Einigung auf eine fremdvergleichskonforme Kapitalzuteilungsmethode ein erhöhtes Risiko einer Doppel- oder Unterbesteuerung resultiert. Insbesondere hier hätte zusätzliche Rechtssicherheit geschaffen werden können. Dies dann, wenn die Betriebsstättenländer hätten verpflichtet werden können, die vom Unternehmen gewählte, weltweit konsistent verwendete, fremdvergleichskonforme Methode zu akzeptieren. Denn das beschriebene Symmetrie-Konzept scheint die Gefahr einer Doppel- oder Unterbesteuerung nur auf den ersten Blick zu reduzieren, wollen sich doch nicht alle OECD-Mitgliedstaaten einem solchen anschliessen. Zudem bleibt abzuwarten, ob gewisse Staaten (wie beispielsweise Neuseeland, Australien, Südkorea und Japan) ihre Gesetzgebung nicht dahingehend ändern, in Zukunft Quellensteuern auf innerhalb eines Unternehmens verrechneten Zinsen und Lizenzgebühren zu erheben. Der Betriebsstättenbericht hat hierzu klarstellend ausgeführt, dass Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens nicht unter den Anwendungsbereich anderer Bestimmungen des OECD-MA (insbesondere der Art. 11 und 12) fallen. Dies wird bestimmte OECD-Mitgliedstaaten wohl nicht daran hindern, ihr innerstaatliches Recht entsprechend zu ändern. Die Erhebung zusätzlicher Quellensteuern auf unternehmensintern ausgerichteten Zinsen und Lizenzgebühren wäre jedenfalls mit zusätzlichen Schwierigkeiten bei der internationalen Erfolgsabgrenzung von Betriebsstätten verbunden (z. B. Frage der Höhe der Rückerstattung bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens).

115 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 297 ff.

116 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 263.

117 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 263 ff.

118 Nach dem two taxpayer-Ansatz ist die Entschädigung des Agenten nach Massgabe von Art. 9 OECD-MA und diejenige der Vertreterbetriebsstätte (Betriebsstätte der ausländischen [Prinzipal-]Gesellschaft) nach Art. 7 OECD-MA zu beurteilen.

119 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I, Ziff. 49 f. und 263 ff.

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Bundesgesetz 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), Art. 1 - 82, Basel/Genf/München 2000

BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam, ASA 75 (2006/2007), 337 ff.

– Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, ST 2005, 720 ff.

FÖRSTER HARTMUT, Der OECD-Bericht zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns (Teil I), in: Internationale Wirtschaftsbriefe Nr. 3 (14.2.2007), Fach 10, Gruppe 2, 1929 ff.

FÖRSTER HARTMUT/NAUMANN MANFRED, Der neue OECD-Vorschlag zur Änderung der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD-MA im Vergleich zur bisherigen Auffassung, in: Internationale Wirtschaftsbriefe Nr. 18 (22.9.2004), Fach 10, Gruppe 2, 1777 ff.

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

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000

JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 5. A., München 2002

KROPPE HEINZ-KLAUS, in: Helmut Becker/Horst-Dieter Höppner/Siegfried Grotherr/Heinz-Klaus Kroppen (Hrsg.), DBA-Kommentar, Loseblattwerk, Herne/Berlin (Stand Okt. 2005)

LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005

– Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 10, II. Teil, Therwil/Basel 2004

STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung beim Global Trading mit Finanzinstrumenten, Diss. St.Gallen 2006, Bamberg 2006

WIDMER MAX/KRONAUER MARKUS, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 226 ff.

WIDMER STEFAN/MÜLLER PATRICK, Gewinnermittlung bei Vertreterbetriebsstätten, StR 2006, 2 ff.

Praxisanweisungen, Berichte und Materialien

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

OECD-MK, Kommentar zu den Artikeln des Musterabkommens, hrsg. vom Fiskalausschuss der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), OECD-Reihe Steuern, Herne/Berlin (Loseblattwerk)

REM-EBK, RS 97/1 der Eidg. Bankenkommission – Richtlinien zur Eigenmittelunterlegung von Marktrisiken, Art. 121 - 12p BankV (vom 22.10.1997, mit Änderungen vom 1.10.1999)

Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Parts I (General Remarks), II (Banks) and III (Global Trading), OECD, Paris 2006 (www.oecd.org/dataoecd/55/14/37861293.pdf)

Vereinfachungsgesetz-E ESTV, Entwurf der Eidg. Steuerverwaltung zu einem Bundesgesetz über Vereinfachungen im Bereich der zeitlichen Bemessung, der Steuerauscheidungen, des Steuererlasses und der Gewinne aus Spielen (vom April 2006, nicht veröffentlicht)

Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, OECD, deutsche Übersetzung, 2. A., Köln 2000

Das neue Kreisschreiben Nr. 13 – Securities-Lending und Repos

Praxistaugliche Regelungen oder gordischer Steuerknoten?

Dr. Hans-Joachim Jaeger



*Hans-Joachim Jaeger, dipl. Steuerexperte, Dr. oec. HSG, Lehrbeauftragter an der Universität St.Gallen, Partner, Ernst & Young AG, Zürich
hans-joachim.jaeger@ch.ey.com*

Inhalt

1	Das neue Kreisschreiben Nr. 13 und seine Entstehungsgeschichte	5	Anwendung der Regelungen bei Securities-Lending mit ausländischen Wertschriften
2	Die Funktionsweise des Grundgeschäftes	5.1	Long Borrowing mit ausländischen Wertschriften
2.1	Securities-Lending	5.1.1	Freie Verhandelbarkeit und Bescheinigungspflicht
2.1.1	Motive für ein Lending-Geschäft	5.1.2	Missbrauchsbestimmungen
2.1.2	Securities-Lending zwischen Zins- oder Dividendenfähigkeiten	5.1.2.1	Missbrauchsbestimmungen beim Long Borrowing
2.1.3	Securities-Lending über eine Zins- oder Dividendenfähigkeit hinaus	5.1.2.2	Missbrauchsbestimmungen bei Reihengeschäften und bei Weiterveräußerung
2.2	Repo-Geschäfte (Repurchase Agreements)	5.1.3	Inländische Affidavit-Fonds und inländischer Borger
2.3	Abgrenzung zu ähnlichen Geschäften	5.2	Weiterveräußerung bei ausländischen Wertschriften
3	Neuerungen im Kreisschreiben Nr. 13	5.3	Zusätzlicher Steuerrückbehalt bei amerikanischen Titeln
3.1	Zielsetzung und Motivation	6	Regelungen im Bereich der Einkommens- und Gewinnsteuer für die Lending-Fees und die Ausgleichszahlungen
3.2	Terminologie	6.1	Behandlung der Lending-Fees
4	Anwendung der Regelungen bei Securities-Lending mit schweizerischen Wertschriften	6.1.1	Lending-Fees im Privatvermögen
4.1	Borger ist im Inland ansässig	6.1.1.1	Empfangene Lending-Fees
4.1.1	Inländischer Borger mit Long Position (Long Borrowing)	6.1.1.2	Gezahlte Lending-Fees
4.1.2	Reihengeschäfte	6.1.2	Lending-Fees im Geschäftsvermögen
4.1.3	Inländischer Borger mit Weiterveräußerung	6.2	Behandlung der Original- und Ausgleichszahlungen
4.2	Borger ist im Ausland ansässig	6.2.1	Zahlungen im Privatvermögen
4.3	Missbrauchsbestimmungen bei inländischen Wertschriften	6.2.1.1	Vereinnahmte Originalzahlungen
4.4	Würdigung der Ausgleichszahlung und der darauf erhobenen Verrechnungssteuer	6.2.1.2	Vereinnahmte Ausgleichszahlungen
		6.2.1.3	Gezahlte Ausgleichszahlungen
		6.2.2	Zahlungen im Geschäftsvermögen
		6.2.2.1	Vereinnahmte Originalzahlungen
		6.2.2.2	Vereinnahmte Ausgleichszahlungen und Beteiligungsabzug
		6.2.2.3	Gezahlte Ausgleichszahlungen

7	Regelungen im Bereich der Umsatzabgabe
8	Verrechnungssteuerliche Behandlung von Collaterals
9	Bescheinigungspflichten und Systemumstellungen
10	Beurteilung und Würdigung
	Literatur
	Berichte
	Rechtsquellen
	Praxisanweisungen

1 Das neue Kreisschreiben Nr. 13 und seine Entstehungsgeschichte

Mit Datum vom 1.9.2006 hat die ESTV ein neues KS Nr. 13 herausgegeben, das den Titel «Securities Lending- und Repo-Geschäft als Gegenstand der Verrechnungssteuer, ausländischer Quellensteuern, der Stempelabgaben und der direkten Bundessteuer» trägt.

Das Kreisschreiben trat per sofort in Kraft; es räumt den betroffenen Personen jedoch eine Karenzfrist bis zum 1.1.2007 ein. Es stellt, wenn man vom Repo-Merkblatt des Jahres 1998 (MB Repo-Geschäft) absieht, die erste schriftliche Regelung des Securities-Lending- und Repo-Geschäftes durch die ESTV dar. Die von 1990 stammenden, im Dialog mit der ESTV erarbeiteten Zirkulare Nr. 6584 und insbesondere Nr. 6586 der Schweiz. Bankiervereinigung richteten sich mit detaillierten Anweisungen an die Mitgliedsbanken der Bankiervereinigung und betrafen die Quellensteuern sowie – am Rande – die Stempelabgaben auf den Wertpapierleihgeschäften. Die direkten Steuern waren nicht Gegenstand der Zirkulare.

In den zwischenzeitlich vergangenen 16 Jahren hat sich das Geschäftsmodell des Securities-Lendings wesentlich erweitert. Standardisierte Verträge – so genannte Master Agreements (wie z. B. das Global Master Securities Lending Agreement der International Securities Lending Association [ISLA]) – bilden die Grundlage des Securities-Lendings und der Repo-Transaktionen und haben damit massgeblich zur internationalen Vereinheitlichung des Geschäftes beigetragen. Des Weiteren werden der Repo- und der Securities-Lending-Markt auch von den Zentralbanken zur Geldmengensteuerung benutzt, und selbst Privatanleger haben heute Zugang zum Markt der Wertpapierleihe und der Repos. Dabei eröffnen Banken und Vermögensverwalter die Möglichkeit, die gehaltenen Wertpapiere in einen so genannten Lending-Pool zu geben, aus dem heraus Wertschriften nach Bedarf an Borger verliehen werden. Die so vereinnahmten Lending-Fees verbessern als zusätzliche Erträge die Portfoliorendite.

Entsprechend wuchsen auch die Kontraktvolumina. Da es sich bei dem Securities-Lending und bei den Repos um over-the-counter-Produkte handelt, die regelmässig nicht börslich gehandelt werden, erscheint eine Schätzung der Volumina schwierig. Als Indikation kann zumindest gesagt werden, dass die täglich gehandelten Kontraktvolumina bei der Federal Reserve Bank of New York zwischen USD 2,5 - 10 Mrd. liegen¹, und die ISLA spricht von einem weltweiten Kontraktvolumen von über «GB£ 1 trillion»² (in europäischer Notation demnach mehr als GBP 1 Billion). Die Schweizerische Nationalbank weist in ihren Bankstatistiken für das Jahr 2005 als «nicht-monetäre Forderungen und Verpflichtungen aus den Wertschriftenleih- und Repogeschäften in der Bilanz» Werte um CHF 22,8 Mrd. auf der Aktivseite und CHF 21,3 Mrd. auf der Passivseite aus³.

Die Geschäftsausweitung und auch die weltweiten Volumina des Securities-Lending- und Repo-Geschäfts haben es angezeigt erscheinen lassen, die bald 17-jährigen Regelungen zu überarbeiten und in einem Kreisschreiben zu konsolidieren.

Das neue KS Nr. 13 ist im Rahmen einer gemischten Arbeitsgruppe der ESTV und der Schweiz. Bankiervereinigung entstanden. Bei genauer Lektüre des Kreisschreibens stellt man zwar fest, dass als Adressat nunmehr nicht nur Banken angesprochen werden, sondern jeglicher Steuerpflichtige, der in einen Securities-Lending- bzw. Repo-Vertrag eintritt. Effektiv werden jedoch die Banken und ihre Kunden bzw. Depotkunden vom Regelungsinhalt des Kreisschreibens am wesentlichsten betroffen sein. Es steht zu erwarten, dass es im Nachgang zum KS Nr. 13 zur Überprüfung der Vertragsgestaltung zwischen Banken und ihren Kunden, zur Änderung von Kundeninformationen sowie zur Änderung der Gestaltung von Steuerauszügen und Ertragsbescheinigungen kommen wird.

Das Kreisschreiben war in seiner jetzigen Form für das Frühjahr 2006 in Aussicht gestellt worden, so dass den Marktteilnehmern – d. h. insbesondere den Banken, die dieses Geschäft auf eigenen Büchern oder aber auch für ihre Depotkunden betreiben – genügend Zeit für die erforderlichen Systemanpassungen geblieben wäre. Durch zahlreiche Umstände hat sich die Veröffentlichung jedoch bis in den September 2006 verzögert, was bei der praktischen Umsetzung, insbesondere im Bereich der Bescheinigungspflichten, für einiges Stirnrunzeln bei den Systemadministratoren gesorgt haben dürfte, zumal

1 S. Securities Lending Transaction Volume.
 2 FAULKNER, An Introduction to Securities Lending (v1, 2004), S. 9.
 3 Die Banken in der Schweiz 2005, Tab. 28a.

Banken im Bereich der Informationstechnologie regelmässig am Geschäftsjahresende keine Systemänderungen mehr vornehmen können («IT freeze»).

2 Die Funktionsweise des Grundgeschäftes

2.1 Securities-Lending

Beim Securities-Lending und -Borrowing (Wertpapierleihe) werden Wertschriften (Dividenden- oder auch Zinstitel) vom Lender (Verleiher) zivilrechtlich für eine bestimmte Zeit auf den Borrower (Borger) übertragen⁴. Diese Übertragung geht mit der Verpflichtung des Borgers einher, bei Ablauf des Securities-Lendings Wertpapiere in gleicher Güte und Anzahl an den Lender zurückzugeben. Aufgrund der Vertretbarkeit der Wertschriften kommt es durch den Vorgang des Securities-Lendings bei der Titelübertragung auf den Borger zu einer zivilrechtlichen Vermischung. Trotzdem gilt beim Securities-Lending aus steuerlicher Sicht die Fiktion, dass es sich um ein Sachdarlehen handelt, womit sich keine Eigentumsübertragung ergibt. Der Lender wird idR vom Borger eine Sicherheit verlangen, die in den meisten Fällen entweder in Geld oder anderen Wertschriften gestellt wird (so genanntes collateral). Diese Sicherheiten werden bei Ablauf des Lending-Geschäftes wieder an den Borger zurückgegeben.

2.1.1 Motive für ein Lending-Geschäft

Seitens des Lenders wird ein Lending-Geschäft, wie weiter oben bereits ausgeführt⁵, regelmässig aus Renditeüberlegungen betrieben. Die Lending-Fee stellt – sofern die Wertpapiere in der Zwischenzeit nicht benötigt werden und entsprechend ein Verkauf nicht ansteht – neben den Dividenden- bzw. Zinszahlungen eine zusätzliche Ertragsquelle dar.

Der Borger kann aus verschiedenen Gründen in eine Lending-Transaktion einsteigen. Er kann sich die Wertschriften leihen, um eine Lieferverzögerung zu überbrücken: Er hat Wertschriften verkauft, die sein Zulieferer noch nicht geliefert hat. Mit den geliehenen Wertschriften kann er seiner eigenen Lieferverpflichtung nachkommen und anschliessend die Lending-Position wieder mit den verspätet gelieferten Wertschriften glattstellen. Dieses Motiv dürfte allerdings in den letzten Jahren wegen der automatisierten und beschleunigten Lieferung und der

Dematerialisierung der Wertpapiere – d. h. kein Handel mehr mit physischen Stücken, sondern nur noch mit Wertrechten – eher in den Hintergrund getreten sein. Häufiger anzutreffen dürften die Motive der Spekulation und der Steuerarbitrage sein. Ein Borger kann, in der Hoffnung oder Erwartung sinkender Kurse, Wertschriften verkaufen, ohne sie bereits physisch zu besitzen. Um seiner Lieferverpflichtung gegenüber seinem Käufer nachkommen zu können, muss er sich die entsprechenden Wertschriften leihen. Bewegt sich der Kurs des Titels anschliessend in die erhoffte Richtung nach unten, kann der Borger sich zum tieferen Preis am Markt eindecken und mit diesen Wertschriften seine Lending-Position glattstellen. Es verbleibt ihm ein entsprechender Kapitalgewinn. Steuerarbitrage dürfte auch ein nicht unwesentliches Motiv für Lending-Transaktionen sein; dabei wird versucht, mittels eines Lendings das Steuergefälle zwischen verschiedenen DBA auszunutzen.

2.1.2 Securities-Lending zwischen Zins- oder Dividendenfälligkeiten

Solange sich der Zeitraum der Wertpapierleihe nicht über eine Zins- oder Dividendenfälligkeit erstreckt, stellen sich die meisten steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit Quellensteuern, Verrechnungssteuer, direkten Steuern und Abkommensberechtigung gar nicht. Die Wertschriften sind nämlich zu diesem Fälligkeitszeitpunkt wieder im Besitz und Eigentum des Lenders.

2.1.3 Securities-Lending über eine Zins- oder Dividendenfälligkeit hinaus

Anders stellt sich die Situation dar, wenn sich ein Lending-Geschäft über eine Ertragsfälligkeit erstreckt: In einem solchen Fall wird der Borger oder eine Drittpartei, an die der Borger die geliehenen Wertschriften bereits weiter veräussert hat, die entsprechenden Zinsen oder Dividenden vereinnahmen. Der Lender wird danach trachten, sich vertraglich durch den Borger so stellen zu lassen, als hätte er die Wertschriften nicht verliehen. Mit anderen Worten wird der Lender verlangen, dass der Borger ihm eine Ersatzzahlung für die entgangenen Zins- oder Dividendenzahlungen ausrichtet. Technisch spricht man hier von einer Ausgleichszahlung (manufactured payment). Das steuerliche Zusammenspiel zwischen der auf einem Schuld- oder Beteiligungsverhältnis beruhenden Originalzahlung einerseits und der vertraglich ausbedungenen Ausgleichszahlung auf der anderen Seite stellt einen wesentlichen Teil des neuen Kreisschreibens dar.

Dementsprechend unterscheidet das Kreisschreiben auch zwischen den Grundtypen des long borrowing, bei dem der Borger die geliehenen Titel nicht weitergibt, und der «Weiterveräussderung», wobei der Borger die ausgelie-

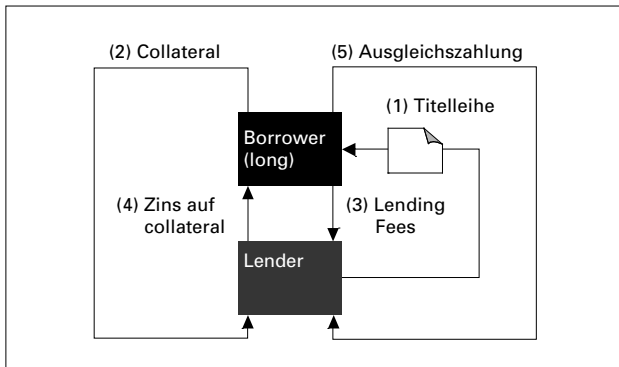
4 Um in der Ausdrucksweise des KS Nr. 13 zu bleiben, werden für den Verleiher das englischsprachige «Lender» und für die Gegenpartei das deutschsprachige «Borger» verwendet.

5 S. Abschn. 1.

nenen Titel an eine Drittpartei weiterveräußert hat und sich zur Glattstellung seiner Lending-Position später wieder am Markt eindecken muss.

Die grundlegenden Sach- und Zahlungsströme bei einem Lending sind in der Abb. 1 dargestellt.

Abb.1: Zahlungs- und Sachströme beim Securities-Lending



2.2 Repo-Geschäfte (Repurchase Agreements)

Repo-Geschäfte (im deutschsprachigen Raum auch Pensionsgeschäfte genannt) stellen zivilrechtlich einen Kauf bzw. Verkauf von Wertschriften dar, verbunden mit der gleichzeitigen Verpflichtung, die gleichen Wertschriften nach einer definierten Zeit wieder an die ursprüngliche Gegenpartei zu verkaufen bzw. von dieser Gegenpartei zurückzukaufen. In der Praxis erfüllen Repo-Geschäfte die Funktion von wertpapierbesicherten Darlehen (der Lender ist hier der so genannte cash taker oder Darlehensnehmer, und der Borger nimmt die Funktion des Darlehensgebers oder des cash provider wahr). Vom wirtschaftlichen Gehalt her ist eine Repo-Transaktion einem Lending-Geschäft gleichzusetzen. Aus diesem Grund gelten die Regelungen des Kreisschreibens auch sinngemäss für Repo-Geschäfte. Im Folgenden gelten daher die Ausführungen sowohl für Lending-Transaktionen als auch für Repo-Geschäfte, sofern nichts anderes erwähnt wird.

2.3 Abgrenzung zu ähnlichen Geschäften

Das Kreisschreiben grenzt bewusst andere Geschäfte ab. Explizit gilt es nur für Securities-Lending- und Repo-Geschäfte, wie sie im Kreisschreiben Nr. 12 zur Umsatzabgabe⁶ aufgeführt sind. Konkret bedeutet dies, dass die Regelungen des KS Nr. 13 nur auf «standardisierte», d. h. unter entsprechenden Standardverträgen abgeschlossene Lending- und Repo-Transaktionen anwendbar sind. Es gibt Transaktionen, die wirtschaftlich denselben Gehalt

haben. Exemplarisch sei hier der total return swap (TRS) angeführt, bei dem z. B. A. eine feste Verzinsung an B. zahlt und B. sämtliche Erträge aus einer Aktie (d. h. sämtliche Dividenden plus den gesamten Kursgewinn oder aber minus einen allfälligen Kursverlust) an A. zahlt, ohne dass eine Forderung sowie eine Aktie übertragen würden. A. wird damit zum wirtschaftlichen Eigentümer der Aktie und trägt auch das entsprechende Risiko eines Kursrückgangs (Pendant zum Lender in einer Lending-Transaktion), und B. wird zum Kreditgeber (Pendant zum Borger, der das collateral an den Lender gibt und dafür Zinsen erhält). Da diese Transaktionen idR zwischen den Parteien individuell ausgehandelt werden (over-the-counter-[OTC-]Geschäfte) und damit nicht standardisiert sind und hier auch keine Wertschriften die Hand wechseln, fallen sie nicht in den Anwendungsbereich des KS Nr. 13. Das bedeutet aber auch, dass auf den Ausgleichszahlungen, die – im Beispiel – B. an A. zahlt, keinerlei Verrechnungssteuern geschuldet sind⁷.

3 Neuerungen im Kreisschreiben Nr. 13

3.1 Zielsetzung und Motivation

Das neue KS Nr. 13 ist im Wesentlichen von zwei Überlegungen geprägt worden: (i) Es soll verhindert werden, dass eine Lending-Transaktion dazu führt, dass Steuervorteile in ungerechtfertigter Weise in Anspruch genommen werden können; (ii) die mehrfache Geltendmachung von Rückforderungsansprüchen (insbesondere die Rückforderung der Verrechnungssteuer) und Steuervorteilen bei den direkten Steuern (hier insbesondere der Beteiligungsabzug) soll verhindert werden. Das Missbrauchspotential, dem das Kreisschreiben einen Riegel zu schieben versucht, ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass vor der Praxisänderung seitens der schweizerischen Banken abrechnungstechnisch nicht unterschieden wurde, ob es sich bei einer Zahlung um eine Originaldividende handelte oder aber um eine Ausgleichszahlung. Ein Depotkunde, der seine Wertschriften in einen Lending-Pool gegeben hatte, konnte lediglich an der Gutschrift einer Lending-Fee erkennen, dass einige seiner Titel tatsächlich ausgeliehen worden waren. Aus den Zins- und Dividendenabrechnungen, die er in der Zwischenzeit erhalten hatte, konnte er darauf nicht schliessen.

6 S. KS Nr. 12 Rz 94 und 95.

7 S. Abschn. 4.1.1.

3.2 Terminologie

Um sich im KS Nr. 13 zurecht zu finden, bedarf es einiger Erklärungen zur Terminologie, die das Kreisschreiben auch gibt. Neben der Unterscheidung zwischen long borrowing und «Weiterveräusserung»⁸ ist bei Reihengeschäften, die sich über eine Mehrzahl von Borgern erstrecken können, noch zu unterscheiden, ob es sich bei den Vertragsparteien um solche handelt, die in eigenem Namen und auf eigene Rechnung handeln («Prinzipal-Struktur») oder die als Stellvertreter («Agenten-Struktur») handeln. Im Bereich der Prinzipal-Strukturen kommen die Vorschriften des Kreisschreibens auf alle einzelnen Transaktionen zwischen den Vertragsparteien zur Anwendung. Hingegen kommen im Falle der Agenten-Struktur bei Offenlegung der effektiven Vertragsparteien (direkte Stellvertretung) die Regelungen nur für die effektiven Borger und Lender zur Anwendung. Können die Parteien den Vermittlerstatus des Agenten nicht erkennen, weil er im eigenen Namen und lediglich auf Rechnung eines Dritten handelt, so kommen wiederum die Regeln der Prinzipal-Struktur zur Anwendung.

4 Anwendung der Regelungen bei Securities-Lending mit schweizerischen Wertschriften

Den Regelungen des Kreisschreibens für die Behandlung von schweizerischen Wertschriften kann man entnehmen, dass die oberste Prämisse der – berechnete – Schutz des Fiskus vor einer doppelten oder mehrfachen Rückforderung der Verrechnungssteuer ist. Die Handlungsmaxime lautet deshalb, dass genau so viel Verrechnungssteuer abzuführen sei, wie potentiell zurückgefordert werden kann. Daher sind folgende Konstellationen zu unterscheiden.

4.1 Borger ist im Inland ansässig

4.1.1 Inländischer Borger mit Long Position (Long Borrowing)

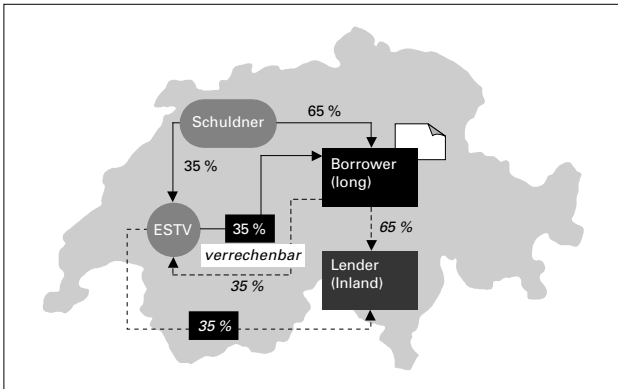
Sofern der Borger im Inland ansässig ist, wird ihm mit dem Kreisschreiben die Verpflichtung auferlegt, auf den Ausgleichszahlungen eine «zweite», künstliche Verrechnungssteuer an die ESTV zu entrichten. Explizit wird nunmehr gefordert, dass sich die Höhe der zweiten Verrechnungssteuer nach der Originaldividende, auf die sich die Ausgleichszahlung bezieht, bemessen muss. Auch wenn also die Ausgleichszahlung zwischen den Parteien so definiert wird, dass sie beispielsweise niedriger ist als

die Originalzahlung, muss die zweite Verrechnungssteuer in Höhe von 35 % des Originalbetrages durch den Borger an die ESTV abgeliefert werden. Diese Regelung wiederholt sich im Folgenden in allen weiteren Beispielen. Sie soll insbesondere die ESTV davor schützen, mehr Verrechnungssteuer zurückzuerstatten, als ihr effektiv abgeliefert wurde. Insofern ist auch ein treaty shopping erschwert, da der Lender genau so gestellt ist, wie wenn er seine Titel nie verliehen hätte. Das Kreisschreiben konkretisiert nunmehr jedoch, dass ein Borger in einem long-Szenario, in dem er die geliehenen Wertschriften nicht weiterveräussert oder weitergibt, die Möglichkeit hat, die auf der Ausgleichszahlung geschuldete zweite Verrechnungssteuer mit dem aus dem Titelbesitz resultierenden Rückerstattungsanspruch auf der Originaldividende zu verrechnen. Notwendige Voraussetzung hierfür ist allerdings gemäss Kreisschreiben die Anerkennung seitens des Borgers, dass er die zweite Verrechnungssteuer auf der Ausgleichszahlung schulde. Dieses Erfordernis richtet sich insbesondere an Borger, die nicht Banken im Sinne des BankG oder des VStG sind, denn diese unterstehen nicht der periodischen Überprüfung durch die ESTV. Wie allerdings diese Anerkennung auszusehen hat, darüber schweigt sich das Kreisschreiben aus. Eine faktische Anerkennung der Ablieferungspflicht bestünde darin, dass der Borger die zweite Verrechnungssteuer tatsächlich abgeliefert; dies liefe jedoch gerade dem Vereinfachungsgedanken der Verrechnungsmöglichkeit zuwider. Die Anerkennung kann sich damit ggf. noch auf eine vertragliche Anerkennung im Lending-Agreement beziehen. Die Abb. 2 zeigt diese Konstellation noch einmal auf⁹.

⁸ S. Abschn. 2.1.3.

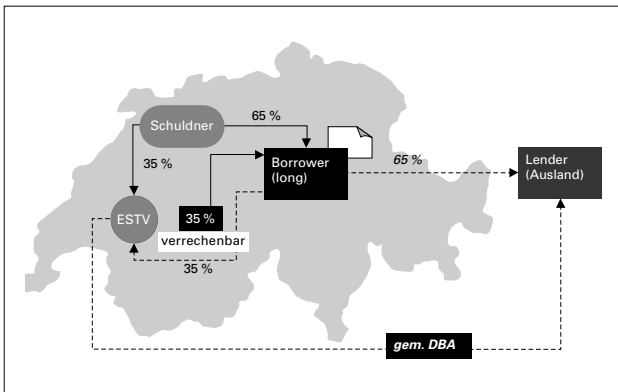
⁹ Zur Veranschaulichung beziehen sich in den folgenden Grafiken die Zahlen in Normalschrift auf die Originalzahlungen (Dividenden bzw. Zinsen), die kursiv geschriebenen Zahlen auf Ausgleichszahlungen (manufactured payments) und die (normal oder kursiv) fett geschriebenen Zahlen auf schwarzem Grund auf Rückerstattungen durch die Steuerbehörden. Des Weiteren beziehen sich durchgezogene Linien auf Originalzahlungen, während gestrichelte Linien Ausgleichszahlungen und die damit zusammenhängenden Zahlungsströme darstellen.

Abb. 2: Inländische Titel: inländischer Borger und long borrowing



Der Lender hat – als Inländer basierend auf dem VStG und als Ausländer ggf. aufgrund einer abkommensrechtlichen Regelung, wie Abb. 3 zeigt – Anspruch auf Rückerstattung.

Abb. 3: Inländische Titel: inländischer Borger und long borrowing mit ausländischem Lender



Die Rückerstattung zugunsten des ausländischen Lenders richtet sich dabei nach den einschlägigen Bestimmungen für die Originalzahlung. Dabei ist auf die Bestimmungen des entsprechenden Abkommens zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Lenders und der Schweiz abzustellen.

In beiden Fällen obliegt es dem Borger trotzdem, die Ausgleichszahlung auch als solche im Sinne des Art. 3 VStV zu bescheinigen. Die Bescheinigung muss folgende Hinweise enthalten:

1. Charakter als Ausgleichszahlung;
2. Originaldividende, auf die sich die Ausgleichszahlung bezieht; sowie
3. effektiv erhobener Betrag der Verrechnungssteuer.

Bevor das Kreisschreiben in Kraft trat, war es dem inländischen Borger theoretisch möglich, sich vom ausländischen Lender (z. B. in einem Nicht-Abkommensland) schweizerische Titel zu leihen, die Dividende und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer als Nutzungsberechtigter zu vereinnahmen und einen Teil der Rücker-

stattung an den Lender weiterzuleiten. Der Lender hätte damit einen Abkommensvorteil erlangt, der ihm bei durchgehender Besitzesdauer verwehrt gewesen wäre, und der Borger hätte einen Ertrag aus dieser Transaktion bezogen. Da nun der Borger die Verpflichtung eingehen muss, auf der Ausgleichszahlung eine Verrechnungssteuer in Höhe von 35 % der Originalzahlung zu entrichten, stellt die Transaktion für ihn ein Nullsummenspiel aus Ablieferung und Rückforderung dar; jede Zahlung an den Lender, die betragsmässig über den 35 % der Originalzahlung liegt, würde in den Büchern des Borgers einen Verlust bedeuten. Dieser Mechanismus lässt es für den Borger wenig attraktiv erscheinen, sich durch einen Lender instrumentalisieren zu lassen, um diesem unbotmässig Abkommensvorteile zu verschaffen.

4.1.2 Reihengeschäfte

Reihengeschäfte zeichnen sich dadurch aus, dass ein Borger die geliehenen Wertschriften an eine andere Person weiter verleiht, d. h., der Borger wird im verbundenen Rechtsgeschäft wiederum zum Lender.

Abb. 4: Inländische Titel: Reihengeschäfte

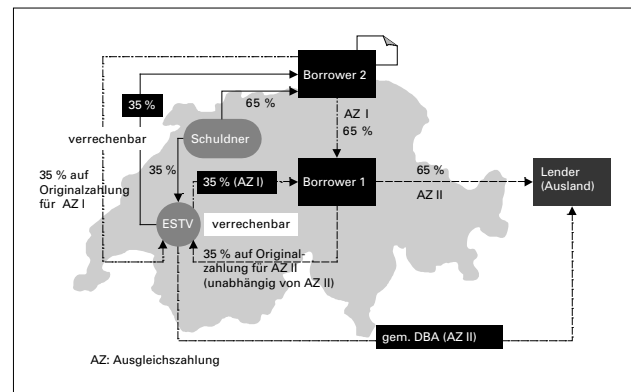


Abb. 4 zeigt ein Reihengeschäft in seiner typischen Ausprägung. Ein inländischer Borger 1 leiht sich Titel von einem in- oder ausländischen Lender (in diesem Falle von einem ausländischen Lender) und verleiht die Titel weiter an einen anderen Borger 2. Da der Borger 1 als Prinzipal handelt, wird er gleichzeitig auch Lender gegenüber dem Borger 2. Der Borger 1 ist nun verpflichtet, 35 % Verrechnungssteuer – berechnet auf dem Betrag der Originaldividende – an die ESTV abzuliefern. Diese zweite Verrechnungssteuer steht im Zusammenhang mit der Ausgleichszahlung II (AZ II) an den Lender. Die Höhe der zu entrichtenden Verrechnungssteuer ist unabhängig von der Höhe der Ausgleichszahlung I (AZ I), die der Borger 1 durch den Borger 2 erhält. Es ist also denkbar, dass der Borger 1 an den Lender eine Ausgleichszahlung leistet, die mehr als 65 % der Originaldividende beträgt, er aber gleichzeitig die Verrechnungssteuer in Höhe von 35 % der Originalzahlung an die ESTV zu entrichten hat. Die Zahlung der Verrechnungssteuer auf der Ausgleichs-

zahlung und die Rückforderung seitens des Borgers 1 sind im Übrigen wieder miteinander verrechenbar, so dass es zu keinem effektiven Zahlungsfluss kommt.

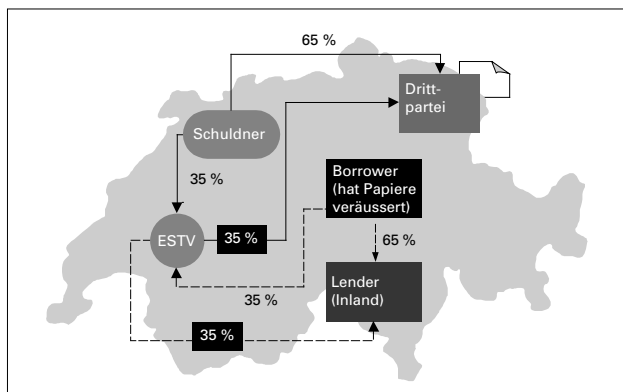
Der Borger 2 wiederum wird genauso behandelt wie der Borger in Abb. 2 (inländischer Borger mit long position), weshalb auf die entsprechenden Ausführungen verwiesen wird¹⁰. Auch hier besteht die Möglichkeit der Verrechnung der zweiten Verrechnungssteuer auf der Ausgleichszahlung mit der Rückforderung der 35 % Verrechnungssteuer auf der Originalzahlung.

Sofern sich der Borger 2 im Ausland befindet, läuft diese Regelung darauf hinaus, dass – wie es in der Praxis bereits unter der alten Regelung der Fall war – der Borger 1 eine Ausgleichszahlung in Höhe der Bruttodividende verlangen muss, um seinen Verpflichtungen nachkommen zu können.

4.1.3 Inländischer Borger mit Weiterveräußerung

Die Abb. 5 zeigt das Vorgehen gemäss Kreisschreiben im Falle einer Weiterveräußerung.

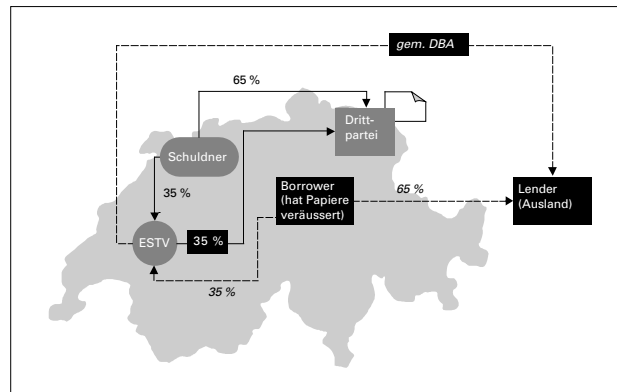
Abb. 5: Inländische Titel: Weiterveräußerung mit inländischem Lender



Naturgemäss fällt nunmehr der Drittpartei, die davon ausgeht, dass sie unbelastete Wertschriften vom Borger erworben hat, das Recht zu, ggf. die Verrechnungssteuer auf der Originaldividende zurückzufordern (entweder unter dem VStG oder unter dem anwendbaren DBA). Der inländische Borger hat wiederum, unter Ausfertigung einer entsprechenden Bescheinigung, eine zweite Verrechnungssteuer an die ESTV abzuliefern. Auch hier berechnet sich die Höhe der zweiten Verrechnungssteuer als 35 % des Bruttobetrages der Originalzahlung. Der Lender hat gleichfalls einen Anspruch auf Rückerstattung der zweiten Verrechnungssteuer, entweder unter dem VStG (bei inländischen Lendern – vgl. Abb. 5) oder

ggf. unter dem Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat des Lenders (bei ausländischen Lendern – vgl. Abb. 6).

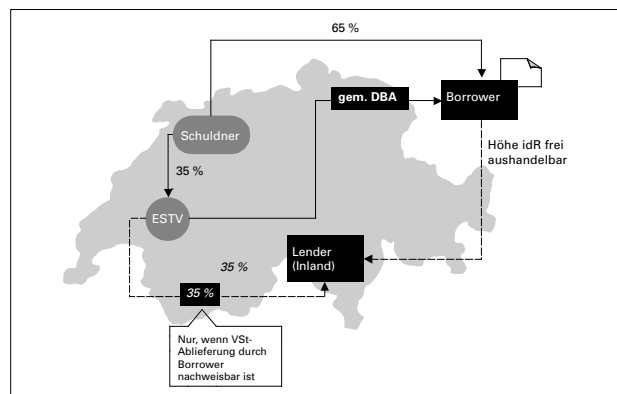
Abb. 6: Inländische Titel: Weiterveräußerung mit ausländischem Lender



4.2 Borger ist im Ausland ansässig

Schliesslich ist der Fall zu betrachten, in dem der Borger der Wertschriften im Ausland ansässig ist (s. Abb. 7). In diesem Fall ergeben sich die weitestgehenden Änderungen im Vergleich zur früheren Praxis. Im Fall des ausländischen Borgers wurde unter der früheren Praxis die inländische Bank des Lenders verpflichtet, den ausländischen Borger – von ihm wurde per se angenommen, er sei eine short position eingegangen – mit dem Bruttobetrag der Originaldividende zu belasten (100 %), an den Lender, d. h. den Kunden der Bank, 65 % zu vergüten und 35 % an die ESTV (mittels Form. 102M) weiterzuleiten. Damit machten die Regelungen der Bankiervereinigung die inländische Bank des Lenders zum Erfüllungsgehilfen der ESTV. Da die ESTV nicht auf den ausländischen Borger zugreifen bzw. ihn dazu verpflichten konnte, eine «zweite» Verrechnungssteuer auf der Ausgleichszahlung abzuliefern, wurde diese Pflicht der inländischen Bank des Lenders überbürdet.

Abb. 7: Inländische Titel: long borrowing mit ausländischem Borger



Im Kreisschreiben ist unter Ziff. 3.2 lediglich die Situation beschrieben, in der ein ausländischer Borger einem

10 S. Abschn. 4.1.1.

ausländischen Lender gegenübersteht¹¹. Dieser ausländische Lender hat jedoch gemäss Kreisschreiben nur dann Anspruch auf Rückerstattung einer allenfalls auf der Abrechnung ausgewiesenen Verrechnungssteuer, wenn er gegenüber der ESTV den genügenden Nachweis erbringen kann, dass der Borger eine solche Verrechnungssteuer an die ESTV abgeliefert hat. Wie ein solcher Nachweis auszusehen hat, erläutert das Kreisschreiben nicht. In der Praxis kann wohl davon ausgegangen werden, dass ein rechtsgenügender Nachweis erbracht ist, wenn nachvollziehbare Überweisungsbelege vorgelegt werden können, aus denen die Überweisung zugunsten der ESTV hervorgeht. Diese Konstellation dürfte sich in der Realität indes kaum ergeben.

Die Situation, bei der ein ausländischer Borger eine Lending-Vereinbarung mit einem inländischen Lender schliesst (Abb. 7), wird durch das Kreisschreiben nicht abgedeckt. Da aber das Kreisschreiben konzeptionell bei allen Transaktionen den Borger in die Pflicht nimmt, müsste erwartet werden, dass es in dieser Konstellation nicht anders ist. Weil aber wiederum der ausländische Borger schweizerischerseits nicht in die Pflicht genommen werden kann, müsste der inländische Lender bei schweizerischen Titeln die Bruttodividende (100 %) als Ausgleichszahlung verlangen, um auf einen Dividendenbetrag zu kommen, den er auch ohne Lending erhalten hätte. Es ist aber auch denkbar, dass es sich bei dem Satz in Ziff. 3.2 des Kreisschreibens um eine redaktionelle Auslassung handelt und dass die Situation gemeint ist, in der dem ausländischen Borger ein in- oder ausländischer Lender gegenübersteht¹². In beiden Fällen würde es Sinn machen, dass ein Lender nur dann eine Verrechnungssteuer rückfordern kann, wenn er der ESTV den rechtsgenügenden Nachweis der Ablieferung durch den ausländischen Borger erbringen kann.

4.3 Missbrauchsbestimmungen bei inländischen Wertschriften

Bei Transaktionen mit ausländischen Wertschriften erklärt das Kreisschreiben explizit, dass der inländische Borger im long borrowing als Nutzungsberechtigter für diese Titel zu gelten habe und die Abkommensvorteile für sich in Anspruch nehmen könne. Gleichzeitig wird aber darauf hingewiesen, dass dies nur unter Beachtung der schweizerischen Missbrauchsbestimmungen geschehen könne¹³. Ziff. 3.2 des Kreisschreibens regelt für den spiegelbildlichen Fall – Borger im Ausland mit long bor-

rowing in inländischen Titeln – , dass der ausländische Borger im Rahmen eines anwendbaren DBA Anspruch auf Rückerstattung der auf der Originalzahlung erhobenen Verrechnungssteuer habe. Es finden sich keine Hinweise auf allfällige Missbrauchsregeln. Diese Aussage verdient Beachtung, denn mit der apodiktischen Zuweisung des Rückerstattungsanspruchs an den ausländischen Borger im long borrowing dürfte dann die Frage der ungerechtfertigten Inanspruchnahme eines schweizerischen DBA auch nicht mehr aufkommen: Zu denken wäre hier an die Situation, in der ein ausländischer Borger in einem Abkommensland der Schweiz Titel von einem Lender in einem Nicht-Abkommensland leiht. Für diese Titel hat er nach Massgabe des Kreisschreibens Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter seinem DBA. Welchen Teil er hiervon dann an den ausländischen Lender als Ausgleichszahlung weitergibt, dürfte unter dem Kreisschreiben nicht mehr von Belang sein. Vorbehalten bleiben allerdings die Fälle, in denen Geschäfte mit vergleichbarem wirtschaftlichem Gehalt (vgl. z. B. den total return swap¹⁴) ebenfalls zur Weiterleitung von Ausgleichszahlungen führen. Diese Fälle werden dem Kreisschreiben zufolge unter den allgemeinen Vorschriften der Nutzungsberechtigung gewürdigt, so dass es in der oben beschriebenen Situation durchaus zu Erklärungsbedarf kommen könnte.

4.4 Würdigung der Ausgleichszahlung und der darauf erhobenen Verrechnungssteuer

Wie bereits dargestellt, handelt es sich bei der Ausgleichszahlung nicht um einen Kapitalertrag, sondern lediglich um eine vertragliche Zahlung des Borgers an den Lender, die den Lender so stellen soll, als ob er seine Titel nie ausgeliehen hätte. Die Erhebung der zweiten Verrechnungssteuer vermag aus der Perspektive der ESTV – und hier insbesondere aus der Sicht der VSt-Rückerstattung – das System «wasserdicht» zu machen. Dies gilt zumindest für den Fall, dass der Borger oder der Lender in der Schweiz ansässig ist und damit auch einer möglichen Kontrolle der ESTV untersteht. Diese auf dem Gedanken der Vermeidung einer ungerechtfertigten Rückerstattung basierende Praxislösung entbehrt bei näherem Hinsehen jedoch einer rechtlichen Grundlage im VStG. Letzteres sieht keine Verrechnungssteuer auf vertraglichen Zahlungen oder Surrogatzahlungen vor und bietet auch keine rechtliche Grundlage für eine entsprechende Rückforderung einer Verrechnungssteuer auf Surrogatzahlungen. Das Spannungsfeld besteht nun zwischen dem verständlichen Interesse des Fiskus, sich einerseits vor ungerechtfertigten oder mehrfachen Rückforde-

11 «Bei Geschäften zwischen im Ausland domizilierten Parteien (...); d. h., Lender und Borger sind Ausländer.

12 In diesem Falle müsste es heissen: «Bei Geschäften mit im Ausland domizilierten Parteien (Borgern) (...)».

13 Für weitere Erläuterungen hierzu s. Abschn. 5.1.2.

14 S. Abschn. 2.3.

rungen von Verrechnungssteuern zu schützen, auf der anderen Seite jedoch eine praktikable und praxisorientierte Lösung zu finden, damit das Lending-Geschäft nicht unverhältnismässig behindert wird. Zwar wird bei der im Kreisschreiben vorgesehenen Lösung eine Verrechnungssteuer auf Surrogatzahlungen erhoben, die so nicht gesetzlich verankert ist; im Gegenzug gewährt die ESTV jedoch auch – ebenfalls ohne explizite gesetzliche Grundlage – die Rückerstattung der erhobenen, zweiten Verrechnungssteuer.

Ein zweiter Aspekt, der Erwähnung verdient, ist die Qualifikation der Ausgleichszahlung im internationalen Verhältnis. Das Kreisschreiben führt dazu mehrfach aus, dass sich eine allfällige Rückerstattung nach den Bestimmungen über die Originalzahlung zu richten habe, wobei eventuell abweichende Regelungen in Staatsverträgen vorbehalten blieben. Das bedeutet, dass die Schweiz im internationalen Verhältnis die Ausgleichszahlung als Dividende oder als Zinszahlung verstanden haben möchte, auf welche die Bestimmungen der Art. 10 oder 11 der jeweiligen DBA¹⁵ Anwendung finden. Aus dem Kreisschreiben kann man dies nur indirekt interpretieren, während sich das Zirkular der Bankiervereinigung explizit äussert¹⁶: Die Ausgleichszahlung ist nicht als «übriges Einkommen» (Art. 21 OECD-MA) anzusehen, welches ausschliesslich im Empfängerstaat besteuert werden könnte, mithin also eine vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach sich zöge. Allerdings ist das Zirkular der Bankiervereinigung selbst nicht konsistent: Für den Bereich der von den Banken zu treffenden Massnahmen¹⁷ führt es aus: «Sie (die Ausgleichszahlungen; Anm. d. Verf.) stellen keine Dividenden- oder Zinszahlungen dar, sondern Zahlungen des Borgers aus dem Vertragsverhältnis zwischen dem Borger und dem Lender.»

Die schweizerische Auffassung steht damit im Spannungsfeld zwischen dem angelsächsisch geprägten Verständnis, welches einer Ausgleichszahlung unter einem Lending-Vertrag dieselbe Qualifikation zuspricht wie der zugrunde liegenden Originalzahlung, und der deutschen Auffassung, die eine Ausgleichszahlung strikt von einer Originalzahlung unterscheidet und demnach auch keine Quellensteuer auf dieser Ausgleichszahlung erhebt. Die Schweiz hingegen nimmt eine zwiespältige Position ein und gleicht die Ausgleichszahlung einer Originalzahlung an, um die zweite Verrechnungssteuer zu begründen und um zu verhindern, dass die Ausgleichszahlung eine andere Einkunft gemäss Art. 21 OECD-MA darstellen könnte; andererseits aber betont sie, dass die Ausgleichszahlung eben nur eine vertragliche Zahlung

und keine Originalzahlung sei, weil sie ansonsten die Grundlage für den Beteiligungsabzug bilden könnte¹⁸.

5 Anwendung der Regelungen bei Securities-Lending mit ausländischen Wertschriften

Die neue Praxis im Zusammenhang mit ausländischen Wertschriften unterscheidet sich in wesentlichen Punkten von der früheren Praxis. Sie ist gekennzeichnet vom Willen, ausländischen Steuerbehörden keinen Anlass zu der Kritik zu geben, dass ihnen Quellensteuern oder auch Einkommensteuern dadurch entgehen, dass aus den schweizerischen Abrechnungen nicht hervorgeht, ob es sich um eine Originalzahlung oder um eine Ausgleichszahlung handelt. Gleichzeitig lockert sie jedoch die Bestimmungen zur Festlegung der Höhe der Ausgleichszahlung.

Unter dem heutigen schweizerischen Einkommensteuerrecht ist es – zumindest für das Privatvermögen natürlicher Personen – unerheblich, ob es sich um eine Originalzahlung oder um eine Ausgleichszahlung handelt. Beide unterliegen als ordentliche Einkunft der Einkommensteuer. Bei ausländischen Lendern ist die Situation anders: In Deutschland steuerpflichtige Aktionäre versteuern beispielsweise aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens nur 50 % des Betrages einer Originaldividende (unabhängig davon, ob es sich um Dividenden einer deutschen oder ausländischen Aktiengesellschaft handelt). Verleiht ein solcher Steuerpflichtiger seine Aktien und bezieht zum ex-Dividende-Tag eine Ausgleichszahlung, so stellt die Ausgleichszahlung in voller Höhe steuerbares Einkommen dar. Daher ist es dem ausländischen Fiskus ein Anliegen zu erfahren, welche Qualität die Zahlung an den Lender hat. Für den schweizerischen Fiskus wird diese Problematik auch dann virulent, wenn sich die schweizerischen Teilbesteuerungsverfahren nur auf Originalzahlungen beziehen. Im Bereich des Geschäftsvermögens bzw. des Buchwertprinzips ist die Unterscheidung mit Blick auf den Beteiligungsabzug¹⁹ jedoch bereits heute durchaus entscheidend.

15 Sofern sie dem OECD-MA nachempfunden sind.

16 S. Ziff. 2.1.d des Zirkulars Nr. 7481.

17 S. Ziff. 7.b des Zirkulars Nr. 7481.

18 S. Abschn. 6.2.2.2.

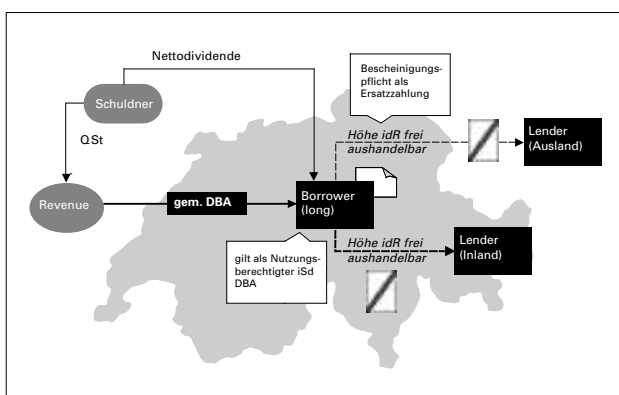
19 S. Abschn. 6.2.2.2.

5.1 Long Borrowing mit ausländischen Wertschriften

5.1.1 Freie Verhandelbarkeit und Bescheinigungspflicht

Im Konkreten sieht das Kreisschreiben bei der Verwendung ausländischer Wertschriften vor, dass bei einem long borrowing (Abb. 8) der inländische Borger, der im Besitz der Wertschriften ist, auch als Nutzungsberechtigter für den Ertrag der Titel angesehen wird. Damit wird ihm auch die Abkommensberechtigung hinsichtlich einer allfälligen Quellensteuer zugebilligt.

Abb. 8: Ausländische Titel: long borrowing mit inländischem Borger



Die Höhe der Ausgleichszahlung, die der Borger an den Lender zu leisten hat, ist im Fall der ausländischen Wertschriften nicht mehr an die Höhe der Originalzahlung gekoppelt, sondern zwischen den Vertragsparteien frei verhandelbar. Dies steht im Gegensatz zu den früheren Regelungen, die vorsahen, dass die Höhe der Ausgleichszahlung sich an der Nettodividende (d. h. Bruttodividende abzüglich der ausländischen Quellensteuer) orientieren sollte. Vorbedingung für die freie Verhandelbarkeit ist jedoch, dass eine Bescheinigung über die Ausgleichszahlung erstellt wird (in der Abb. 8 als Bescheinigung mit einem Schrägbalken versinnbildlicht), aus der hervorgeht:

1. dass es sich um eine Ausgleichszahlung und keine Originalzahlung handelt; und
2. auf welche Originalzahlung sich diese Ausgleichszahlung bezieht.

In keinem Fall darf die Bescheinigung eine ausländische Quellensteuer aufweisen. Die Bescheinigung darf m. a. W. in keinem Falle geeignet sein, den Eindruck zu erwecken, dass sie als Urkunde bzw. Bescheinigung dem ausländischen Fiskus gegenüber zur Rückerstattung einer abgezogenen Quellensteuer dienen kann.

5.1.2 Missbrauchsbestimmungen

Fast beiläufig führt das Kreisschreiben anschliessend noch aus, dass die im schweizerischen Recht verankerten Bestimmungen zur Verhinderung einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme von DBA (BRB 1962) zu berücksichtigen seien. Dieser fast zur Marginalie verkommene Satz hat in der Praxis allerdings Auswirkungen, die nicht nebensächlich sind.

Bei den schweizerischen Wertschriften bewirkt das System der doppelten Ablieferung der Verrechnungssteuer und der Berechnung der zweiten Verrechnungssteuer aufgrund der Höhe der Originaldividende, dass die ESTV nicht mehr Verrechnungssteuern erstatten muss, als sie effektiv vereinnahmt hat. Damit wird das treaty shopping über einen schweizerischen Borger verhindert. Im internationalen Bereich ist die Durchsetzung einer zweiten Quellensteuer idR kaum möglich. Demnach beschränkt sich das Kreisschreiben darauf zu postulieren, dass die Bescheinigungen, die die inländischen Steuerpflichtigen ausstellen, nicht zu einer Rückerstattung ge- oder missbraucht werden können.

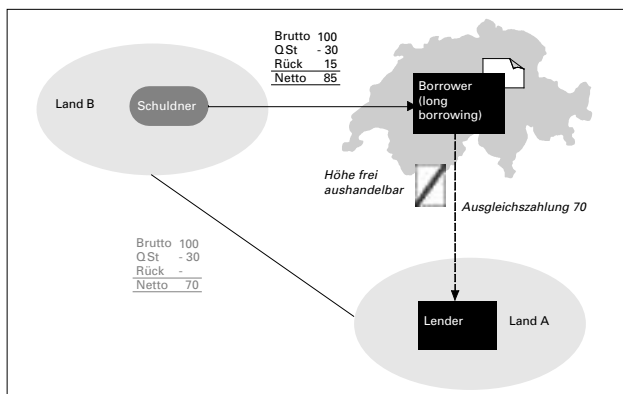
Wie also kommt der BRB 1962 im Bereich des Securities-Lendings zur Anwendung? Der von der Schweiz erlassene BRB 1962 sieht in seiner generellen Norm vor, dass eine missbräuchliche Inanspruchnahme eines Vorteils aus einem DBA dann vorliegt, wenn eine in der Schweiz ansässige Person daran mitwirkt, dass die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Die Regelungen zur übermässigen Weiterleitung und zur Gewinnhortung dürften im Bereich des Securities-Lendings eher von untergeordneter Bedeutung sein. Wichtiger erscheint hier, dass sich eine in der Schweiz ansässige Person nicht instrumentalisieren lassen darf, um Abkommensvorteile durch ein Lending an nicht berechnete Personen weiterzugeben.

5.1.2.1 Missbrauchsbestimmungen beim Long Borrowing

Im Falle eines long borrowing, bei dem eine schweizerische Partei als Borger und Prinzipal fungiert, ist es demnach nicht statthaft, dass sie als wirtschaftlich Berechnete das DBA zwischen der Schweiz und dem Land des Dividendenzahlers (bzw. des Zinsschuldners) in Anspruch nimmt und den Steuervorteil in Form der Ausgleichszahlung an den Lender weitergibt, wenn dieser nicht auch in der Schweiz ansässig ist. Ist der Lender hingegen in der Schweiz ansässig, würde der Borger die volle Entlastung des DBA in Anspruch nehmen können und auch in voller Höhe an den Lender in Form einer Ausgleichszahlung weiterleiten können.

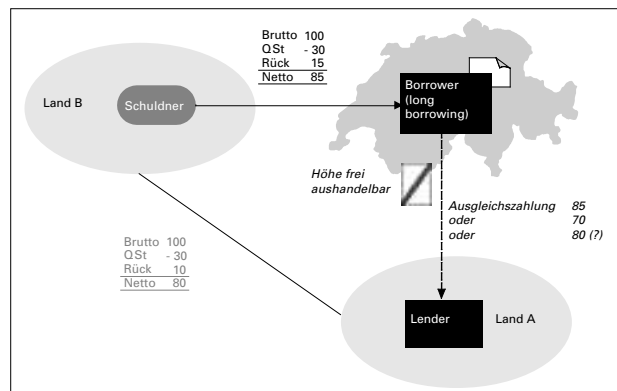
Das würde bei der Konstellation in Abb. 9 (Annahmen: Schuldner in Land B muss Quellensteuer von 30 % abziehen, unter dem DBA B-CH werden 15 % hiervon rückvergütet, zwischen den Ländern B und A besteht kein DBA) bedeuten, dass der Schweizer Borger in keinem Fall mehr als 70 an den Lender zahlen dürfte, denn ansonsten würde dem Lender ein unbotmässiger Abkommensvorteil durch die Hilfe des schweizerischen Borgers zuteil. In diesem Zusammenhang ist die Frage zu stellen, ob die Wirkung des BRB 1962 als absolut oder als relativ zu sehen ist.

Abb. 9: Missbrauchsbestimmung beim long borrowing (1)



Die folgende Abb. 10 kann hier eine Erklärung liefern: Der Sachverhalt wurde insoweit geändert, als nunmehr Land A und Land B über ein DBA verfügen, welches einen höheren Sockelsteuersatz (20 %) als das DBA B-CH (15 %) vorsieht. Wenn die Bestimmungen des BRB 1962 als absolut anzusehen wären, dann dürfte der Borger gar keinen Abkommensvorteil an den Lender weiterleiten, und es bliebe bei der Zahlung von maximal 70. Ist hingegen die Regelung des BRB 1962 als relativ anzusehen, dürfte der Borger bis zu 80 als Ausgleichszahlung weiterleiten, ohne dass der Lender besser gestellt würde, als es unter seinem DBA B-A ohnehin wäre. Sobald der Borger jedoch mehr als 80 als Ausgleichszahlung an den Lender zahlt, würde Letzterer indirekt vom schweizerischen Abkommensnetz profitieren. Leider bleibt das Kreisschreiben in diesem Bereich kryptisch, und weitergehende Erläuterungen wären hier im Sinne einer rechtssicheren Geschäftsabwicklung durchaus wünschenswert.

Abb. 10: Missbrauchsbestimmung beim long borrowing (2)



5.1.2.2 Missbrauchsbestimmungen bei Reihengeschäften und bei Weiterveräußerung

Wenn in einem Reihengeschäft der schweizerische Borger die Titel an einen anderen inländischen Borger verleiht, kann er per definitionem keinen ungerechtfertigten Abkommensvorteil weitergeben. Ist seine Gegenpartei ein ausländischer Borger, so macht letzterer allenfalls Gebrauch vom Abkommensnetz seines eigenen Ansässigkeitsstaates, womit eine missbräuchliche Inanspruchnahme des schweizerischen Abkommensnetzes ausgeschlossen ist. Allenfalls wird das ausländische Abkommensnetz angewendet, um dem schweizerischen Borger einen Vorteil zukommen zu lassen, den er ansonsten nicht gehabt hätte, aber dies wäre dann ein Problem einer ausländischen Missbrauchsregelung.

Im Zuge einer Weiterveräußerung muss der inländische Borger ebenfalls kein Abkommen in Anspruch nehmen, da er die Ausgleichszahlung aus eigenen Mitteln aufbringen muss und sie nicht aus dem Ausland unter Abzug einer möglichen Quellensteuer bezieht.

Sowohl bei den Reihengeschäften als auch bei den Weiterveräußerungen kommt daher das Instrumentarium des BRB 1962 nicht zum Tragen.

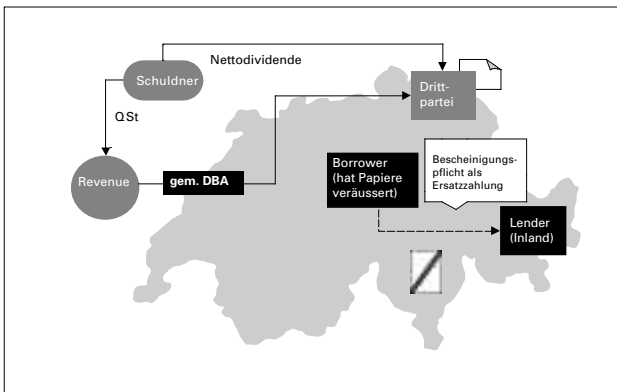
5.1.3 Inländische Affidavit-Fonds und inländischer Borger

In Zusammenhang mit ausländischen Titeln ist noch zu erwähnen, dass für einen inländischen Affidavit-Fonds, der als Lender ausländischer Wertschriften auftritt, die Ausgleichszahlung eines schweizerischen Borgers nicht als Ertrag aus schweizerischer Quelle, sondern auch als Auslandsertrag für die Bestimmung der 80 %-Regelung gewertet wird und damit auch die Affidavitfähigkeit des Fonds nicht unter einer Lending-Transaktion mit einem Inländer als Gegenpartei gefährdet wird.

5.2 Weiterveräußerung bei ausländischen Wertschriften

Auch im Fall der Weiterveräußerung ausländischer Wertschriften durch einen schweizerischen Borger (Abb. 11) ist die Höhe der Ausgleichszahlung zwischen den Vertragsparteien frei verhandelbar; und auch hier muss die entsprechende Abrechnung so ausgefertigt sein, dass aus ihr hervorgeht, dass es sich um eine Ausgleichszahlung handelt und auf welche Originalzahlung sich die Ausgleichszahlung bezieht. Ferner darf die Abrechnung keine ausländische Quellensteuer ausweisen, aus der sich ein eventueller Anspruch auf eine Rückforderung ableiten liesse.

Abb. 11: Ausländische Titel: Weiterveräußerung



Diese Regelung gilt für Reihengeschäfte mit ausländischen Wertschriften in analoger Weise. Dabei kann es allerdings zu Friktionen mit anderen ausländischen Regelungen kommen²⁰.

5.3 Zusätzlicher Steuerrückbehalt bei amerikanischen Titeln

Schweizerische Banken, die als qualified intermediaries für fremde Rechnung von amerikanischen Gesellschaften oder deren Zahlstellen amerikanische Dividenden entgegennehmen (entweder zu 85 % oder zu 95 %), haben einen entsprechenden zusätzlichen Steuerrückbehalt (zStR) (entweder 15 % oder 25 %) zuhanden der ESTV abzuliefern, wenn es sich bei dem Letztbegünstigten um eine in der Schweiz ansässige Person handelt²¹. Der zStR ist hingegen nicht einzubehalten, wenn es sich bei dem Letztbegünstigten entweder um eine in der Schweiz ansässige «U. S. Person» handelt, die sich mit einem Formular W-9 ausweist, oder wenn der Letztbegünstigte eine nach Art. 56 DBG von der Steuerpflicht in der Schweiz befreite Person ist. Hierbei handelt es sich um eine rein innerschweizerische Sicherungsmassnahme, die bewir-

ken soll, dass die entsprechenden Zahlungen auch seitens des in der Schweiz ansässigen Letztbegünstigten steuerlich deklariert werden.

Die Tatsache, dass unter den früheren Regelungen und in der Praxis aus der Abrechnung der schweizerischen Bank keine Unterscheidung getroffen werden konnte, ob es sich um eine Originaldividende oder um eine Ausgleichszahlung handelte, brachte es mit sich, dass ein solcher zStR auch auf Ausgleichszahlungen erhoben werden musste. Unter der neuen Bescheinigungspflicht wird die Qualität der Zahlung als Originaldividende oder als Ausgleichszahlung offengelegt. Da es sich nunmehr bei der Ausgleichszahlung, die der Lender erhält, nachweislich nicht um eine Dividenden- oder Zinszahlung handelt, die ein qualified intermediary in der Schweiz für fremde Rechnung entgegennimmt, sondern eben lediglich um eine Zahlung aus Vertragsverhältnis (deren Höhe zwischen den Parteien auch noch frei verhandelbar ist), hat der zStR in dieser Konstellation keinen Platz mehr, da die rechtliche Grundlage für eine Erhebung fehlt. Im Weiteren kann auch noch angeführt werden, dass idR die Schweizer Banken das Lending-Geschäft als Prinzipal durchführen. Das Entgegennehmen von Dividenden als Prinzipal (ggf. muss der Prinzipal an seine vorgelagerte Stelle ein W-8BEN-Formular ausstellen) schliesst jedoch die Funktion eines qualified intermediary aus, da der Prinzipal sich als Nutzungsberechtigter ausgibt. Insofern ist dann die Voraussetzung für die Erhebung des zusätzlichen Steuerrückhalts – nämlich das Entgegennehmen in der Funktion eines qualified intermediary – idR nicht gegeben.

Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang noch erwähnt, dass die schweizerische Regelung der Unterscheidung zwischen Ausgleichs- und Originalzahlungen – andere Länder haben vergleichbare Regelungen – sich unter Umständen mit anderen ausländischen Regelungen als nicht kompatibel erweist. Für amerikanische Wertschriften verlangen die Treasury Regulations²² sinngemäss, dass substitute dividend payments (d. h. Ausgleichszahlungen) in derselben Weise rapportierungspflichtig sind wie die Originalzahlungen. Dies gilt auch für ausländische Zwischenstellen (foreign-to-foreign payments) bei der Zahlung oder Weiterleitung einer Dividende eines US-Titels sowie für die Ausgleichszahlungen, die sich auf eine solche Dividende beziehen. Die Revenue Notice 97-66 des Internal Revenue Service (IRS), die nicht Teil der qualified intermediary-Bestimmungen ist, verlangt im Übrigen auch, dass – unabhängig

20 S. den folgenden Abschn. 5.3.

21 Vgl. dazu V zum DBA-US sowie MB Zusätzlicher Steuerrückbehalt.

22 S. Treas. Reg. §1.861-3(a)(6) mit entsprechenden Verweisen iVm der Revenue Notice 97-66, insbesondere secs. 3 und 4. In der Revenue Notice werden auch Fallbeispiele zu verschiedenen Konstellationen dargestellt.

von der Ansässigkeit der Parteien – jeder Zahler eines substitute payment, welches sich auf einen US-Titel bezieht, durch Ablieferung eines Differenzbetrages an den IRS sicherstellen muss, dass dem IRS kein withholding tax-Substrat verloren geht. Dies gilt insbesondere dann, wenn die treaty withholding rate der USA im Falle des Empfängers des substitute payment höher ist als diejenige für das Land des Zahlers des substitute payment. Die Revenue Notice stellt auch klar heraus, dass jede Person, die ein foreign-to-foreign payment macht, als withholding agent im Sinne der Treas. Reg. § 1.1441-7 gilt. Dieser Teil der Treasury Regulations behandelt die Pflichten eines withholding agent für die Zwecke der non-resident alien withholding tax. Zwar kann man sich die Frage stellen, inwieweit amerikanische Normen aufgrund von unilateralem amerikanischem Recht auch z. B. auf Borger in der Schweiz anzuwenden seien bzw. ob eine Durchsetzbarkeit überhaupt gegeben sei. Es ist jedoch auch unbestritten, dass ausländische Steuerbehörden versuchen – und das qualified intermediary-System oder die EU-Zinsrichtlinie sind hierfür berechtete Beispiele –, ihre unilateralen Regelungen auf ausländische Steuerpflichtige auszudehnen, wenn sie sich um ihr eigenes Steuersubstrat sorgen.

6 Regelungen im Bereich der Einkommens- und Gewinnsteuer für die Lending-Fees und die Ausgleichszahlungen

Einen Bereich, der in den früheren Merkblättern und Zirkularen noch gar keine Regelung erfahren hatte, stellt die einkommens- und gewinnsteuerliche Behandlung der Lending-Fees und der Ausgleichszahlungen für den Lender und den Borger sowohl im Privatvermögen als auch im Geschäftsvermögen dar. Das führte dazu, dass die Lending-Fees und die Ausgleichszahlungen unter den allgemeinen Besteuerungsregelungen gewürdigt werden mussten. Während die Behandlung der empfangenen Lending-Fees idR keinen Anlass zu Diskussionen gab, stellten sich bei der steuerlichen Behandlung der Ausgleichszahlungen und der geleisteten Lending-Fees immer wieder Abgrenzungsprobleme. Letzteren versucht das Kreisschreiben nunmehr durch eine explizite Regelung abzuwehren.

6.1 Behandlung der Lending-Fees

6.1.1 Lending-Fees im Privatvermögen

6.1.1.1 Empfangene Lending-Fees

Empfängt der Lender von seinem Borger für die Wertschriftenleihe aus dem Privatvermögen eine Lending-

Fee, so stellt diese steuerbares Einkommen iSv Art. 23 Bst. d DBG dar, d. h. eine Einkunft aus Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts. Zunächst fragt sich in diesem Zusammenhang, warum die Entschädigung für die Hingabe der Wertschriften – also eigentlich, wie auch in der deutschen Steuerterminologie zu sehen ist, ein Sachdarlehen – nicht unter Art. 20 Abs. 1 Bst. d (Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung und Nutzniessung) erfasst wird. Kommentarmeinungen²³ sprechen sich dementsprechend auch für eine solche Erfassung aus: Neben anderen beweglichen Sachen können auch Wertschriften in einer Securities-Lending-Transaktion gegen Entgelt ge- bzw. verliehen werden. Damit stelle die Lending-Fee (im DBG Kommentar als «Kommission» bezeichnet) einen Vermögensertrag dar und keine «übrige Einkunft».

Das Kreisschreiben sieht die Qualifikation der Lending-Fees offensichtlich anders. Mit der Subsumtion unter die Auffangnorm von Art. 23 Bst. d wird die Lending-Fee mit beispielsweise einer Optionsprämie für den Verkauf einer Call-Option gleichgestellt.²⁴ Im Kommentar wird ausgeführt, dass im Zusammenhang mit einer vereinnahmten Prämie aus dem Verkauf eines Calls nur dann von einer Nichtausübung eines Rechts (gemeint ist das Recht, über die zugrunde liegende Aktie frei zu verfügen oder allenfalls auch das Stimmrecht bei einer Aktie) gesprochen werden kann, wenn der Verkäufer des Calls auch tatsächlich über die zugrunde liegende Aktie verfügt (im Fall eines so genannten covered call). Schreibt, d. h. verkauft eine Person einen Call, ohne die zugrunde liegende Aktie zu besitzen (sog. naked call), kann nicht von Verzicht auf die Ausübung eines Rechtes die Rede sein. In abgewandelter Form greift diese Argumentation auch beim Securities-Lending: Es ist noch nachvollziehbar, wenn man dem Lender der Wertschriften den Verzicht auf die Ausübung eines Rechtes in dem Sinne attestiert, dass er während des Lendings nicht mehr frei über seine Wertschriften verfügen kann, die sich während dieser Zeit physisch oder – bei Verwahrung durch eine Wertschriftensammelverwahrungsstelle – buchmässig beim Borger befinden. Hingegen erschliesst sich dem Betrachter bei einem Reihengeschäft der Verzicht auf das Recht der freien Verfügbarkeit nicht unmittelbar. Der Borger, der geliehene Titel sofort weiterverliehen oder an eine Drittpartei weiterveräussert hat, verzichtet nicht auf die Möglichkeit der Ausübung eines Rechts im Zusammenhang mit den geliehenen Wertschriften.

Solange im Privatvermögen andere Einkünfte gemäss Art. 23 DBG und Erträge aus beweglichem Vermögen gemäss Art. 20 DBG gleich besteuert werden und diese

23 S. hierzu REICH, Art. 20 DBG N 87; ebenso: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 20 StG ZH N 176.

24 Vgl. ZIGERLIG/JUD, Art. 23 DBG N 15 f.

Zahlungen auch keine Verrechnungssteuerpflichten zu begründen vermögen, mag die Differenzierung vordergründig irrelevant erscheinen; trotzdem fragt es sich, warum diese Unterscheidung auf so augenfällige Art und Weise getroffen wurde. Ein möglicher Erklärungsansatz ist vielleicht in folgender Überlegung zu sehen: Die Lending-Fee in einer Securities-Lending-Transaktion ist wirtschaftlich vergleichbar mit einem Repo-Zins, den der cash taker zu bezahlen hat. Da man beim standardisierten Repo davon ausgeht, dass es sich um ein wertschriftenbesichertes Darlehen – also effektiv um eine Finanzierungstransaktion – handelt, ist es auch nachvollziehbar, dass der Repo-Zins tatsächlich auch als eine Zinszahlung anzusehen ist (vgl. dazu auch Abschn. 8, unten). Um nun die Lending-Fee nicht dem Risiko auszusetzen, auch als Zinszahlung gewertet zu werden (ggf. mit Verrechnungssteuerkonsequenzen), hat das Kreisschreiben sie nach Mutmassung des Autors in die Kategorie der Entschädigungen für die Nichtausübung eines Rechts fallen lassen. Mit den oben gemachten Überlegungen erscheint eine solche Klassifizierung allerdings etwas künstlich.

6.1.1.2 Gezahlte Lending-Fees

Bei den seitens des Borgers gezahlten Lending-Fees unterscheidet das Kreisschreiben zwischen den zugrunde liegenden Transaktionsarten: long borrowing und Reihengeschäft einerseits sowie Weiterveräusserungsfall andererseits.

Beim long borrowing und dem Reihengeschäft handelt es sich bei den gezahlten Lending-Fees um Gewinnungskosten, d. h. um notwendige Auslagen zur Erzielung von steuerbaren Einkünften.

Im Falle der Weiterveräusserung hingegen sagt das Kreisschreiben relativ lapidar, dass die Lending-Fee nicht abzugsfähig sei, da sie keinen Gewinnungskostencharakter aufweise.

Es ist auffällig, dass das Kreisschreiben zu dieser Differenzierung keine Begründung gibt. Der Sinn dieser Unterscheidung, bei der die qualitativ gleiche vertragliche Zahlung einmal abzugsfähigen Aufwand darstellt und im anderen Fall eben nicht, erschliesst sich demzufolge auch nicht unmittelbar. Ohne weitergehende Erläuterung des Kreisschreibens drängt sich die folgende Vermutung auf: Die Weiterveräusserung unterscheidet sich vom long borrowing und vom Reihengeschäft substantiell dadurch, dass bei ihr ein Kapitalgewinn erzielt werden kann; nämlich dann, wenn der Borger auf Baisse spekuliert, d. h. mit sinkenden Kursen rechnet. Somit kann er Wertschriften, die er noch gar nicht besitzt und sich eben auf dem Wege des Lendings besorgt hat, bereits heute verkaufen und sich anschliessend zu niedrigeren Kursen

wieder eindecken, um dann seinen Rückgabeverpflichtungen aus dem Lending nachzukommen. Dies ist nicht der Fall beim long borrowing, bei dem der Borger die Wertschriften behält, oder beim Reihengeschäft, bei dem er auch eine Lending-Fee erhält, die allenfalls höher ist als die von ihm selbst verauslagte Lending-Fee. Sollte diese Unterscheidung als Motiv für die unterschiedliche Behandlung der Weiterveräusserung gegenüber dem long borrowing gedient haben, liegt die Vermutung nahe, dass die ESTV den Abzug bei den Lending-Fees als Gewinnungskosten nur deshalb nicht zulässt, weil mit dieser Transaktionsalternative ein im Privatvermögen steuerfreier Kapitalgewinn erzielbar wäre. Eine solche Begründung – «was einen steuerfreien Kapitalgewinn möglich macht, dem dürfen keine entsprechenden Gewinnungskosten zugeordnet werden» – erschiene allerdings nur schwer nachvollziehbar.

6.1.2 Lending-Fees im Geschäftsvermögen

Bewegt man sich im Bereich des Buchwertprinzips, erscheint die Unterscheidung zwischen dem long borrowing/Reihengeschäft und der Weiterveräusserung weniger virulent. Sofern die empfangenen und geleisteten Lending-Fees ordentlich verbucht wurden, stellen sie gemäss Art. 18 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG steuerbares Einkommen oder steuerbaren Ertrag bzw. geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Das Wegfallen der Unterscheidung, wie sie in der Privatvermögenssphäre gemacht wird, legt ebenfalls den Schluss nahe, dass die Begründung in Abschn. 6.1.1.2 (oben) nicht weit hergeholt sein kann.

6.2 Behandlung der Original- und Ausgleichszahlungen

6.2.1 Zahlungen im Privatvermögen

6.2.1.1 Vereinnahmte Originalzahlungen

Daran, dass die Originalzahlungen (Dividenden oder Zinsen), die der Borger oder die Drittpartei vereinnahmt, an welche der Lender die Wertschriften veräussert hatte, steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen (Art. 20 Abs. 2 Bst. a und c DBG) darstellen, herrscht kein Zweifel.

6.2.1.2 Vereinnahmte Ausgleichszahlungen

Eine Ausgleichszahlung, die vom Lender vereinnahmt wird, stellt ebenfalls steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen dar. Allerdings wird dieses Einkommen unter Art. 20 Abs. 1 Bst. d DBG erfasst, d. h. als Einkunft aus Vermietung oder Verpachtung beweglicher Sachen.

Diese Unterscheidung scheint sachgerecht zumindest im Hinblick darauf, dass das Kreisschreiben nunmehr eine klare Differenzierung – insbesondere auch auf den Abrechnungen der Banken gegenüber ihren Kunden – zwischen Originalzahlungen und Ausgleichszahlungen verlangt: Wenn eine Ausgleichszahlung abrechnungstechnisch nicht mehr einer Originalzahlung gleichgestellt werden darf, kann sie auch nicht mehr steuerlich als Originalzahlung (d. h. als steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen unter Art. 20 Abs. 1 Bst. a oder c DBG) erfasst werden. Es ist allerdings hierbei anzumerken, dass es von der steuerlichen Systematik her ungewöhnlich erscheint, dass für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, auf denen eine zweite Verrechnungssteuer abgeliefert worden ist, eine Verrechnungssteuerückforderung gestellt werden kann, zumal Art. 21 VStG eine Rückforderung nur auf Kapitalerträgen oder Lotteriegewinnen vorsieht.

6.2.1.3 Gezahlte Ausgleichszahlungen

Für die gezahlten Ausgleichszahlungen im Privatvermögen können dieselben Überlegungen wie in Abschn. 6.1.1.2 angestellt werden: Während beim long borrowing und bei Reihengeschäften die Ausrichtung einer Ausgleichszahlung zu abzugsfähigen Gewinnungskosten führt, ist sie im Falle der Weiterveräußerung aufgrund der mangelnden Gewinnungskostenqualität nicht abzugsfähig. Hier gelten dieselben Erwägungen und Vermutungen, wie sie in Abschn. 6.1.1.2 dargelegt wurden, in analoger Weise, und es erschliesst sich dem Leser nicht ohne weiteres, worauf diese Differenzierung fusst.

6.2.2 Zahlungen im Geschäftsvermögen

6.2.2.1 Vereinnahmte Originalzahlungen

Originalzahlungen (Dividenden oder Zinsen) stellen beim Borger oder bei der Drittpartei steuerbaren Ertrag dar und werden unter den Bestimmungen von Art. 18 Abs. 1 bzw. Art. 58 Abs. 1 DBG erfasst.

6.2.2.2 Vereinnahmte Ausgleichszahlungen und Beteiligungsabzug

Dasselbe gilt für die vereinnahmten Ausgleichszahlungen. Der Vollständigkeit halber sei hier erwähnt, dass der Beteiligungsabzug dem Borger zusteht und nicht dem Lender. Dies ist in Einklang mit der Regelung des KS Nr. 9²⁵, welches den Beteiligungsabzug aus einer qualifizierten Dividende gemäss Art. 69 f. DBG dem Lender der entsprechenden Titel versagt: «Keine Beteiligungserträge sind insbesondere: [...] d) Kompensations- oder Er-

satzzahlungen aus dem <Securities Lending>.» Dementsprechend regelt das Kreisschreiben, dass die Ausgleichszahlung beim Lender ordentlich steuerbaren Ertrag und nicht Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 70 DBG darstellt. Im institutionellen Bereich ist es durchaus nicht abwegig, dass diese nun bestätigte Regelung bei der Betrachtung aller Kosten und Erträge einer Lending-Transaktion zur Überlegung führt, ein solches Lending nicht mehr über ein Dividenden- oder Zinsdatum hinaus zu tätigen. Die frühere Praxis der Schweizer Banken, die Ersatzzahlung auf genau dieselbe Art zu bescheinigen wie eine Originaldividende oder Originalzinszahlung, führte dazu, dass es dem steuerpflichtigen Lender, der seine Papiere in einen Lending-Pool gegeben hatte, kaum möglich war, sich an die Vorschrift zu halten, dass eine Ausgleichszahlung nicht zum Beteiligungsabzug berechtigt. Denn aus der Dokumentation, die er von seiner Bank erhielt, war nicht klar, ob es sich bei der vereinnahmten Zahlung um eine Original- oder Ausgleichszahlung handelte. Mit den neuen Dokumentationserfordernissen ist es nunmehr dem Lender bekannt, wenn er eine Ausgleichszahlung erhalten hat, die ihn nicht zum Beteiligungsabzug berechtigt. Das bedeutet aber gleichzeitig, dass eine vereinnahmte Ausgleichszahlung zur Gänze steuerbar ist, während eine Originaldividende – je nach Verschuldungsgrad des Empfängers und Anteil der Beteiligung an den Gesamtaktiven – aufgrund des Beteiligungsabzuges bis zu 95 %²⁶ gewinnsteuerlich freigestellt wird. Die für das Lending vereinnahmte Lending-Fee vermag den steuerlichen Nachteil durch die Nicht-Freistellung der Ausgleichszahlung bei weitem nicht zu kompensieren. Aus diesem Grunde kann der inländische Lender geneigt sein, seine Titel nicht mehr über eine Dividendenzahlung zu verleihen. Vorbehalten bleiben solche (in der Praxis aber mutmasslich seltener vorkommende) Fälle, bei denen bei ausländischen Titeln, für die die Höhe der Ausgleichszahlung grundsätzlich frei aushandelbar ist (vgl. Abschn. 5.1, oben), eine solche Ausgleichszahlung vereinbart wird, die den Verlust des Beteiligungsabzuges betragsmässig ausgleicht.

25 KS Nr. 9, insbesondere Ziff. 2.4.1d.

26 Oder sogar mehr, wenn die effektiv nachweisbaren Verwaltungskosten unter den pauschal angesetzten 5 % liegen.

Beispiel: Bei einer Beteiligungsquote an den Gesamtaktiven von 50 % und einer Dividendenrendite von 8 % erhält eine Gesellschaft eine Dividende von CHF 40. Dies führt bei anteiligen Schuldzinsen von 10 zu einem Beteiligungsabzug von 42,9 %²⁷ und einem Gewinn nach Steuern von CHF 70.

Bilanz

Andere Aktiven	500		
Beteiligungen	500		
Total	1000	Total	1000

Erfolgsrechnung (vor Steuern)

Schuldzinsen	20	Dividenden	40
Gewinn (vor St.)	80	Sonstige Erträge	60
Total	100	Total	100

Netto-Beteiligungsertrag

Beteiligungsertrag	40
Anteilige Schuldzinsen	-10
Netto-Beteiligungsertrag	30

Gewinn nach Steuern und Beteiligungsabzug

Ohne Bet.-Abzug	Mit Bet.-Abzug	
Gewinn (vor St.)	80	80
Steuern 25 % (Gewinn nach St.)	16	17,5
Beteiligungsabzug	-	- 7,5
Gewinn nach Steuern	64	70
Beteiligungsabzug	-	42,9 %

Geht man davon aus, dass die Gesellschaft ihre gesamten Wertschriften über das Dividendendatum ausgeliehen hat, steht ihr als Lender der Beteiligungsabzug nicht mehr zu, und der Gewinn nach Steuern würde CHF 64 betragen. Wenn das Securities-Lending so gestaltet werden soll, dass der Lender so gestellt wird, wie wenn er seine Titel nie ausgeliehen hätte, dann müssten die Dividendeneinkünfte nicht CHF 40, sondern CHF 47.50 betragen (in diesem Falle wäre der Gewinn vor Steuern CHF 87.50, und die Steuern von 25 % entsprächen CHF 17.50, was in einem Gewinn nach Steuern von CHF 70 resultierte). Ginge man beispielshalber davon aus, dass es sich bei den Dividentiteln um schweizerische Aktien handelte, deren Ertrag – unter Berücksichtigung der vollen Rückforderungsmöglichkeit – brutto verbucht würde, dann wäre die Dividendenanforderung (dividend requirement), welche der Lender stellen würde, knapp 120 % der Originaldividende, und es ist davon auszugehen, dass kein Borger auf diese Anforderung eingehen würde. Diese Zahlen steigen noch, wenn der Anteil der Wertschriften an den Gesamtaktiven steigt und/oder die Zinsaufwendungen fallen.

Geht man des Weiteren davon aus, dass die Lending-Fee idR deutlich unter 10 Basispunkten (entspricht 0,1 % p. a.) liegt und diese Lending-Fee auch noch mit dem Vermittler der Lending-Transaktion geteilt wird, ist fest-

zuhalten, dass der Verlust des Beteiligungsabzuges durch ein Lending realistischerweise kaum kompensierbar ist. Abgesehen davon ist eine genaue Berechnung des entgangenen Vorteils aus der Nutzung des Beteiligungsabzuges im Zeitpunkt des Lendings idR gar nicht möglich, denn die Höhe des Beteiligungsabzuges basiert auf der Höhe der Gesamtbeteiligungserträge und auf dem (bilanz-)stichtagsbezogenen Verschuldungsgrad der empfangenden Kapitalgesellschaft. Wenn diese Überlegungen in die Vollkostenkalkulation eines möglichen Lenders einbezogen werden, ist es durchaus vorhersehbar, dass sich die vermeintliche zusätzliche Renditesteiigerung durch die zusätzlichen Lending-Fees als Trugschluss erweist.

Diese Überlegung und die Prämisse des Securities-Lending-Geschäfts, dass ein Lender eigentlich so gestellt werden sollte, wie wenn er die Titel nie ausgeliehen hätte, lassen zumindest die Frage aufkommen, ob es aus direkt-steuerlicher Sicht nicht sinnvoller wäre, den Beteiligungsabzug beim Lender zu belassen. Wenn sich herausstellen sollte, dass ein Grossteil der Borger (long) oder der Drittparteien, die davon ausgehen, unbelastete Titel vom Borger erworben zu haben, im Ausland ansässig wäre, müsste die Steuerverwaltung nicht apodiktisch darauf pochen, den Beteiligungsabzug aus Umgehungsverhinderungsüberlegungen auf den Borger zu übertragen.

6.2.2.3 Gezahlte Ausgleichszahlungen

Die vom Borger entrichtete Ausgleichszahlung stellt im Geschäftsvermögen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Die schwer nachzuvollziehenden Differenzierungen für das Privatvermögen treffen auf die Situation im Geschäftsvermögen nicht zu.

7 Regelungen im Bereich der Umsatzabgabe

Der Abschnitt des Kreisschreibens, der sich mit der Umsatzabgabe befasst, ist kurz gehalten und stellt eine Weiterführung der bisherigen Regelungen dar: Für das Lending-Geschäft und für das standardisierte Repo-Geschäft fällt die Umsatzabgabe aufgrund der mangelnden Entgeltlichkeit nicht an; in den Lending-Geschäften erblickt die Umsatzabgabe primär die Ausleihe von Titeln (und eben nicht ein Verkaufsgeschäft) und bei den Repo-Geschäften primär die Finanzierungsfunktion (wertpapierbesichertes Darlehen), so dass sich die Erhebung der Umsatzabgabe nicht rechtfertigt²⁸.

27 Der Einfachheit halber ist der 5 %-ige Verwaltungskostenabzug hier nicht berücksichtigt worden.

28 Vgl. auch Rz 94 und 95 des KS Nr. 12.

8 Verrechnungssteuerliche Behandlung von Collaterals

Der Lender in einer Lending-Transaktion wird von seinem Vertragspartner, dem Borger, gewisse Sicherheiten verlangen, die er verwerten kann, wenn der Borger bei der Rückgabe der geliehenen Wertschriften in Verzug geraten sollte. Diese Sicherheiten werden regelmässig in Form von anderen Wertschriften oder auch in Form von Bargeld gestellt (cash collateral). Für Letzteres bezahlt der Lender idR Zinsen. Ebenso bezahlt der cash taker in einer Repo-Transaktion, die als wertschriftenbesichertes Darlehen angesehen wird, Zinszahlungen («Repo-Zinsen»).

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob auf diesen Zinszahlungen, sofern sie von einer schweizerischen Partei ausgehen, Verrechnungssteuer geschuldet ist. Das alte Repo-Merkblatt²⁹ verlangte für den Fall, dass diese Zinszahlungen von einer schweizerischen Bank gemäss Bankengesetz oder von einer schweizerischen Partei, die als Bank im Sinne des Art. 9 Abs. 2 VStG anzusehen ist, dass die Verrechnungssteuer in Höhe von 35 % an die ESTV abzuliefern sei. Ausgenommen davon blieben lediglich die Interbanken-Zahlungen, deren Empfänger entweder wiederum eine inländische Bank gemäss Bankengesetz oder eine ausländische Bank mit entsprechender Geschäftstätigkeit und unter genügender Regulierung³⁰ war. Das heisst, Zahlungen an z. B. in- oder ausländische Broker/Effekthändler waren nicht ausgenommen. Im neuen Kreisschreiben ist nunmehr redaktionell eine andere Aussage enthalten: Es nimmt nämlich diejenigen Zinszahlungen von der Verrechnungssteuerpflicht aus, die auf Guthaben geleistet werden, «welche in- und ausländische Banken oder Broker für eigene Rechnung bei der inländischen Bank begründet haben. Diese Zinsempfänger müssen der Banken- oder Börsenaufsicht des Heimatlandes unterstehen»³¹. Hierzu sind zwei Anmerkungen angebracht: Zum einen scheint – wenn es sich nicht um eine redaktionelle Unterlassung handelt – nunmehr auch die Zinszahlung an einen Broker oder Effekthändler von der Verrechnungssteuer ausgenommen zu sein, sofern dieser der Börsenaufsicht seines Heimatlandes unterstellt ist. Dabei handelt es sich wohl effektiv um eine Erweiterung des Interbankguthabenbegriffs. Bei den inländischen Banken, die ein Guthaben begründen, muss es sich zum anderen um Banken im Sinne des Bankengesetzes handeln, denn die Banken im Sinne des VStG unterstehen als solche keiner Aufsicht.

29 MB Repo-Geschäft, insbesondere Ziff. II.1.

30 Vgl. MB Interbankguthaben.

31 Vgl. Ziff. 7 des KS Nr. 13.

9 Bescheinigungspflichten und Systemumstellungen

Der zunehmende Anspruch an den Granularitätsgrad der Steuerinformationen führt dazu, dass die Banken, die mit ihren Kunden das Lending-Geschäft betreiben, ihre Berichtssysteme umstellen müssen. Dies betrifft insbesondere die Ertragnisaufstellungen bzw. Steuerverzeichnisse für Kunden: Neben den einzelnen Abrechnungen, auf denen die Unterscheidung zwischen Original- und Ausgleichszahlungen auszuweisen ist, sind auch in der Ertragnisaufstellung die Original- von den Ausgleichszahlungen zu unterscheiden. Ebenso sind dem Kunden die vereinnahmten Lending-Fees getrennt von den übrigen Vermögenserträgen darzustellen. Eine solche Aufstellung kann insbesondere dann eine hohe Komplexität erreichen, wenn die verliehenen Wertschriften in einem Lending-Pool für das Entleihen zur Verfügung gehalten werden. Entweder muss dann jeder Titel einzeln nachverfolgt werden können, oder es müssen konzise Zuteilungsregeln existieren, damit für den Lender die Bescheinigung über die Originaldividende oder die Ausgleichszahlung erstellt werden kann.

Grundsätzlich wird diese Entwicklung der zunehmenden Datenverfeinerung auch darin reflektiert, dass sich die Finanzdienstleister vermehrt von Omnibus-Konzepten entfernen, bei denen sich Wertschriften in einem Sammelbestand befinden und die Aussonderung für die Zwecke der Dividenden- und Zinszahlungen nur virtuell stattfindet. Statt dessen werden häufiger Systeme implementiert, die eine genaue Depot- und Kontenzuteilung für die Wertschriften ermöglichen.

10 Beurteilung und Würdigung

Securities-Lending und Repos sind komplexe Geschäftsbeziehungen, und damit ist eine rechtliche und steuerrechtliche Erfassung aller damit verbundenen Probleme nur schwer zu bewerkstelligen. Dies umso mehr, wenn die Regelungen über die verschiedenen Steuerarten in sich konsistent sein sollen. Wenn die Regelungen dann auch noch im internationalen Umfeld mit anderen Rechtsordnungen kompatibel sein sollen, wird aus dem Regelwerk ein gordischer Knoten. Die Redaktionsgruppe des Kreisschreibens hat versucht, diesen gordischen Knoten etwas zu entwirren; ihn zu zerschlagen erscheint aus den genannten Überlegungen kaum möglich. Dass dabei manche Regelungen widersprüchlich (Unterscheidung zwischen Zins- oder Dividendenertrag einerseits und anderen Erträgen andererseits), allzu gesucht (Qualifikation der Ausgleichszahlungen und der Lending-Fees) oder aber praxisfremd (Beteiligungsabzug) erscheinen,

liegt beinahe in der Natur der Sache und kann der Redaktionsgruppe nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Ob sich die erweiterten Informationspflichten, die Unterscheidung zwischen Original- und Ausgleichszahlungen oder die Beschränkung des Beteiligungsabzuges schliesslich als tauglich und dem Geschäft dienlich erweisen, wird der Markt entscheiden.

Literatur

FAULKNER MARK C., An Introduction to Securities Lending (v1, 2004), International Securities Lending Association (www.isla.co.uk – An Introduction to Securities Lending)

REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

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

ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

Berichte

Die Banken in der Schweiz 2005, Tab. 28a (www.snb.ch/d – Daten und Statistiken – Statistische Angaben – Bankenstatistik – Die Banken in der Schweiz 2005 – Vollständige Publikation – Tab. 28a: Nicht-monetäre Forderungen und Verpflichtungen aus den Wertschriftenleih- und Repogeschäften in der Bilanz)

Global Master Securities Lending Agreement [GMSLA; May, 2000], International Securities Lending Association (www.isla.co.uk – Industry Documentation)

Securities Lending Transaction Volume, publiziert durch die Federal Reserve Bank of New York (www.ny.frb.org – Markets – Securities Lending)

Rechtsquellen

Bankengesetz, BG über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG) (vom 8.11.1934), SR 952.0

BRB 1962, BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

erungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

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

Treas. Reg. §1.861-3, 26 CFR Ch. I (4-1-04 Edition), 128 (<http://ecfr.gpoaccess.gov> – Title 26 - Internal Revenue)

V zum DBA-US, V zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2.10.1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61

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

Praxisanweisungen

KS Nr. 9, Kreisschreiben Nr. 9 (W97-009) der ESTV – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998)

KS Nr. 12, Kreisschreiben Nr. 12 (1-012-S-2005-d) der ESTV – Umsatzabgabe (vom 20.12.2005)

KS Nr. 13, Kreisschreiben Nr. 13 (1-013-DVS-2006-d) der ESTV – Securities Lending- und Repo-Geschäft als Gegenstand der Verrechnungssteuer, ausländischer Quellensteuern, der Stempelabgaben und der direkten Bundessteuer (vom 1.9.2006)

MB Interbankguthaben, Merkblatt S-02.123 der ESTV – Verrechnungssteuer auf Zinsen von Bankguthaben, deren Gläubiger Banken sind (Interbankguthaben) (vom 22.9.1986)

MB Repo-Geschäft, Merkblatt S-02.140 (12.98) der ESTV – REPO-Geschäft (Dezember 1998)

MB Zusätzlicher Steuerrückbehalt, Merkblatt S-02.142 (3.01) der ESTV – Zusätzlicher Steuerrückbehalt beim Bezug von amerikanischen Dividenden und Zinsen über schweizerische Zwischenstellen («Qualified Intermediaries») für Fälligkeiten ab 1.1.2001 (vom März 2001)

Revenue Notice 97-66, IRB 1997-48, 8 (www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb97-48.pdf)

Zirkular Nr. 6584, Zirkular Nr. 6584 der Schweiz. Bankiervereinigung – Quellensteuerregelung bei Couponabrechnungen (vom 22.5.1990), Rechtsbuch II G c 54

Zirkular Nr. 6586, Zirkular Nr. 6586 der Schweiz. Bankiervereinigung – Securities Lending mit quellensteuerbelasteten Wertschriften (vom 29.5.1990), Rechtsbuch II G c 55

Zirkular Nr. 7481, Zirkular Nr. 7481 der Schweiz. Bankiervereinigung – Securities Lending/Kreisschreiben Nr. 13 der Eidg. Steuerverwaltung (vom 1.9.2006)

Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK)

Gelöste und ungelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds

Urs Kapalle, RA, dipl. Steuerexperte



*Urs Kapalle, Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, Mitglied
der Direktion und Leiter
Finanzpolitik & Steuern,
Schweizerische Bankierverei-
nigung*

Inhalt

1	Einleitung	4.3	Besteuerung der Kommanditäre
2	Bedeutung des Private-Equity- und Hedge-Fonds-Markts	4.3.1	Gewinn- und Kapitalsteuern
3	Profil der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen	4.3.2	Direkte Steuern im internationalen Verhältnis
3.1	Rechtsform	4.3.3	Verrechnungssteuer
3.1.1	Grundlagen	4.3.4	Stempelabgaben
3.1.2	Elemente	4.3.5	Mehrwertsteuer
3.2	Anlagestruktur	4.3.6	EU-Zinsbesteuerung
3.2.1	Merkmale von Private-Equity- und Hedge-Fonds	4.4	Besteuerung der Fonds-Manager
3.2.2	Zulässige Anlagen nach KKV	4.4.1	Allgemeines
3.3	Finanzierung und Gewinnverteilung	4.4.2	Besteuerung im Ausland
3.3.1	Finanzierung der Fonds	4.4.3	Beteiligungsvarianten
3.3.2	Entschädigung und Gewinnanteile	4.4.3.1	Beteiligung über den Komplementär
4	Steuerliche Aspekte	4.4.3.2	Beteiligung als Kommanditär
4.1	Besteuerung der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen	4.4.4	Besteuerung als Kommanditär
4.1.1	Gewinn- und Kapitalsteuern	4.4.4.1	Vermögensertrag
4.1.2	Verrechnungssteuer	4.4.4.2	Erwerbseinkommen
4.1.2.1	Exkurs – Thesaurierungsfonds	4.4.4.3	Privater Kapitalgewinn
4.1.3	Stempelabgaben	5	Zusammenfassung – Problemfelder und Handlungsbedarf
4.1.4	Mehrwertsteuer	6	Schlussbemerkungen
4.1.5	U. S. Qualified Intermediary Rules		Literatur
4.1.6	Ausländische Quellensteuern		Berichte und Materialien
4.2	Besteuerung des Komplementärs		Rechtsquellen
4.2.1	Gewinn- und Kapitalsteuern		Praxisanweisungen
4.2.2	Verrechnungssteuer		
4.2.3	Stempelabgaben		
4.2.4	Mehrwertsteuer		

1 Einleitung

Mit dem Kollektivanlagengesetz (KAG) wurde in der Schweiz auf den 1.1.2007 eine neue Rechtsform für Investitionen in Private Equity und andere alternative Anlagen eingeführt: die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK). Sie ist den im Ausland für Private-Equity-Investitionen gängigen limited partnerships nachempfunden. Schon wenige Monate nach der Einführung scheint es sich nun herauszustellen, dass umstrittene Fragen und ungelöste steuerliche Probleme bestehen, welche die Attraktivität der KGK beeinträchtigen. Dieser Beitrag stellt kurz den Stellenwert des Private-Equity- und Hedge-Fonds-Marktes in der Schweiz dar und beschreibt anschliessend das Profil und die wesentlichsten Elemente der KGK (Abschn. 2 und 3). Der Hauptteil widmet sich den gelösten und ungelösten Steuerfragen (Abschn. 4). Am Schluss werden die wesentlichsten Problempunkte aus Sicht der Fonds und Investoren zusammengefasst (Abschn. 5 und 6).

2 Bedeutung des Private-Equity- und Hedge-Fonds-Markts

Der Bundesrat sah in der KGK eine echte Chance für unseren Finanzplatz. Entsprechend deutlich war der Kommentar in der Botschaft: «Unser Land hat somit die Chance, sich in dieser neuen Anlageklasse an der europäischen Spitze zu positionieren, statt die Initiative Konkurrenten wie Luxemburg oder den Kanalinseln zu überlassen ... Schliesslich bietet die Schweiz attraktive Möglichkeiten, in Risikokapital zu investieren, beispielsweise in junge Unternehmen der Informations- und Biotechnologie, die in der Nähe von Universitäten und technischen Hochschulen entstehen ... Es besteht ein öffentliches Interesse, die Bildung von Risikokapital zu unterstützen ...»¹. Von dieser Absicht hat sich denn auch das Parlament leiten lassen, als es im Jahr 2006 die rechtlichen Grundlagen für die KGK schuf.

Die alternativen Anlagen, zu denen Private-Equity- und Hedge-Fonds gehören, dürften zu den Gewinnern der künftigen Veränderungen an den Finanzmärkten gehören. Die European Private Equity & Venture Capital Association beziffert den Zufluss in Private-Equity-Fonds im Jahr 2005 mit rekordhohen EUR 71,8 Mrd. Weltweit stammen aber erst rd. 6 % der Zuflüsse in Private-Equity-Fonds von Privatpersonen. Schweizerische Finanzdienstleister haben das gestiegene Interesse an Private-Equity-Anlagen erkannt und bieten ihren Privatkunden vermehrt

massgeschneiderte Investment-Lösungen an. Domiziliert sind diese Fonds heute allerdings im Ausland.

Auch als Standort für Hedge-Fonds ist die Schweiz leider relativ unbedeutend. Auf den Cayman-Inseln sind mehr als 7000 Fonds beheimatet, in der Schweiz sind es lediglich 150, und rd. 90 % davon sind so genannte funds of funds, nicht single hedge funds². Hierzulande ansässige Managementgesellschaften verwalten rd. USD 8 Mrd. an Vermögenswerten in single hedge funds. In Grossbritannien sind es über USD 270 Mrd.

Diese Vergleichszahlen zeigen, dass es der Schweiz trotz ihrem bedeutenden Finanzplatz bisher nicht gelungen ist, sich als Standort für Private-Equity- und Hedge-Fonds durchzusetzen. Auch für andere Arten von Fonds ist die Schweiz nach wie vor kein attraktiver Produktionsstandort. Dabei lägen die Vorteile auf der Hand. Wie sich an dominanten Plätzen wie Luxemburg oder Irland zeigt, ziehen die Fonds viele Zudienende an, z. B. Banken, Rechtsanwälte, Buchhalter, Wirtschaftsprüfer, Analysten, Broker, Corporate-Governance-Berater, Versicherer, Spezialisten für due diligence etc. Diese Dienstleister schaffen in grösserem Ausmass qualifizierte Arbeitsplätze sowie Steuer- und Sozialversicherungssubstrat. Da Private-Equity- und Hedge-Fonds zu den am schnellsten wachsenden Bereichen der Finanzbranche gehören, üben sie auch die grösste Anziehungskraft auf die besten Mitarbeiter aus. Die Schweiz wendet im Bildungswesen Millionen auf, um junge Talente auszubilden. Es ist nicht einzusehen, weshalb diese dann nach London oder New York umziehen sollen, um dort – statt hier – zur Wirtschaft beizutragen.

3 Profil der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen

3.1 Rechtsform

3.1.1 Grundlagen

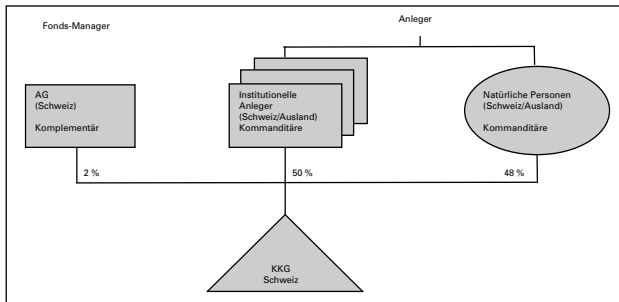
Die KGK orientiert sich stark an den Merkmalen der im anglo-amerikanischen Bereich bekannten limited partnerships. Sie ist eine Personengesellschaft in der Form einer Kommanditgesellschaft. Rechtlich handelt es sich um eine eigene Gesellschaftsform nach dem KAG (Art. 98 ff.); ausschliesslicher Gesellschaftszweck ist die kollektive Kapitalanlage. In den Grundzügen lehnt sie sich an die Kommanditgesellschaft des OR³ an.

1 Botschaft zum BG über die kollektiven Kapitalanlagen, S. 6422 ff.

2 Single hedge funds sind Einzelfonds mit ganz spezifischer Anlagestrategie. Funds of funds hingegen investieren in verschiedene single hedge funds.

3 Art. 594 ff. OR.

Teilhaber der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK)



3.1.2 Elemente

Als Kommanditgesellschaft muss die KGK mindestens über einen unbeschränkt haftenden Gesellschafter verfügen: den Komplementär. Ihm obliegt die Geschäftsführung. Er entspricht weitestgehend dem general partner in einer limited partnership. Nach KAG muss der Komplementär zwingend eine Aktiengesellschaft nach schweizerischem Recht sein. Der Komplementär einer KGK darf nicht auch noch die Rolle des Komplementärs in weiteren KGK übernehmen. Für jede neu zu gründende KGK muss deshalb jeweils eine eigene AG als Komplementär gegründet werden.

In der Rolle der Anleger finden sich die Kommanditäre (im englischen Sprachgebrauch als limited partners bezeichnet). Sie haften nur bis zur Höhe ihrer Kommanditen. Die Kommanditäre können sowohl institutionelle Anleger, wie z. B. Anlagestiftungen oder Dachfonds, als auch natürliche Personen sein. Unter dem verstärkten Anlegerschutz des KAG wurde der Kreis der Investoren beschränkt. Nur die so genannt qualifizierten Anleger nach KAG können sich an einer KGK beteiligen. Qualifizierte Anleger sind einerseits beaufsichtigte Finanzintermediäre – wie Banken und Effekthändler, Versicherungen und Einrichtungen der beruflichen Vorsorge –, andererseits aber auch natürliche Personen, die im Zeitpunkt der Beteiligung an einer KGK über ein Vermögen von mindestens CHF 2 Mio. verfügen⁴.

Die eigentlichen Promotoren hinter den Fonds sind meistens natürliche Personen, die in der Grafik mit Fonds-Manager bezeichnet sind. Sie haben als Spezialisten im Private-Equity- und Hedge-Fonds-Geschäft die Fonds ins Leben gerufen. Inwiefern die Fonds-Manager an der KGK beteiligt sind, wurde in der Grafik bewusst offen gelassen. Mögliche Optionen werden später beleuchtet. IdR sind sie als geschäftsführende Personen beim Fonds (hier beim Komplementär) angestellt. Die Fonds-Manager entscheiden sowohl über die Strukturierung als auch

über das Domizil des Fonds. Dieser Entscheidung hängt stark von der steuerlichen Attraktivität für die Fonds-Manager selbst ab. Die Frage, ob die Rechtsform der KGK in Zukunft Erfolg hat, wird somit in erster Linie vom Domizilentscheid der Fonds-Manager beeinflusst.

3.2 Anlagestruktur

3.2.1 Merkmale von Private-Equity- und Hedge-Fonds

Die beiden Ausdrücke «Private-Equity-Fonds» und «Hedge-Fonds» haben sich im Markt eingebürgert, ohne dass es bis heute allgemeingültige Definitionen dafür gäbe. Den Private-Equity-Fonds ist eigen, dass sie meist in eine beschränkte Anzahl von illiquiden Anlagen investieren, wie z. B. in Start-up-Unternehmen, in einzelne Konzernteile oder in sanierungsbedürftige Firmen. Ihr Ziel ist es, für sozusagen handverlesene Anlagen die künftig nötige Finanzierung sicherzustellen und sie rentabel auszugestalten. Längerfristig sollen sie dann mit Gewinn weiterveräußert werden können, z. B. in einem Börsengang. Private-Equity-Fonds sind in aller Regel close-ended, d. h., sie haben von Anfang an einen geschlossenen Kreis von Anlegern. So gehört auch die KGK zu den so genannt geschlossenen kollektiven Kapitalanlagen nach KAG. Meist ist für die Fonds eine Lebensdauer von fünf bis zwölf Jahren vorgesehen, und die Anleger beteiligen sich von Beginn weg bis zum Schluss. Die investierten Gelder können von den Investoren während der Dauer der Anlage nicht abgezogen werden. Die Verwendung des Gewinns am Schluss erfolgt nach einem speziellen Schlüssel, auf den in Abschn. 3.3 eingegangen wird.

Hedge-Fonds dagegen investieren meist in liquide Anlagen. Sie sind stärker diversifiziert als Private-Equity-Fonds. Sie weisen oft eine intensive Handelstätigkeit mit Wertpapieren und derivativen Finanzinstrumenten auf und zielen darauf ab, jährliche Renditen zu erwirtschaften. Auch Hedge-Fonds stehen häufig nur einem beschränkten Kreis von Anlegern offen.

In der Praxis können die Merkmale der beiden Formen gemischt vorkommen, und der Markt entwickelt sich ständig weiter.

3.2.2 Zulässige Anlagen nach KKV

Ursprünglich war die KGK nur für Anlagen in Risikokapital bzw. Private Equity vorgesehen. In der Verordnung zum KAG (KKV) wurde der Kreis der zulässigen Anlagen auf andere alternative Anlagen ausgedehnt⁵. Die KGK lässt sich nun auch für Hedge-Fonds einsetzen.

4 Art. 10 Abs. 3 lit. e und Abs. 4 KAG; Art. 6 KKV.

5 Art. 120 und 121 KKV.

3.3 Finanzierung und Gewinnverteilung

3.3.1 Finanzierung der Fonds

Die Ausgestaltung der Finanzierung hängt davon ab, ob es sich um einen Private-Equity- oder um einen Hedge-Fonds handelt. Zudem gibt es in der Praxis, je nach Marktteilnehmer, verschiedene Varianten. Nicht selten findet man in der Finanzierung eines Private-Equity-Fonds Elemente eines Hedge-Fonds und umgekehrt. Grundsätzlich lässt sich aber Folgendes verallgemeinern:

- Bei einem Private-Equity-Fonds beteiligt sich der Komplementär idR mit bis zu 2 % am Fondskapital. Es ist Usus, dass die Fonds-Manager mit einem gewissen Teil ihres privaten Vermögens beteiligt sind. Im Ausland geschieht dies meist in der Form einer Beteiligung der Fonds-Manager am general partner. Die limited partners hingegen verpflichten sich im Gesellschaftsvertrag zur Bereitstellung des restlichen Kapitals. Dieses muss nicht von Beginn weg einbezahlt werden. Der grösste Teil davon kann vom Fonds vielmehr nach Bedarf abgerufen werden.
- Unter den gängigen ausländischen Strukturen für Hedge-Fonds gibt es Varianten, welche in der Form von Kapitalgesellschaften oder von limited partnerships organisiert sind. Im Unterschied zu den Private-Equity-Fonds verpflichtet sich der Anleger nicht zu einem Kapital auf Abruf, sondern investiert meist von Beginn weg durch Übernahme oder Kauf der Anteile. Auch bei Hedge-Fonds können die Fonds-Manager mit ihrem Privatvermögen am Fondskapital beteiligt sein.

3.3.2 Entschädigung und Gewinnanteile

Im Ausland gibt es verschiedene Varianten für die Verteilung der Gewinne und für die Entschädigung für laufend anfallende Kosten. Meist gelten folgende Grundsätze, welche auf die KGK übertragen werden können:

Management fees: Der Komplementär erhält für seine Geschäftsführung und die laufende Tätigkeit eine jährliche Verwaltungsgebühr von 1 - 2 %. Diese berechnet sich auf dem Fondsvermögen oder auf dem von den Kommanditären zugesicherten, aber noch nicht einbezahlten Gesellschaftskapital. Die management fees dienen zur Deckung des laufenden Aufwandes, d. h. zur Entlohnung der geschäftsführenden Personen sowie zur Bezahlung der Zulieferdienstleistungen, welche ein Fonds in Anspruch nimmt (Buchhaltung und Treuhand, Revision, Rechtsberatung, Analysten, Corporate Governance etc.). Aufgrund der hohen Fondskapitalien, die bei den grössten ausländischen Fonds bis zu USD 20 Mrd. betragen, können diese management fees eine beträchtliche Höhe aufweisen.

Kommanditäre: Die beschränkt haftenden Anleger haben ein Anrecht auf eine Quote am Gewinn entsprechend ihrer Beteiligungsquote am Kapital. Bei den Hedge-Fonds kommt es aufgrund der Anlagepolitik laufend zu Gewinnrealisierungen. Die Gewinne werden je nach Fonds-Typ reinvestiert oder periodisch an die Anleger ausgeschüttet. Bei den Private-Equity-Fonds werden die Gewinne erst nach verhältnismässig langen Investitionsperioden realisiert, d. h. am Ende oder gegen Ende der Laufzeit des Fonds. Die Kommanditäre haben erst dann ein Anrecht auf einen Anteil am Gewinn. Oft haben sie in Gewinnsituationen Anrecht auf einen bestimmten Voraus-Gewinnanteil (meist hurdle oder preferential gain genannt).

Fonds-Manager: Wie oben erwähnt, hat es sich in der Praxis eingebürgert, dass sich die Fonds-Manager mit einem gewissen Teil ihres Privatvermögens am Fonds beteiligen. Dies stellt das Vertrauen der Anleger sicher, denn so teilt das Privatvermögen der Fonds-Manager dasselbe Schicksal wie das Vermögen der übrigen Anleger. Im Gegenzug erhalten die Fonds-Manager eine spezielle Gewinnbeteiligung, die bei den Private-Equity-Fonds carried interest und bei den Hedge-Fonds performance fee genannt wird. Sie beträgt idR 10 - 20 % der realisierten Gewinne. Der carried interest bei Private-Equity-Fonds wird am Ende der Laufzeit des Fonds ausbezahlt. In der angelsächsischen limited partnership wird der carried interest meist an den general partner ausgeschüttet und fliesst so indirekt an die Fonds-Manager. Es gibt aber auch andere Modelle. Die performance fee bei den Hedge-Fonds wird dagegen in Intervallen an die Fonds-Manager ausbezahlt, meist jährlich. Es gibt unterdessen aber auch schon einige Private-Equity-Fonds, welche vom klassischen Modell abweichen und den Fonds-Managern einen Teil des carried interest periodisch ausschütten.

4 Steuerliche Aspekte

4.1 Besteuerung der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen

4.1.1 Gewinn- und Kapitalsteuern

Für die Zwecke der direkten Steuern von Bund und Kantonen ist die KGK transparent und gilt nicht als Steuersubjekt. Dementsprechend werden bei der Gesellschaft weder Gewinn- noch Kapitalsteuern erhoben. Stattdessen werden der Gewinn und das Kapital der Gesellschaft den einzelnen Teilhabern entsprechend ihren Beteiligungsquoten zugerechnet. Die Teilhaber versteuern ihre Anteile nach den jeweils für sie geltenden Regeln.

Eine Ausnahme bilden die KGK mit direktem Grundbesitz. Wie in Art. 121 Abs. 1 lit. a KKV festgehalten, gelten Bau- und Immobilienprojekte als zulässige Anlagen für die KGK. Sofern eine KGK direkt in Grundbesitz investiert, wird sie wie eine Kapitalgesellschaft besteuert. Die Anteile am steuerbaren Gewinn und Kapital, welche sich auf direkten Grundbesitz zurückführen lassen, werden auf Ebene der KGK mit der Gewinn- und Kapitalsteuer belegt, und die KGK gilt für diesen Bereich als Steuersubjekt⁶. Konsequenterweise werden diese Gewinn- und Vermögensteile auf der Stufe der Teilhaber nicht besteuert. Sofern eine KGK gleichzeitig direkt in Grundbesitz und in andere Anlagen investiert, gilt sie nur hinsichtlich des Gewinns und des Kapitals im Zusammenhang mit dem direkten Grundbesitz als Steuersubjekt. Alle anderen Einkünfte und Vermögensanteile werden, entsprechend der Grundregel, den Anteilsinhabern zugerechnet und sind durch diese zu versteuern⁷.

Kurz gesagt entspricht die steuerliche Behandlung der KGK den Regeln, wie sie früher für die vertraglichen Anlagefonds unter dem alten AFG gegolten haben.

4.1.2 Verrechnungssteuer

Auf ausgeschütteten Erträgen, nicht aber auf separat ausgeschütteten Kapitalgewinnen, wird die Verrechnungssteuer erhoben⁸. Als Ausnahme von diesem Prinzip können Ausschüttungen an ausländische Investoren verrechnungssteuerfrei vorgenommen werden, sofern es sich bei der KGK um einen so genannten Affidavit-Fonds handelt⁹.

Was die Rückforderung der Verrechnungssteuer anbelangt, kann die KGK unter den Voraussetzungen von Art. 26 VStG die zu Lasten der KGK abgezogene Verrechnungssteuer geltend machen.

4.1.2.1 Exkurs – Thesaurierungsfonds

Für so genannte Thesaurierungsfonds ist die auf den 1.1.2007 eingeführte Regelung zu beachten, welche eine jährliche Fälligkeit der Verrechnungssteuer vorsieht¹⁰. Diese Gesetzesänderung ist von der Fondsbranche und auch in den Medien kritisiert worden¹¹. In der Tat stellt die Verrechnungssteuer für Thesaurierungsfonds im Ver-

gleich zum Ausland einen wesentlichen Standortnachteil dar. Er hat dazu geführt, dass bis heute in der Schweiz kaum Thesaurierungsfonds existieren; die Zahl wird auf rd. 30 geschätzt. Die jüngste Gesetzesänderung hat die Problematik nochmals verschärft. Wo liegen die Probleme?

Schon das Konzept der Verrechnungssteuer ist unpassend für Thesaurierungsfonds, da es auf jährlich fließende Erträge wie Dividenden, Zinsen etc. zugeschnitten ist. Thesaurierungsfonds schütten ihre Erträge, wie der Name schon sagt, nicht an die Investoren aus, sondern reinvestieren sie in das Fondsvermögen. Der Anleger erzielt seine Rendite, indem er die Fondsanteile verkauft oder zurückgibt. Die neue Vorschrift von Art. 12 Abs. 1^{ter} VStG sieht nun eine jährliche Ablieferung der Steuer vor, ohne dass überhaupt Geld an die Anleger fließt.

Unter dem alten Recht musste die Verrechnungssteuer bei Thesaurierungsfonds nicht jährlich, sondern erst bei Rückgabe der Fondsanteile abgeliefert werden, d. h. kumuliert für die Haltedauer. Die Fondsleitungen haben dabei jährlich 35 % der thesaurierten Erträge einem speziellen Konto innerhalb der Fondsrechnung belastet¹². Die entsprechenden Mittel konnten aber während der Haltedauer der Fondsanteile im Fonds investiert bleiben. Die neue, jährliche Abrechnung der Steuer führt nun zu einem Mittelabfluss, da der Fonds jährlich 35 % der Erträge an die Steuerverwaltung bezahlen muss. Obschon schweizerische und teilweise auch ausländische Anleger die Verrechnungssteuer wieder zurückfordern können, führt dieser Mechanismus zu einer jährlichen De-facto-Ausschüttung des Fonds von 35 % der Erträge. Mit anderen Worten sind Thesaurierungsfonds im eigentlichen Sinne nicht mehr möglich: Sie können ihre Erträge hierzulande nur bis zu einer Maximalschwelle von 65 % thesaurieren.

Wie in Abschn. 3.2.1 beschrieben, ist die Anlagepolitik von Private-Equity- und Hedge-Fonds vorwiegend kapitalgewinnorientiert. Die Problematik besteht aber auch hier. Jeder Private-Equity- und Hedge-Fonds verfügt über eine gewisse Quote an freien Mitteln, die im Rahmen des Treasury Kapitalerträge wie Zinsen oder Dividenden abwerfen. Bei Private-Equity-Fonds im Speziellen zu beachten ist die tranchenweise Abrufung des Fondskapitals, wie in Abschn. 3.3.1 erwähnt. Diese Mittel können in der Phase nach der Abrufung und vor der Verwendung durch den Fonds Kapitalerträge abwerfen, die nicht zu vernachlässigen sind.

6 Art. 10 Abs. 2 iVm Art. 49 Abs. 2 und Art. 72 DBG sowie Art. 20 Abs. 1 und Art. 26 Abs. 3 StHG.

7 Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG sowie Art. 7 Abs. 3 iVm Art. 13 Abs. 3 StHG.

8 Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG.

9 Vgl. hierzu das MB Bankenerklärung.

10 Art. 12 Abs. 1^{ter} VStG. Siehe auch die Mitteilung der ESTV – Änderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer per 1. Januar 2007 betreffend Thesaurierungsfonds.

11 Vgl. Neue Zürcher Zeitung vom 23.1.2007: Fondsbranche auf dem falschen Fuss erwischt.

12 Konto «Zur Wiederanlage zurückbehaltene Erträge»; WL Kollektive Anlageinstrumente Rz 14.

Die Problematik der Verrechnungssteuer auf Thesaurierungsfonds wurde schon im Rahmen der Vorarbeiten für das KAG intensiv diskutiert. Im Bericht der Arbeitsgruppe Oberson sind dazu einige Lösungsvorschläge enthalten¹³. Falls sich herausstellen sollte, dass auch das KAG im schweizerischen Fondssektor nicht die erwünschten Impulse bringt, sollten die damaligen Verbesserungsvorschläge wieder aufgegriffen werden, wie z. B. Verkaufsbeschränkungen oder ein teilweiser Verzicht auf die Erhebung der Verrechnungssteuer.

4.1.3 Stempelabgaben

Die Ausgabe von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG unterliegt nicht der Emissionsabgabe und ist von der Umsatzabgabe ausgenommen¹⁴. Auf dem Kauf und Verkauf von Wertschriften durch die Gesellschaft wird keine Umsatzabgabe erhoben. Die KGK gilt hier als so genannt befreite Anlegerin¹⁵. Somit entstehen auf der Stufe der KGK weder durch die Errichtung noch durch die laufende Vermögensverwaltung Stempelsteuereffolgen.

4.1.4 Mehrwertsteuer

Eine subjektive Steuerpflicht bei der MWST setzt voraus, dass die im Gesetz festgehaltenen Schwellen an MWST-pflichtigen Umsätzen überschritten werden. Auf dem Gebiet der Fonds ist dies höchstens im Zusammenhang mit Erträgen aus direktem Grundbesitz denkbar. Auch hier sind die möglichen MWST-pflichtigen Umsätze beschränkt auf Immobilienerträge, die nicht von der MWST ausgenommen sind oder für die optiert worden ist¹⁶. In der Praxis dürften Einnahmen aus Geschäftsliegenschaften, für die optiert worden ist, sowie Einnahmen aus Kurzzeitparking und Werbeflächen im Vordergrund stehen. Problematisch für solche Fonds ist die Geltendmachung der dem Fonds in Rechnung gestellten MWST als Vorsteuer. Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass die bezogene Leistung für einen MWST-baren Zweck eingesetzt wurde. In der Praxis dürfte diese Zuordnung der Vorsteuern kaum gelingen. Im Einzelfall wäre zu prüfen, ob die Voraussetzungen zur Anwendung von Saldosteuerersatz gegeben sind, wodurch die Belastung gemildert werden könnte.

4.1.5 U. S. Qualified Intermediary Rules

Unter den U. S. qualified intermediary (QI) rules galten schweizerische Anlagefonds nach dem alten AFG immer

als beneficial owners und nicht als intermediaries. Um den Identifikationspflichten unter den QI agreements nachzukommen, mussten Banken von Schweizer Fonds, welche sie in ihren Depots hielten, das Formular W-8BEN einfordern. Dies stellt eine grundsätzlich einfache und pragmatische Lösung dar.

Bei den kollektiven Kapitalanlagen nach dem KAG gelten die obigen Regeln weiter für die vertraglichen Anlagefonds. Die SICAV und die SICAF gelten ebenfalls als beneficial owners wie die vertraglichen Anlagefonds.

Bei der KGK hingegen handelt es sich um eine partnership, welche anders zu behandeln sein dürfte¹⁷. Es ist zu klären, inwiefern die KGK unter dem QI-Regime als intermediary gilt und deshalb für sich selbst das Formular W-8IMY beizubringen hat. Die Anleger sind mit den Formularen W-8BEN (für den Komplementär und die Kommanditäre, welche nicht U. S. persons sind) und W-9 (für U. S. persons) zu identifizieren.

4.1.6 Ausländische Quellensteuern

Die Anlagefonds unter dem alten AFG galten aufgrund ihrer rein vertraglichen Rechtsform nicht als ansässige Personen im Sinne der schweizerischen DBA. Sie konnten daher keine abkommensrechtlichen Entlastungen von ausländischen Quellensteuern geltend machen. Allerdings bestehen Sonderregelungen mit Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, den Niederlanden, Norwegen, Österreich, Schweden, Spanien und Dänemark. Aufgrund dieser Vereinbarungen können die Fondsleitungen von schweizerischen Affidavit-Fonds für ihre schweizerischen Anleger die jeweiligen DBA-Vorteile in Anspruch nehmen¹⁸. Unter dem DBA mit Dänemark wurde die Entlastung für Fonds inzwischen formell auf die vertraglichen Fonds, die SICAV und die KGK nach KAG ausgedehnt¹⁹. Es ist davon auszugehen, dass auch die Vereinbarungen mit den anderen Staaten entsprechend angepasst werden.

Unter gewissen DBA der Schweiz gelten Personengesellschaften als ansässig und können unter Vorbehalt der im DBA festgehaltenen Missbrauchsbestimmungen die Abkommensvorteile beanspruchen. Zurzeit befasst sich eine gemischte Arbeitsgruppe der OECD mit der Ausarbeitung von Vorschlägen, welche die Inanspruchnahme von DBA-Vorteilen durch collective investment vehicles (CIV) verbessern sollen.

13 Bericht der Arbeitsgruppe Oberson, S. 275 f.

14 Art. 1 lit. a und Art. 14 Abs. 1 lit. a StG.

15 Art. 17a lit. c StG.

16 Art. 18 Ziff. 21 und Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG.

17 Vgl. dazu auch WALTER VON WYL, Kapitalanlagegesetz (KAG) und Steuern.

18 S. das MB Anlagefonds – Staatenverzeichnis.

19 Siehe Ziff. 2 lit. d Memorandum of Understanding zum DBA-DK.

4.2 Besteuerung des Komplementärs

4.2.1 Gewinn- und Kapitalsteuern

Der Komplementär muss zwingend die Rechtsform einer schweizerischen AG aufweisen und unterliegt somit der Gewinnsteuer auf Ebene des Bundes und den Gewinn- und Kapitalsteuern auf Stufe der Kantone. Als steuerbare Erträge kommen in erster Linie die management fees sowie mögliche weitere Honorare in Frage, welche der Komplementär von der KGK erhält. Zusätzlich – aufgrund der in Abschn. 4.1.1 beschriebenen steuerlichen Transparenz der KGK – sind die vereinnahmten Gewinne aus der Beteiligung an der KGK steuerbar.

4.2.2 Verrechnungssteuer

Dividendenausschüttungen des Komplementärs an die Anteilsinhaber unterliegen der Verrechnungssteuer.

4.2.3 Stempelabgaben

Die Gründung des Komplementärs unterliegt (nach Berücksichtigung des Freibetrages) der Emissionsabgabe.

4.2.4 Mehrwertsteuer

Bei den management fees oder anderen Honoraren, welche der Komplementär der KGK in Rechnung stellt, handelt es sich grundsätzlich um MWST-pflichtige Umsätze. Von einer subjektiven MWST-Pflicht kann ausgegangen werden, da die entsprechenden Umsatzlimiten meist überschritten werden dürften.

4.3 Besteuerung der Kommanditäre

4.3.1 Gewinn- und Kapitalsteuern

Wie beim Komplementär greifen die Regeln der steuerlichen Transparenz. Die Kommanditäre haben ihre Anteile nach den jeweils für sie geltenden Regeln zu versteuern:

- Für Kommanditäre in der Form von schweizerischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften kann auf die Ausführungen in Abschn. 4.2.1 verwiesen werden.
- Schweizerische Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, welche sich als Kommanditäre an einer KGK beteiligen, sind aufgrund der Vorschriften des BVG von den direkten Steuern befreit²⁰.
- Bei natürlichen Personen, die steuerlich in der Schweiz ansässig sind, bilden die Anteile, welche sie als Kommanditär halten, grundsätzlich Bestandteil des Privatvermögens. Dies, weil sich Kommanditäre lediglich in der Rolle von passiven Investoren befin-

den. Die Geschäftsführung der KGK obliegt allein dem Komplementär, welcher für diesen Zweck im Namen der KGK auftritt. Eine Weisungsbefugnis steht den Kommanditären nicht zu²¹.

Um die Qualifikation als Privatvermögen zu verdeutlichen (aufgrund einer Empfehlung im Bericht der Arbeitsgruppe Oberson), wurden die Vorschriften von Art. 10 Abs. 2 DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG eingeführt. Sie halten fest, dass das Einkommen aus kollektiven Kapitalanlagen nach KAG anteilmässig den Anlegern zuzurechnen sei. Somit unterliegen die Anteile an der KGK auf der Ebene der Kommanditäre der Vermögenssteuer. Ausschüttete Vermögenserträge gelten als steuerbares Einkommen. Die Kapitalgewinne hingegen, welche an die Kommanditäre ausgeschüttet werden, qualifizieren sich als steuerfreie private Kapitalgewinne²². Als Ertrag des Privatvermögens bzw. private Kapitalgewinne unterliegen die von der KGK erwirtschafteten Gewinne nicht der AHV.

4.3.2 Direkte Steuern im internationalen Verhältnis

Bei ausländischen Kommanditären stellt sich die Frage, ob sie aufgrund ihrer Beteiligung an der KGK in der Schweiz steuerpflichtig seien. Dies ist aus folgenden Gründen zu verneinen: Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG sowie Art. 4 StHG ergibt sich eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit nur für Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Geschäftsbetrieben in der Schweiz oder bei Vorliegen einer schweizerischen Betriebsstätte. Die beschränkte Steuerpflicht für Teilhaber von Geschäftsbetrieben bezieht sich auf die kaufmännischen Personengesellschaften nach OR. Eine Subsumierung der ausländischen Kommanditäre einer KGK unter diese Regelung würde dem Sinn und Zweck des KAG widersprechen. Die KGK gilt nicht als herkömmliche kaufmännische Personenunternehmung, sondern stellt eine neue Rechtsform für Fonds dar. Unter dem Prinzip «same business – same rules» gelten für alle durch das KAG geregelten Rechtsformen – also für vertragliche Anlagefonds, für SICAV, für die KGK und teilweise auch für die SICAF – dieselben steuerlichen Prinzipien. Schon unter dem alten AFG galten ausländische Fondsanleger in der Schweiz nicht als beschränkt steuerpflichtig. Im umgekehrten Fall, d. h., wenn sich eine natürliche Person in der Schweiz an einer ausländischen limited partnership beteiligt, wurde bis anhin das Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte

20 Art. 80 Abs. 2 BVG.

21 Botschaft zum BG über die kollektiven Kapitalanlagen, S. 6423 ff.

22 Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG.

verneint²³. Ausländische Kommanditäre einer KGK gelten deshalb als ausländische Anleger schweizerischer Fonds. Sie begründen keine Steuerpflicht in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

4.3.3 Verrechnungssteuer

In- und ausländische Kommanditäre sind unter den Voraussetzungen von Art. 26 VStG bzw. der jeweiligen DBA zur vollständigen oder teilweisen Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt. KGK in der Form von Thesaurierungsfonds sind für Investoren aufgrund der in Abschn. 4.1.2.1 beschriebenen De-facto-Ausschüttung von 35 % eher unattraktiv. Etwas anders ist die Lage bei Affidavit-Fonds.

4.3.4 Stempelabgaben

Anteile an einer KGK gelten wie alle Anteile an kollektiven Kapitalanlagen gemäss KGK als steuerbare Urkunden für die Umsatzabgabe. Sofern bei einer entgeltlichen Veräusserung von Anteilen ein Effektenhändler beteiligt ist, fällt die Umsatzabgabe an.

4.3.5 Mehrwertsteuer

Der Kauf und Verkauf von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen ist gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWSTG von der MWST ausgenommen.

Bei MWST-pflichtigen Kommanditären bilden die Einkünfte aus der KGK nicht MWST-pflichtige Umsätze mit entsprechenden Kürzungsfolgen bei der Vorsteuer. Ansonsten ergeben sich keine speziellen MWST-Folgen.

4.3.6 EU-Zinsbesteuerung

Die ausgeschütteten Zinsen von schweizerischen Fonds unterliegen grundsätzlich nicht der EU-Zinsbesteuerung, da sie schon mit der Verrechnungssteuer belegt sind²⁴. Dies gilt aufgrund der neuesten Fassung der Wegleitung der ESTV zur EU-Zinsbesteuerung für alle kollektiven Kapitalanlagen nach KAG, also auch für die KGK²⁵.

Eine Ausnahme gilt für die in Abschn. 4.1.6 erwähnten affidavitfähigen Fonds. Da diese Fonds Zinsen verrechnungssteuerfrei an ausländische Anleger ausschütten können, wurden sie der EU-Zinsbesteuerung unterstellt²⁶. Damit sie zur Anwendung kommt, müssen aber spezifische Voraussetzungen erfüllt sein: Die Steuer greift nur für natürliche Personen, welche in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind. Auch dann kommt die EU-Zinsbe-

steuerung nur zur Anwendung, wenn es sich, vereinfacht gesprochen, um einen Obligationenfonds handelt. Dies ist der Fall, wenn der Fonds aufgrund seiner Anlagepolitik über bestimmte, im Abkommen festgelegte Schwellen hinaus in zinstragende Produkte investiert ist. Die Schwellen betragen im Moment 15 % für Zinsausschüttungen und 40 % für die Veräusserung von Fondsanteilen.

Die subjektive Steuerpflicht bei der EU-Zinsbesteuerung obliegt in der Schweiz in jedem Fall den so genannten Zahlstellen, meist Banken. Je nach Wahl des Kunden haben sie den Behörden einen Steuerrückbehalt abzuliefern oder eine Meldung über die Zinserträge zu erstatten.

4.4 Besteuerung der Fonds-Manager

4.4.1 Allgemeines

Private-Equity- und Hedge-Fonds-Manager stehen im Rahmen ihrer Tätigkeit für die Fonds durchwegs in einem Arbeits- oder Auftragsverhältnis, für welches sie ein Salär, ein Honorar oder eine ähnliche Vergütung beziehen. Diese Bezüge unterliegen bei Fonds-Managern, die in der Schweiz ansässig sind, der Einkommenssteuer und werfen keine besonderen steuerlichen Fragen auf.

Von Interesse ist demgegenüber die Besteuerung des in Abschn. 3.3.2 dargestellten carried interest und der performance fees. In der stark personenbezogenen Branche der Private-Equity- und Hedge-Fonds liegt der Entscheid über den geographischen Standort der Fonds in aller Regel beim Fonds-Management. Die Besteuerung des carried interest und der performance fees wird somit zum Schlüsselaspekt für die Ansiedlung von Fonds.

Der Bundesrat und die Parlamentsmehrheit wollten mit der KGK das Erfolgsmodell der ausländischen limited partnerships kopieren. Deshalb sei vorerst ein Blick auf die im Ausland geltenden Besteuerungsregeln für Fonds-Manager geworfen.

4.4.2 Besteuerung im Ausland

Die nachfolgende Betrachtung fokussiert primär auf den carried interest, gilt aber den Grundsätzen nach auch für performance fees:

Grossbritannien: In Grossbritannien wird der carried interest als Kapitalgewinn aufgefasst. Ein heute noch gültiges Ruling zwischen der britischen Steuerbehörde und der British Venture Capital Association aus dem Jahr 1987 hält dazu fest: «... Gains realised by such persons in consequence of their limited partnership interests will be treated as accruing to those persons as capital gains for

23 Bericht der Arbeitsgruppe Oberson, S. 270.

24 Art. 1 Abs. 2 ZBstA.

25 Ziff. 121 WL EU-Zinsbesteuerung.

26 Art. 7 Abs. 1 lit. c Ziff. iv und lit. d Ziff. iv ZBstA.

the purpose of United Kingdom taxation²⁷.» Erfahrungsgemäss ergibt sich gestützt darauf eine steuerliche Belastung von rd. 12 %.

USA: In den USA wird der carried interest ebenfalls als Kapitalgewinn qualifiziert, sofern eine gewisse Langfristigkeit gegeben ist. Im Tax and Legal Committee Paper der European Private Equity & Venture Capital Association ist das wie folgt ausgeführt: «... The carried interest paid by US private equity investment funds is normally structured as an allocation of fund profits to the general partner of the fund. The general partner (which is normally a partnership or a limited liability company) then allocates the carried interest among its partners, the fund managers. To the extent that such profits represent long-term capital gains realised by the fund, those profits will be taxed at preferential capital gain rates when allocated to the managers ...²⁸». Erfahrungsgemäss ergibt sich so eine Steuerbelastung von rd. 15 %.

Deutschland: Mit der Verabschiedung des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital vom 30.7.2004 haben der deutsche Bundestag und der deutsche Bundesrat die Besteuerung des carried interest neu geregelt²⁹. Nach der neuen Nr. 4 von § 18 Abs. 1 EStG wird der carried interest als eine Leistungsvergütung aus selbständiger Arbeit eingestuft, die jedoch nach der neuen Nr. 40a von § 3 EStG nur zur Hälfte besteuert wird. Somit unterliegt der carried interest der Private-Equity-Manager in Deutschland dem so genannten Halbeinkünfteverfahren.

Frankreich: Bereits im Jahr 1983 wurden in Frankreich die fonds communs de placement à risques (FCPR) eingeführt. Auch hier wird der carried interest als Kapitalgewinn aufgefasst. Die Besteuerung der Fonds-Manager ist wie folgt geregelt: «... In order to benefit from important tax benefits, the individual beneficiary of carried interest must be ... (Bedingungen hier weggelassen) ... If these conditions are met, then carried interest is taxed at a preferential rate of 16 %³⁰.»

Wenn man das ausländische limited partnership-Modell in der Schweiz mit Erfolg einführen möchte, darf man die Betrachtungsweisen im Ausland nicht ausser Acht lassen, auch wenn zwischen der Einkommensbesteuerung in den obigen Ländern und der Schweiz gewisse Unterschiede bestehen.

4.4.3 Beteiligungsvarianten

In der Schweiz wurde der mögliche rechtliche Rahmen für eine Beteiligung der Fonds-Manager oder der Kommanditäre an der KGK mit einer gewissen Flexibilität ausgestattet. Dies erlaubt, die Strukturierung der Beteiligung an der KGK jeweils an die gängigen Gegebenheiten der im Ausland eingesetzten limited partnerships anzupassen.

Einerseits ist es möglich, dass sich die Fonds-Manager als Aktionäre am Komplementär beteiligen. Ihre Beteiligung am Fondsvermögen würde so indirekt über den Komplementär erreicht.

Andererseits ist in Art. 121 Abs. 3 KKV vorgesehen, dass sich die geschäftsführenden Personen des Komplementärs als Kommanditäre an der KGK beteiligen können, sofern die Beteiligung aus ihrem Privatvermögen stammt. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Investoren in aller Regel eine private, eventuell auch nur geringe Beteiligung des Fonds-Managements am Fonds voraussetzen. Bei einer Beteiligung als Kommanditär sind vorerst zwei Varianten denkbar. Einerseits könnten sich die Fonds-Manager über eine spezielle Anteilsklasse beteiligen. Dies würde dem in Frankreich gängigen Modell entsprechen, bei dem sich die normalen Anleger und die Fonds-Manager über zwei separate Anteilsklassen am Fondsvermögen beteiligen. Andererseits ist denkbar, dass sich sowohl die Anleger als auch die Fonds-Manager in derselben Anteilsklasse als Kommanditäre beteiligen, dass aber der Grossteil des Fondskapitals durch die Anleger in Form eines darlehensähnlichen Sonderkapitals zur Verfügung gestellt wird. Über beide Wege kann erreicht werden, dass die Fonds-Manager zu 10 - 20 % am Gewinn der Gesellschaft partizipieren.

Die nachfolgenden Überlegungen zu den Beteiligungsvarianten orientieren sich primär an Private-Equity-Fonds und dem carried interest. Grundsätzlich gelten sie aber auch für Hedge-Fonds und performance fees.

4.4.3.1 Beteiligung über den Komplementär

Auch wenn es gelingt, die wirtschaftliche Doppelbelastung für Dividendenerträge in der Schweiz ganz zu eliminieren, so ist eine Beteiligung über den Komplementär weniger attraktiv als eine Beteiligung als Kommanditär. Auch ohne wirtschaftliche Doppelbelastung ergibt sich bei der ersten Variante ein steuerbarer Vermögensertrag, währenddem eine Beteiligung als Kommanditär nach der hier vertretenen Auffassung zu einem steuerfreien Kapitalgewinn führt (siehe nachfolgend Abschn. 4.4.4.3).

27 Statement on the use of limited partnerships as venture capital funds Ziff. 2.

28 Tax and Legal Committee Paper, Private Equity Fund Structures in Europe, S. 229.

29 Art. 1 Gesetz zur Förderung von Wagniskapital.

30 Tax and Legal Committee Paper, Private Equity Fund Structures in Europe, S. 64. Vgl. auch Instruction 5 I-2-02.

4.4.3.2 Beteiligung als Kommanditär

Die Berechnung des carried interest wird an den folgenden beiden Modellrechnungen vereinfacht dargestellt. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Fonds-Manager über eine spezielle Anlageklasse investieren oder ob eine Variante mit darlehensähnlichem Sonderkapital gewählt wird.

Modellrechnungen

Annahmen:	
Laufzeit des Fonds	7 Jahre
Management fees	2 % p. a.
Hurdle (hier als preferential gain der Kommanditäre)	max. 8 % p. a.
Carried interest	20 %

Modellrechnung A

Fondsvermögen 1.1.2007	100 000
Management fees	14 000
Fondsvermögen 31.12.2013 (Annahme)	150 000
Zu verteilender Gewinn	50 000
Kommanditäre	50 000
Fonds-Manager	0

Die Kommanditäre haben in diesem Beispiel Anrecht auf einen preferential gain von maximal 8 % p. a., hier berechnet auf dem Anfangsvermögen (8 % von CHF 100 000 x 7 = CHF 56 000). Sie erhalten die zur Verfügung stehenden CHF 50 000. Den Fonds-Managern wird kein carried interest ausbezahlt.

Modellrechnung B

Fondsvermögen 1.1.2007	100 000
Management fees	14 000
Fondsvermögen 31.12.2013 (Annahme)	200 000
Zu verteilender Gewinn	100 000
Kommanditäre	80 000
Fonds-Manager	20 000

Die Kommanditäre erhalten hier den vollen preferential gain von CHF 56 000 sowie den Gewinn, der nach Auszahlung des carried interest verbleibt.

4.4.4 Besteuerung als Kommanditär

Beim Fonds-Manager als Kommanditär stellt sich die Frage, ob der carried interest als Vermögensertrag, als Einkommen aus Erwerbstätigkeit oder als privater Kapitalgewinn zu beurteilen ist.

4.4.4.1 Vermögensertrag

Der carried interest stellt einen Anteil an den von der KGK realisierten Kapitalgewinnen dar. Eine Qualifikation des carried interest als steuerbarer Ertrag aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG fällt ausser Betracht, da die KGK steuerlich als transparent gilt: Gemäss den neuen Vorschriften in Art. 10 Abs. 2 DBG und Art. 7 Abs. 3 StHG werden die Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG den Anlegern direkt anteilmässig zuge-

rechnet³¹. Aufgrund dieser steuerlichen Transparenz handelt es sich beim carried interest um Kapitalgewinne auf Stufe der Anleger.

4.4.4.2 Erwerbseinkommen

Eine Behandlung des carried interest als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 17 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG kommt nicht in Frage, da der Bezug des carried interest nicht auf ein Anstellungsverhältnis zurückzuführen ist. Ein solches existiert vielmehr zwischen den Fonds-Managern und dem Komplementär, und diese Salärbezüge unterliegen der Einkommenssteuer und den Sozialversicherungsabgaben nach den ordentlichen Regeln. Gegen eine Qualifikation als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit spricht auch die ausgeprägte Risikokomponente des carried interest. Es kann gut sein, dass den Fonds-Managern nach Ablauf der (mehrjährigen) Laufzeit des Fonds überhaupt kein carried interest ausbezahlt wird.

Weiter stellt sich die Frage, ob der carried interest als Kapitalgewinn im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach der Praxis des Bundesgerichts zum so genannten Quasi-Wertschriftenhandel anzusehen ist. Nach der hier vertretenen Auffassung kann dies aufgrund der folgenden Argumente nicht der Fall sein.

Gemäss bundesgerichtlicher Praxis kann Quasi-Wertpapierhandel bei Erfüllung der folgenden fünf Kriterien vorliegen:

1. systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens;
2. Häufigkeit der Geschäfte oder kurze Besitzesdauer;
3. enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sowie spezielle Fachkenntnisse;
4. Einsatz erheblicher fremder Mittel;
5. Wiederanlage der Gewinne.

Dabei sind nach Bundesgericht jeweils die Gesamtumstände zu würdigen. Das Erfüllen eines einzigen Kriteriums soll jedoch für eine Besteuerung als Quasi-Wertpapierhändler ausreichen können. Nach ebenfalls feststehender Rechtsprechung ist es nicht nötig, dass der Steuerpflichtige die Händlertätigkeiten selbst vornimmt. Das Wissen und die Tätigkeit eines Beauftragten können im Einzelfall dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden³². Diese Kriterien und Grundsätze sind in der Literatur schon eingehend kommentiert und kritisch hinterfragt

31 Vgl. dazu Bericht der Arbeitsgruppe Oberson, S. 283.

32 KS Gewerbmässiger Wertschriftenhandel Ziff. 3.3 Lemma 3.

worden, weshalb an dieser Stelle auf eine allgemeine Würdigung verzichtet werden kann³³.

Für die steuerliche Beurteilung des carried interest entscheidend ist hier, dass es sich bei den Fonds-Managern um Anteilshaber eines Fonds bzw. einer kollektiven Kapitalanlage handelt. Die Bundesgerichtspraxis zum Quasi-Wertpapierhandel erstreckt sich nicht auf Anteilshaber von Fonds.

Der Umstand, dass auf Ebene des Anlagefonds bzw. mit dem Fondsvermögen eine von Fachleuten durchgeführte Vermögensverwaltung stattfindet, hat in der Praxis zu Recht noch nie dazu geführt, dass diese Vermögensverwaltungstätigkeit den Anteilshabern der Fonds zugerechnet worden wäre. Dementsprechend sind die Fondsanleger noch nie als Quasi-Wertpapierhändler eingestuft worden. Juristisch wäre dies wohl kaum haltbar. Die jetzige Rechtsprechung beruht auf der richterlichen Überlegung, dass der letzte Passus in Art. 18 Abs. 1 DBG: «und jede andere Form von selbständiger Erwerbstätigkeit» weit auszulegen sei³⁴. (Im StHG ist eine entsprechende Formulierung aber nicht enthalten.) Die Beteiligung an einem Anlagefonds nun ebenfalls als «andere Form von selbständiger Erwerbstätigkeit» zu interpretieren, würde den Rahmen der zulässigen Auslegung sprengen. In der Doktrin wird selbständige Erwerbstätigkeit angenommen, wenn eine Person durch Einsatz von Arbeit und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt³⁵. Die Beteiligung an einem Anlagefonds kann auch bei weitester Auslegung nicht darunter subsumiert werden³⁶.

Konsequenterweise kann das Kriterium der systematischen und planmässigen Vorgehensweise, das ohnehin sehr unscharf ist, nicht den Fondsanlegern zugerechnet werden. Die Anlagepolitik von Private-Equity-Fonds sieht keinen häufigen Handwechsel der Anlagen vor, sondern eine lange Besitzesdauer. Eine überwiegende Fremdfinanzierung der Beteiligung der Fonds-Manager am Fondskapital dürfte in aller Regel auszuschliessen oder zumindest in der Planung vermeidbar sein. Auch das Kriterium des engen Zusammenhangs mit dem Beruf oder der beruflichen Spezialkenntnisse kann aufgrund der obigen Ausführungen nicht auf den Fondsanleger

durchschlagen. Selbst wenn das der Fall wäre, dürfte das für sich alleine noch keine Qualifikation als Quasi-Wertpapierhändler auslösen. Sonst wäre es den mehreren hunderttausend Personen in der Schweiz, welche im Finanzsektor angestellt sind oder es einmal waren, gar nicht möglich, Wertschriften in ihrem Privatvermögen zu halten.

Somit können die Kriterien, welche vom Bundesgericht in den wenigen bisher beurteilten Fällen genannt worden sind, grundsätzlich nicht auf den Sachverhalt des Haltens von Fondsanteilen übertragen werden. Die genannten Kriterien und die teilweise vorhandenen Verwaltungsanweisungen der Steuerbehörden stellen auch keinen Ersatz für die geltende gesetzliche Ordnung dar. Ohne eine spezifische und explizit anders lautende gesetzliche Grundlage ist der in Frage stehende Sachverhalt nach der Regel zu behandeln, die in Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG festgehalten ist: der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne aus beweglichem Vermögen. Eine andere Beurteilung ist weder in der Rechtsprechung enthalten noch lässt sie sich in vertretbarer Weise auf dem Wege der Gesetzesauslegung erreichen. Die normative Kraft von Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG ist hier zu stark. Ein Einbruch in dieses Prinzip für den oben diskutierten Fall würde eine spezifische und explizite Änderung der Gesetze voraussetzen.

An der obigen Beurteilung ändert sich nichts durch den Umstand, dass die Fonds-Manager für die Vermögensverwaltung der KGK verantwortlich sind. Man liegt auch hier nicht im Spektrum der vom Bundesgericht beurteilten Fallkonstellationen. Die Fonds-Manager werden für ihre Tätigkeit bereits aufgrund der Saläre, welche sie aus dem Anstellungsverhältnis mit dem Komplementär beziehen, besteuert. Es wäre nicht sachgemäss, diese Personen für ein und dieselbe Tätigkeit doppelt zu besteuern, d. h. sowohl als unselbständig Erwerbende wie auch als selbständig Erwerbende. Das Halten von Fondsanteilen kann keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellen, auch wenn man in gewisser Funktion für den Fonds tätig ist.

Es liegen auch keine Mitarbeiteraktien oder -optionen vor. Die Fonds-Manager werden nicht für ihre Arbeitsleistung im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses durch Ausgabe von Aktien oder Optionen des Arbeitgebers entschädigt.

Allfällige Überlegungen hinsichtlich einer Steuerumgehung sind im Grundsatz von der Hand zu weisen. Es handelt sich bei dem in Abschn. 3 beschriebenen Fondsgeschäft im Private-Equity- und Hedge-Fonds-Bereich nicht um ein absonderliches Verhalten, das einzig deshalb gewählt wurde, um eine Steuerersparnis zu erzielen, sondern um eine Geschäftstätigkeit mit Anlagefonds, die

33 JÜRIG ALTORFER/JULIA VON AH, Gewerbmässige Wertschriftenhändlerstätigkeit; THOMAS MEISTER, Gewerbmässiger Wertschriftenhandel – wie weiter?

34 BGE 125 II 113 E 5e und 6a.

35 MARCO DUSS/MARCO GRETER/JULIA VON AH; Die Besteuerung Selbständigerwerbender, S. 2.

36 Hier sei an ein von Peter Böckli geprägtes Bonmot erinnert, wonach Gesetze zwar ausgelegt, aber nicht weggelegt werden sollen.

auf ökonomischen und betriebswirtschaftlichen Motiven fusst.

4.4.4.3 Privater Kapitalgewinn

Nach dem oben Gesagten und sofern die Private-Equity- und Hedge-Fonds wie oben beschrieben strukturiert sind, gelten sowohl der carried interest wie auch die performance fees als steuerfreie Kapitalgewinne nach Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG.

5 Zusammenfassung – Problemfelder und Handlungsbedarf

Wie in den vergangenen Monaten aufgrund von Äusserungen aus der Branche zu vernehmen war, scheint vor allem die steuerliche Behandlung des carried interest als steuerfreier Kapitalgewinn durch die Behörden in Frage gestellt worden zu sein. Unter diesen Voraussetzungen werden sich kaum ausländische Fonds-Manager sowie Private-Equity- und single hedge-Fonds in der Schweiz ansiedeln lassen.

Einen weiteren Problempunkt stellt die neue, jährliche Fälligkeit für Thesaurierungsfonds – verbunden mit der jährlichen De-facto-Ausschüttung von 35 % der Kapitalerträge – dar. Abhilfe kann hier nur noch auf dem gesetzgeberischen Weg geschaffen werden.

Die Identifizierungspflichten unter dem U. S. QI-System könnten eine administrative Erschwerung darstellen. Da es sich bei der KGK um eine geschlossene kollektive Kapitalanlage handelt, müsste sich der Aufwand bei einer kleineren Anzahl von Anlegern eigentlich noch in vernünftigem Rahmen halten. Je grösser allerdings der Kreis der Anleger ist, desto grösser wird der administrative Aufwand.

Eine wesentliche Attraktivitätssteigerung könnte durch eine verbesserte Situation hinsichtlich der Rückforderung ausländischer Quellensteuern erreicht werden.

6 Schlussbemerkungen

Trotz der diversen negativen Aspekte, welche in diesem Beitrag aufgezeigt werden, sollte nicht vergessen werden, dass es der Schweiz mit der Einführung der Rechtsform der KGK gelungen ist, einen entscheidenden Schritt in die richtige Richtung zu tun. Im geographisch sehr mobilen Geschäft mit Anlagefonds ist aber ganz besonders zu beachten, dass alle wesentlichen Rahmenbedingungen erfüllt sein müssen, damit sich der erhoffte Erfolg einstellt. Dies gilt sowohl für die regulatorische bzw. auf-

sichtsrechtliche Seite wie auch für die steuerlichen Aspekte, aber auch für Soft-Faktoren wie die Beziehungen mit den entsprechenden Behörden. Liegt einer dieser Bausteine für einen attraktiven Standort nicht vor, wird sich die Branche in der Schweiz nicht etablieren können. In diesem Sinne ist zu hoffen, dass den Regelungen zu den KGK noch der fehlende letzte Schliff gegeben wird.

Literatur

- ALTORFER JÜRIG/VON AH JULIA, Gewerbmässige Wertschriftenhändlerstätigkeit, ST 2005, S. 1047 ff.
- DUSS MARCO/GRETER MARCO/VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender. Grundzüge des Steuerrechts, Zürich 2004
- HESS TONI, Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht, FStR 2005, 270 ff.
- KAPALLE URS/SALIB ALEXANDRA, Der Quasi-Wertpapierhändler in der Unternehmenssteuerreform II, StR 2005, S. 370 ff.
- KAUFMANN THOMAS JÖRG/RABAGLIO ORLANDO, Gewerbmässiger Wertschriftenhandel, ST 2005, S. 1059 ff.
- MEISTER THOMAS, Gewerbmässiger Wertschriftenhandel – wie weiter?, FStR 2001, S. 91 ff.
- NEUHAUS HANS-JÜRIG/AGNER PETER/STEINMANN GOTTHARD, Der gewerbmässige Liegenschaften- und Wertschriftenhandel nach dem Stabilisierungsprogramm 1998, ST 1999, S. 593 ff.
- REICH MARKUS, Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Problèmes actuels de droit Fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Basel/Frankfurt a. M. 1995, S. 115 ff.
- SPORI PETER, Einkommenssteuerrechtliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, ASA 59 (1990/91), S. 345 ff.
- VON WYL WALTER, Kapitalanlagengesetz (KAG) und Steuern. Unterlagen zum Seminar «Steuern und Wertschriften» der Schweiz. Bankiervereinigung (20.3.2007)

Berichte und Materialien

Bericht der Arbeitsgruppe Oberson – Revision AFG aus steuerlicher Sicht (Verf.: Toni Hess), erstattet der Expertenkommission Forstmoser, Chur, November 2003 (publ. als Anhang I zum Erläuterungsbericht samt Gesetzesentwurf der Expertenkommission

Forstmoser – Totalrevision des Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 18. März 1994), www.efd.admin.ch – Dokumentation – Gesetzgebung – Vernehmlassungen

Botschaft zum BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.9.2005), BBl 2005, S. 6395 ff.

Statement on the use of limited partnerships as venture capital funds, British Venture Capital Association; approved by the Inland Revenue and the Department of Trade and Industry (May 26, 1987)

Tax and Legal Committee Paper, Private Equity Fund Structures in Europe, European Private Equity & Venture Capital Association (January 2006)

Rechtsquellen

AFG, BG über die Anlagefonds (vom 18.3.1994), AS 1994, S. 2523 (aufgehoben)

AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10

BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40

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

Gesetz zur Förderung von Wagniskapital (vom 30.7.2004), BGBl 2004 I, S. 2013

KAG, BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG) (vom 23.6.2006), SR 951.31

KKV, V über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagenverordnung) (vom 22.11.2006), SR 951.311

Memorandum of Understanding zum DBA-DK (noch ohne Datum), zurzeit: www.estv.admin.ch – Themen – Internationales Steuerrecht – Archiv 22.3.2007

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

StG, BG über die Stempelabgaben (StG) (vom 27.6.1973), SR 641.10

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

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

ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.642.026.81

Praxisanweisungen

BB Finanzbereich, Branchenbroschüre Nr. 14 der ESTV – Finanzbereich (Banken, Vermögensverwalter, Finanzgesellschaften, Effekthändler, Fondsgesellschaften u. ä.; 610.540-14)

Instruction 5 I-2-02 (du 28.3.2002), Bulletin officiel des impôts, <http://alize.finances.gouv.fr/dgiboiboibo2002/boi.htm> – 2002 – Fiscalité des Personnes – Division I

KS Gewerbmässiger Wertschriftenhandel, KS Nr. 8 (1-008-D-2005-d) der ESTV – Gewerbmässiger Wertpapierhandel (vom 21.6.2005)

MB Anlagefonds – Staatenverzeichnis, MB S-018.45 (01.04) der ESTV – Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) durch schweizerische Anlagefonds – Staatenverzeichnis (vom 1.1.2004)

MB Bankenerklärung, MB S-02.137 (4.99) der ESTV – Bankenerklärung (Affidavit) (vom 30.4.1998)

Mitteilung der ESTV – Änderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer per 1. Januar 2007 betreffend Thesaurierungsfonds (vom 3.1.2007), www.estv.admin.ch/d/vst/dokumentation/gesetze/mitteilung_070105_d_brief.pdf

Umsetzung des KS Gewerbmässiger Wertschriftenhandel, Umsetzung Kreisschreiben ESTV Nr. 8 vom 21. Juni 2005 (vom Januar 2007), KSTV Schwyz (www.kantonschwyz.ch/steuern/Aktuell/gewerbsmaessiger_wertpapierhandel.pdf)

WL EU-Zinsbesteuerung, WL der ESTV zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 1.1.2007)

WL Kollektive Anlageinstrumente, WL (2 W [7.00]) der ESTV – Kollektive Anlageinstrumente – Verrechnungssteuer, ausländische Quellensteuern – RL betreffend Steuerpflicht und Besonderheiten für die Buchführung

Zirkular Nr. 40/98 des Schweizerischen Anlagefondsverbandes (SFA) (vom 10.11.1998), nicht publiziert

Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots

Gesetzgeberischer Handlungsbedarf nach der Inkraftsetzung des Bundesgerichtsgesetzes am 1.1.2007

Alfred Meier, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte/Diego Clavadetscher, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte



Alfred Meier, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte, Inhaber einer auf Steuerrecht spezialisierten Anwaltskanzlei in Bern



Diego Clavadetscher, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte, Clavadetscher + Partner, Langenthal; Leiter des schweizerischen Mehrwertsteuer-Instituts

Inhalt

1	Einleitung	5.3	Vorgehen, wenn X. die Veranlagung des Kantons W. als korrekt erachtet
2	Grundproblematik	5.3.1	Beurteilung gemäss der bis Ende 2006 in Kraft stehenden Regelung
2.1	Notwendigkeit der Abgrenzung der Steuerhoheiten im föderalistischen System der Schweiz	5.3.2	Beurteilung gemäss der ab 1.1.2007 in Kraft stehenden Regelung
2.2	Die Mittel zur Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten	5.3.2.1	Letztinstanzlicher kantonalen Entscheid
3	Prozessuale Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots: bisherige Regelung	5.3.2.2	Prozessuale Klippen
3.1	Die staatsrechtliche Beschwerde in Doppelbesteuerungssachen	5.3.2.2.1	Im Rahmen des kantonalen Instanzenzuges
3.2	Das Verhältnis der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes zur Beschwerde gemäss Art. 73 StHG	5.3.2.2.2	Vor Bundesgericht
4	Prozessuale Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots: ab 1.1.2007 gültige Regelung	5.4	Würdigung
4.1	Die Einheitsbeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten	6	Gesetzgeberischer Handlungsbedarf
4.2	Das Verhältnis der Einheitsbeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zur Beschwerde gemäss Art. 73 StHG	6.1	Vorbemerkung
5	Prozessuale Auswirkungen der ab 1.1.2007 geltenden gesetzlichen Regelung	6.2	Das Bundesgericht als einzige Instanz
5.1	Beispiel	6.3	Zweistufiges Verfahren
5.2	Vorgehen, wenn X. die Veranlagung des Kantons T. als korrekt erachtet	6.4	Beurteilung
5.2.1	Beurteilung gemäss der bis Ende 2006 in Kraft stehenden Regelung		Literatur
5.2.2	Beurteilung gemäss der ab 1.1.2007 in Kraft stehenden Regelung		Rechtsquellen und Materialien

1 Einleitung

Michael Beusch legt in seinem umfassenden Aufsatz «Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht. Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz auf Grund des Bundesgerichtsgesetzes»¹ die Ziele der Justizreform dar, stellt die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vor und beleuchtet Einzelaspekte der Neuordnung. Im vorliegenden Aufsatz wird daher auf die Darstellung der mit der neuen gesetzlichen Regelung einhergehenden Änderungen verzichtet, und der Fokus wird auf die grundsätzlichen Aspekte der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts gerichtet. Dabei werden nachgeordnete Themen wie z. B. Vorbescheid über die Steuerpflicht, virtuelle und aktuelle Doppelbesteuerung und Verwirkung des Beschwerderechts bewusst nicht behandelt.

2 Grundproblematik

2.1 Notwendigkeit der Abgrenzung der Steuerhoheiten im föderalistischen System der Schweiz

Das föderalistische System der Schweiz führt zu einer Aufteilung der Steuerhoheit zwischen Bund und Kantonen. Das Nebeneinander verschiedener kantonaler Steuerhoheiten verlangt zwangsläufig deren gegenseitige Abgrenzung, da Überschneidungen unvermeidlich sind. Solche können sich wegen mangelnder Abstimmung der kantonalen Steuergesetze, uneinheitlicher Auslegung von Kanton zu Kanton oder unterschiedlicher Würdigung des massgebenden Sachverhalts ergeben.²

2.2 Die Mittel zur Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten

Interkantonale Doppelbesteuerungskonflikte können durch unilaterale Massnahmen der Kantone vermieden werden. Auch das BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) enthält Normen, die das interkantonale Verhältnis betreffen³.

Die grundlegende Bestimmung im Bereich des interkantonalen Steuerrechts jedoch war und ist Art. 127 Abs. 3 der schweizerischen Bundesverfassung (BV; Art. 46 Abs. 2 der alten Bundesverfassung [aBV]). Art. 46 Abs. 2 aBV war ursprünglich als Auftrag an die eidgenössischen Räte gedacht, ein Gesetz zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zu schaffen. Aufgrund der Untätigkeit des Gesetzgebers⁴ hat das Bundesgericht entschieden, Art. 46 Abs. 2 aBV verbriebe dem Bürger ein verfassungsmässiges Individualrecht, dessen Verletzung er mit staatsrechtlicher Beschwerde rügen könne⁵. Das Bundesgericht hat in einer reichen Rechtsprechung ein Gefüge von Kollisionsnormen geschaffen, welche die kantonalen Steuerhoheiten abgrenzen. Das interkantonale Steuerrecht bildet noch heute in erheblichem Umfang sog. Fallrecht.

nössischen Räte gedacht, ein Gesetz zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zu schaffen. Aufgrund der Untätigkeit des Gesetzgebers⁴ hat das Bundesgericht entschieden, Art. 46 Abs. 2 aBV verbriebe dem Bürger ein verfassungsmässiges Individualrecht, dessen Verletzung er mit staatsrechtlicher Beschwerde rügen könne⁵. Das Bundesgericht hat in einer reichen Rechtsprechung ein Gefüge von Kollisionsnormen geschaffen, welche die kantonalen Steuerhoheiten abgrenzen. Das interkantonale Steuerrecht bildet noch heute in erheblichem Umfang sog. Fallrecht.

3 Prozessuale Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots: bisherige Regelung

3.1 Die staatsrechtliche Beschwerde in Doppelbesteuerungssachen

Das bundesrechtliche Rechtsmittel zur Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots bildete die staatsrechtliche Beschwerde. Sie war im bis Ende 2006 in Kraft stehenden BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) geregelt. Sie soll, soweit für die nachfolgenden Überlegungen relevant, in knapper Form dargestellt werden⁶.

Art. 84 OG sah vor, dass u. a. gegen Verfügungen und Entscheide wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte der Bürger beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde geführt werden kann. Grundsätzlich war die Beschwerde nur gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide zulässig (Art. 86 Abs. 1 OG). Von diesem Grundsatz machte Art. 86 Abs. 2 OG eine wichtige Ausnahme für Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung: Der kantonale Instanzenzug brauchte nicht erschöpft zu werden.

Die Beschwerdefrist betrug gemäss Art. 89 OG 30 Tage. Art. 89 Abs. 3 OG enthielt für die Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte (Doppelbesteuerungsbeschwerden) eine bedeutsame Sonderregelung: Die Beschwerdefrist begann erst dann zu laufen, wenn der zweite der konkurrierenden Kantone gegenüber der steuerpflichtigen Person seinen Steueranspruch durch die Festsetzung des geforderten Steuerbetrages geltend

1 FStR 2006, S. 249 ff., und 2007, S. 3 ff.

2 PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht.

3 PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 29 ff.

4 Trotz mehrerer Anläufe kam ein entsprechendes BG nie zustande; vgl. dazu PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 28 f.

5 PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 27; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, S. 92 f.

6 Für Einzelheiten s. PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 149 ff.

gemacht hatte⁷. Dies galt auch dann, wenn nicht diese letzte, sondern eine frühere, bereits rechtskräftige Verfügung eines andern Kantons das Doppelbesteuerungsrecht verletzte. In diesem Fall musste jedoch die steuerpflichtige Person ausdrücklich die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots durch diesen andern Kanton rügen⁸.

3.2 Das Verhältnis der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotens zur Beschwerde gemäss Art. 73 StHG

Das Verhältnis der Doppelbesteuerungsbeschwerde zur Beschwerde gemäss Art. 73 StHG war vorerst umstritten, weil mit dem StHG auch im Bereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts legiferiert wurde. Es stellte sich daher die Frage, ob nun in diesem Bereich die Beschwerde gemäss Art. 73 StHG die Doppelbesteuerungsbeschwerde verdränge⁹. Das Bundesgericht hat – beinahe beiläufig – entschieden, dass im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung weiterhin die staatsrechtliche Beschwerde das massgebende Rechtsmittel sei¹⁰. Unklar ist, ob es diese generelle Aussage in seinem Urteil vom 10.2.2005¹¹ modifiziert hat, indem es in E 2.1 ausführte: «Dans les cas où les décisions en cause n'ont pas – toutes – été prises en dernière instance cantonale et pour autant qu'il n'y ait pas lieu – par exception – de se prononcer également sur des éléments de la taxation elle-même, seul le recours de droit public entre en ligne de compte (Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, in Archives 69 p. 328). Cela vaut d'autant plus lorsque, comme en l'espèce, les recourants ne soutiennent pas que la notion de domicile du droit de l'un ou de l'autre des cantons ne serait pas conforme à l'art. 3 de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, mais se plaignent exclusivement d'une violation des règles de conflit tendant à éviter la double imposition.»

7 Waren mehrere Kantone involviert, löste gemäss Praxis erst die Verfügung des letzten der konkurrierenden Kantone den Fristenlauf aus, sofern erst dessen Verfügung die Kollision erkennen liess. Vgl. dazu PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 167, mit Verweisen.

8 KURT LOCHER/PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 12 III A 1 Nr. 41.

9 Vgl. die Darstellung von ULRICH CAVELTI, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots.

10 BGer 7.1.2004, StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2, und BGer 5.4.2004, StE 2004 A 24.31 Nr. 1, je E 1.1.

11 BGE 131 I 145 (2.A.247/2004).

4 Prozessuale Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots: ab 1.1.2007 gültige Regelung

4.1 Die Einheitsbeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Mit Inkrafttreten der Justizreform per 1.1.2007 wurde das OG ausser Kraft gesetzt¹². Auf Grund der neuen Ordnung ist die Einheitsbeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten auch in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen das massgebende Rechtsmittel, das an das Bundesgericht führt. Gemäss Art. 82 lit. a BGG beurteilt das Bundesgericht Beschwerden gegen Entscheide in Angelegenheiten des öffentlichen Rechts. Art. 83 BGG enthält keine Ausnahme, die für die vorliegend interessierende Frage von Belang ist. Unter den Beschwerdegründen nennt Art. 95 lit. e BGG ausdrücklich die Verletzung von interkantonalem Recht.

Im Gegensatz zum OG betreffend die staatsrechtliche Beschwerde kennt das BGG für die Einheitsbeschwerde keine Ausnahme vom Zwang zur Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges mehr. Die Beschwerde ist gemäss Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG nur gegen Entscheide letzter kantonalen Instanzen zulässig¹³.

Die Beschwerde gegen einen Entscheid ist innert 30 Tagen nach der Eröffnung der vollständigen Ausfertigung beim Bundesgericht einzureichen (Art. 100 Abs. 1 BGG). Eine ähnliche Fristenregelung wie das OG für die staatsrechtliche Beschwerde sieht Art. 100 Abs. 5 BGG für die Einheitsbeschwerde vor:

«Bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte beginnt die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann.»

In der Botschaft wird dazu erläuternd ausgeführt: «Die unter dem geltenden Recht bestehende Möglichkeit, auf die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges zu verzichten, wenn die Beschwerde eine Angelegenheit der interkantonalen Doppelbesteuerung oder des Arrestes ... betrifft (Art. 86 Abs. 2 OG), wird fallen gelassen, weil das Bundesgericht nicht mehr als erste richterliche Instanz entscheiden soll. Die von einer interkantonalen Doppelbesteuerung betroffene Person wird die Sache indessen ans Bundesgericht weiterziehen können, sobald ein Kanton einen letztinstanzlichen Entscheid gefällt hat;

12 Art. 131 Abs. 1 BGG.

13 Vgl. dazu MICHAEL BEUSCH, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, 1. Teil, S. 258 (Abschn. 4.2.3), und Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, S. 4326.

die letztinstanzlichen Entscheide der übrigen Kantone muss sie nicht abwarten (...).»¹⁴

Die Formulierung in Art. 100 Abs. 5 BGG: «...wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann» ist verwirrend. Der Wortlaut spricht eigentlich dafür, dass in beiden Kantonen letztinstanzliche Entscheide vorliegen müssten, bevor das Bundesgericht angerufen werden kann. Dies käme einer Vereitelung des Rechtsschutzes im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht nahe.

Klar ist, dass eine direkte Anrufung des Bundesgerichts bereits im Anschluss an eine Verfügung der Steuerbehörden oder an einer unterinstanzlichen kantonalen Gerichtsentscheid nicht mehr möglich ist. Gemäss der Botschaft und – mangels dieser widersprechender Anhaltspunkte – nach der Absicht des Gesetzgebers soll aber die Einheitsbeschwerde offen stehen, sobald in irgendeinem der involvierten Kantone ein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid vorliegt. Dem ist zuzustimmen.

Eigentlich müsste es selbstverständlich sein, dass bei interkantonalen Kompetenzkonflikten – wie im alten Recht – weiterhin gleichzeitig auch die bereits rechtskräftigen früheren Veranlagungen der andern Kantone mitangefochten werden können, da andernfalls der Rechtsschutz in unzumutbarer Weise eingeschränkt würde. Nichts deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber eine derartige Einschränkung beabsichtigt hätte. Bereits an dieser Stelle ist jedoch auf Art. 99 BGG hinzuweisen. Auf die durch diese Bestimmung geschaffenen prozessualen Klippen wird später eingegangen¹⁵.

4.2 Das Verhältnis der Einheitsbeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zur Beschwerde gemäss Art. 73 StHG

Art. 73 StHG besteht auch unter der neuen Rechtsordnung weiter. Bloss Abs. 1 wurde insofern geändert, als die Bezeichnung «Verwaltungsgerichtsbeschwerde» durch «Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten» ersetzt wurde.

Nicht angepasst wurden die Abs. 2 und 3, so dass auf Grund dieser spezialgesetzlichen Regelung die Urteile des Bundesgerichts gestützt auf diese Variante der Einheitsbeschwerde kassatorischer Natur sind, dies im Gegensatz zu den ordentlicherweise reformatorischen Entscheiden, die im Rahmen der Einheitsbeschwerde erge-

hen. Zur Inkohärenz dieser Regelung sei auf die Ausführungen von Michael Beusch¹⁶ verwiesen.

Offen ist, ob das Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen künftig die «ordentliche» Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten oder diejenige nach Art. 73 StHG als massgeblich bezeichnet wird. Das gemäss den vorstehenden Ausführungen¹⁷ bisher ausschlaggebende Kriterium, wonach bei der Beschwerde nach Art. 73 StHG Anfechtungsobjekt nur ein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid sein kann, gilt neu gleichermassen für die «ordentliche» Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

5 Prozessuale Auswirkungen der ab 1.1.2007 geltenden gesetzlichen Regelung

Nachstehend soll anhand eines einfachen Sachverhalts, wie er sich in der Praxis verwirklichen kann, geprüft werden, welche Auswirkungen die neue Rechtsordnung hat. Das Beispiel steht stellvertretend für andere Fälle, in denen eine Doppelbesteuerung wegen unterschiedlicher Qualifikation desselben Sachverhalts durch mehrere Kantone entsteht.

5.1 Beispiel

X. hat Wohnsitz im Kanton W. Im Kanton T. übt er in einer ständigen, festen Einrichtung eine Tätigkeit aus, die er selbst als selbständig deklariert.

Der Kanton T. beurteilt die Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit, bejaht das Vorliegen eines Spezialsteuerdomizils des Geschäftsortes im Kanton T. und besteuert die entsprechenden Faktoren des Jahres n. Die Veranlagungsverfügung erwächst im Dezember n+1 unangefochten in Rechtskraft.

Der Kanton W. veranlagt seinerseits im Februar n+2, qualifiziert die Tätigkeit von X. im Kanton T. als unselbständige Erwerbstätigkeit und besteuert damit das gesamte Einkommen und Vermögen von X. Erst in diesem Zeitpunkt stellt X. die Doppelbesteuerung fest.

14 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, S. 4326.

15 Unten, Abschn. 5.3.2.2.2.

16 MICHAEL BEUSCH, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, 2. Teil, S. 8 (Abschn. 4.3.12).

17 Oben, Abschn. 3.2.

5.2 Vorgehen, wenn X. die Veranlagung des Kantons T. als korrekt erachtet

5.2.1 Beurteilung gemäss der bis Ende 2006 in Kraft stehenden Regelung

Die bisher gültige Regelung bot bei dieser Sachverhaltskonstellation prozessual keine grösseren Schwierigkeiten. Die steuerpflichtige Person konnte bei der staatsrechtlichen Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung wahlweise entweder zuerst kantonale Rechtsmittel im Kanton W. ergreifen oder direkt beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung erheben. Um keine Risiken einzugehen, konnte X. vor Bundesgericht gleichzeitig mit der Veranlagung des Kantons W. auch noch diejenige des Kantons T. mitanfechten.

5.2.2 Beurteilung gemäss der ab 1.1.2007 in Kraft stehenden Regelung

X. muss zwingend den Instanzenzug des Kantons W. durchlaufen. Erst gegen den letztinstanzlichen Entscheid des Kantons W. kann X. die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht erheben. Auch bei der Einheitsbeschwerde muss es nach dem vorstehend Gesagten möglich sein, vor Bundesgericht gleichzeitig die Veranlagungsverfügung des Kantons T. mitanzufechten¹⁸.

Auch unter dem BGG besteht bei dieser Sachverhaltskonstellation (unter der Sachverhaltsannahme, der Kanton W. sei im Unrecht) grundsätzlich lückenloser Rechtsschutz. Durch den Zwang, zuerst den innerkantonalen Instanzenzug zu erschöpfen, kann sich jedoch das Verfahren erheblich verlängern und dadurch auch verteuern. Auch wenn X. schliesslich Recht zugesprochen erhält, bleibt er wohl mit einem Teil seiner Vertretungskosten belastet, da bei vielen Gerichten die unselige Praxis besteht, den Rechtsuchenden trotz des Obsiegens nur einen Teil der ausgewiesenen, angemessenen Parteikosten zu ersetzen.

5.3 Vorgehen, wenn X. die Veranlagung des Kantons W. als korrekt erachtet

5.3.1 Beurteilung gemäss der bis Ende 2006 in Kraft stehenden Regelung

Auch bei dieser Sachverhaltsvariante verursachte die bisher gültige Regelung keine grösseren Probleme. Die steuerpflichtige Person konnte wahlweise entweder zuerst kantonale Rechtsmittel ergreifen oder direkt beim

Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung erheben. Erachtete sie die Qualifikation durch den Kanton W. als korrekt, so gelangte sie richtigerweise direkt mit staatsrechtlicher Beschwerde ans Bundesgericht. Ihre Beschwerde richtete sich primär gegen den Kanton T. Um keine Risiken einzugehen, konnte sie gleichzeitig die Veranlagung des Kantons W. mitanfechten.

5.3.2 Beurteilung gemäss der ab 1.1.2007 in Kraft stehenden Regelung

5.3.2.1 Letztinstanzlicher kantonaler Entscheid

Von grundlegender Bedeutung ist die vorerwähnte Neuerung¹⁹, wonach zumindest in einem Kanton ein letztinstanzlicher Entscheid vorliegen muss, damit der Weg für die Einheitsbeschwerde offen steht.

In der hier zur Diskussion stehenden Ausgangslage fehlt (noch) der letztinstanzliche Entscheid. Es liegen die rechtskräftige, von X. als materiell falsch betrachtete Veranlagungsverfügung des Kantons T. sowie die seines Erachtens inhaltlich richtige Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons W. vor. Somit kann ein kantonaler letztinstanzlicher Entscheid nur noch im Kanton W. erlangt werden. Damit X. vor Bundesgericht gehört wird, ist er also gezwungen, zuerst den Instanzenzug im Kanton W. zu durchlaufen, obwohl er mit der Veranlagung dieses Kantons einverstanden ist.

5.3.2.2 Prozessuale Klippen

5.3.2.2.1 Im Rahmen des kantonalen Instanzenzuges

Vorab muss festgehalten werden, dass bei vorsichtiger Prozessführung bereits vor den kantonalen Instanzen das Verfahren vor Bundesgericht ins Auge gefasst wird. Daher sind auch die nachfolgenden Ausführungen unter 5.3.2.2.2 bereits für das kantonale Verfahren zu berücksichtigen.

Bevor es eine Streitfrage materiell beurteilen kann, muss jedes angerufene Gericht klären, ob sämtliche Prozessvoraussetzungen gegeben sind. Ist dies nicht der Fall, ergeht ein Nichteintretensentscheid. Bei den Prozessvoraussetzungen ist vorab zu prüfen, ob die örtliche und sachliche Zuständigkeit des Gerichts zu bejahen, ob die Legitimation der rechtsuchenden Person gegeben ist und ob die Eingabe form- und fristgerecht eingereicht wurde. Vorliegend wird vorausgesetzt, dass grundsätzlich sämtliche Bedingungen erfüllt seien, unter Vorbehalt der nachfolgenden Erörterungen.

18 Vgl. oben, Abschn. 4.1, jedoch auch unten, Abschn. 5.3.2.2.2.

19 S. oben, Abschn. 4.1.

Gemäss den Sachverhaltsvorgaben ist X. mit der Veranlagung des Kantons W. einverstanden. Er ist somit durch die Veranlagungsverfügung des Kantons W. nicht beschwert. Auf ein dagegen erhobenes Rechtsmittel würde daher nicht eingetreten. Ein Nichteintretensentscheid könnte allerdings bis vor die letzte kantonale Rechtsmittelinstanz weitergezogen werden.

In diesem Zusammenhang ist ein älterer Bundesgerichtsentscheid²⁰ zu erwähnen, gemäss welchem auch zu Recht ergangene Nichteintretensentscheide ausnahmsweise mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochten werden konnten, wenn ein anderer Weg, über den Streitpunkt einen materiellen Entscheid herbeizuführen, nicht gangbar war. Es ist denkbar, jedoch keineswegs sicher, dass das Bundesgericht diese Praxis auf die Einheitsbeschwerde überträgt. Somit besteht hier ein erhebliches prozessuales Risiko.

Eine weitere Möglichkeit, einen Nichteintretensentscheid zu erlangen, wäre, dass X. im Verfahren im Kanton W. die Veranlagung des Kantons T. anfechten würde. Mangels Hoheit über den Kanton T. müssten sich die angerufenen Instanzen als unzuständig erklären und deshalb auf das Begehren nicht eintreten. Die vorstehend angestellten Überlegungen und auch die prozessualen Risiken wären dieselben.

X. hat auch noch die Möglichkeit, ein Scheingefecht zu führen, d. h. im Rechtsbegehren die Aufhebung der Veranlagung des Kantons W. zu verlangen²¹. Dies würde wohl dazu führen, dass alle Instanzen des Kantons W. die Veranlagung des Kantons W. bestätigen würden. Diesfalls läge schliesslich ein letztinstanzliches Sachurteil vor²².

5.3.2.2.2 Vor Bundesgericht

Im Rahmen der Einheitsbeschwerde in interkantonalen Doppelbesteuerungssachen erweist sich Art. 99 BGG als problematisch. Art. 99 Abs. 1 BGG sieht vor, dass neue Tatsachen und Beweismittel nur soweit vorgebracht werden dürfen, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt. Diese Klippe ist bei sorgfältiger Prozessführung noch zu umschiffen.

Grössere Schwierigkeiten bietet Art. 99 Abs. 2 BGG. Er erklärt neue Begehren als unzulässig. Mit den «neuen

Begehren» ist der sog. Streitgegenstand angesprochen. Er umfasst das durch die ursprüngliche Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit dieses angefochten ist. Der Streitgegenstand bestimmt und begrenzt m. a. W. das Prozessthema. Der Streitgegenstand kann im Verlauf des Instanzenzuges verengt, nicht jedoch erweitert werden²³. Ein neues Begehren iSv Art. 99 Abs. 2 BGG liegt dann vor, wenn es nicht bereits vor der Vorinstanz vorgebracht worden ist und zu einer Ausweitung des Streitgegenstands führen würde²⁴.

Diese Einschränkungen bezüglich Noven und neuer Rechtsbegehren sah das OG nicht vor, und gemäss Bundesgerichtspraxis waren neue Tatsachen und Beweismittel zulässig²⁵. Es scheint, dass es seinerzeit als selbstverständlich hingenommen wurde, dass erstmals vor Bundesgericht das Haupt- oder Eventualbegehren gestellt wurde, die Verfügung des erstveranlagenden Kantons sei aufzuheben.

Nach der hier vertretenen Auffassung muss diese Regel weiterhin gelten, soweit mit der Einheitsbeschwerde (direkt) die Veranlagung des Kantons T. angefochten werden kann²⁶. Gemäss Sachverhalt liegt im Kanton T. bloss eine Veranlagungsverfügung vor. Diese wurde noch nicht angefochten. Es wurden daher auch noch keine Rechtsbegehren gestellt, die den Streitgegenstand einschränken. Mit Blick auf den Kanton T. dürfte somit Art. 99 Abs. 2 BGG den Rechtsschutz nicht beschneiden²⁷.

Wie schon bei der staatsrechtlichen Beschwerde empfiehlt es sich, vor Bundesgericht sämtliche Veranlagungen der konkurrierenden Kantone anzufechten. X. wird deshalb auch den letztinstanzlichen Entscheid des Kantons W. mit Einheitsbeschwerde anfechten. Diesbezüglich entfaltet Art. 99 Abs. 2 BGG möglicherweise uneingeschränkt Wirkung, weil hier bereits früher Begehren gestellt und damit der Streitgegenstand definiert wurde. Unter diesem Gesichtspunkt würde es sich daher aufdrängen, dass X. das in Abschn. 5.3.2.2.1 als Scheingefecht bezeichnete Vorgehen wählt.

20 BGer 15.10.1982 E 1a, ASA 53 (1984/85), S. 292, mit Verweis auf frühere Entscheide.

21 In taktischer Hinsicht gilt es abzuwägen, ob X. in der Begründung durchblicken lassen will, dass er eigentlich die Veranlagung des Kantons T. als unzutreffend erachtet oder ob er das gestellte Begehren mit voller Überzeugung vertreten will.

22 Eine sonderbare Situation entstünde dann, wenn eine Instanz wider Erwarten das Begehren gutheissen würde.

23 Vgl. zum Ganzen ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, S. 402 ff.

24 HANSJÖRG SEILER/NICOLAS VON WERDT/ANDREAS GÜNGERICH, *Bundesgerichtsgesetz (BGG)*, S. 427 Rz 11.

25 Vgl. PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, S. 159 und 171.

26 Vgl. oben, Abschn. 4.1, wo dargelegt wurde, dass ein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid genügt, damit die Streitsache vor Bundesgericht getragen werden kann.

27 Will X. die prozessualen Risiken weiter begrenzen, so wird er vor den Instanzen des Kantons W. das Eventualbegehren stellen, die Veranlagung des Kantons T. sei aufzuheben, obschon vorauszusehen ist, dass die angerufenen Rechtsmittelbehörden auf dieses Begehren mangels Zuständigkeit (fehlende Hoheit über den Kanton T.) nicht eintreten werden.

5.4 Würdigung

Der Zwang, dass in interkantonalen Streitigkeiten der ganze Instanzenzug mindestens eines Kantons ausgeschöpft werden muss, führt zu nicht leicht zu überwindenden prozessualen Schwierigkeiten. Die Probleme werden durch Art. 99 BGG noch akzentuiert. Selbst wenn ein Ausweg im Sinne der vorstehenden Überlegungen gefunden werden kann, so zwingt die im BGG geschaffene Regelung zu verfahrensrechtlichen Klimmzügen, verursacht erheblichen Verfahrensleerlauf und verursacht den Rechtssuchenden in vielen Fällen unnütze Prozesskosten. Bis zum ersten Entscheid des Bundesgerichts bleibt überdies ein hohes Mass an Unsicherheit bestehen. Die Gesetzgebung in diesem Bereich ist deshalb unbefriedigend. Dies ist um so bedauerlicher, als schon bei der Schaffung der Beschwerde gemäss Art. 73 StHG die Auswirkungen auf das interkantonale Steuerrecht nicht bedacht wurden. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht hätte auf Grund seiner Praxisrelevanz auch im Verfahrensrecht etwas grössere Zuwendung des Gesetzgebers verdient. Es besteht dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Bis zu diesem Zeitpunkt ist zu hoffen, dass das Bundesgericht einen Weg findet, die Durchsetzung des verfassungsrechtlich garantierten Doppelbesteuerungsverbot nicht durch unnötige prozessuale Hindernisse zu gefährden.

6 Gesetzgeberischer Handlungsbedarf

6.1 Vorbemerkung

Nachstehend sollen im Sinne einer ersten Diskussionsbasis die Eckpunkte einer möglichen gesetzgeberischen Lösung skizziert werden. Im Rahmen einer Gesetzesänderung wäre es angezeigt, auch das Verhältnis zwischen den Beschwerden nach Art. 82 ff. BGG und Art. 73 StHG zu klären²⁸.

6.2 Das Bundesgericht als einzige Instanz

Am einfachsten wäre es, zu der seit Jahrzehnten bewährten Lösung zurückzukehren. In diesem Fall müsste das BGG bei der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot eine Ausnahme vom Grundsatz der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges vorsehen.

Es macht wenig Sinn, wenn zwingend ein oder (je nach kantonaler Rechtsordnung²⁹) zwei kantonale Gerichte über einen interkantonalen Kompetenzkonflikt, in dem die Kantone eine parteiähnliche Stellung haben, befinden müssen, bevor der Weg ans Bundesgericht offen steht³⁰. Wie vorstehend gezeigt, verursacht die geltende Regelung zudem prozessuale Schwierigkeiten und Umtriebe.

Das BGG wäre demnach in folgendem Sinn zu ändern:

Art. 86 Vorinstanzen im Allgemeinen

¹ Die Beschwerde ist zulässig gegen Entscheide:

- d. letzter kantonalen Instanzen, sofern nicht die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zulässig ist; bei Beschwerden auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden.

Art. 99

³ Abs. 1 und 2 finden in interkantonalen Kompetenzstreitigkeiten keine Anwendung.

6.3 Zweistufiges Verfahren

Will der Gesetzgeber am Grundsatz festhalten, dass das Bundesgericht nicht als erstinstanzliches Gericht walten soll, so wäre denkbar, das Bundesverwaltungsgericht in den Instanzenzug einzubinden. Dieser Weg führt aber zu zusätzlichen Problemen.

Das BG über das Bundesverwaltungsgericht (VGG) könnte dabei wie folgt ergänzt werden:

Art. 34 Weitere Zuständigkeiten

² Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen und Urteile kantonalen Instanzen, wenn die Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV gerügt wird. Der kantonale Instanzenzug muss nicht ausgeschöpft werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann in diesen Fällen nur kassatorisch entscheiden. Die Beschwerdefrist beginnt erst zu laufen, wenn in allen betroffenen Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde geführt werden kann.

Dabei wird nicht übersehen, dass nach einem (allerdings fakultativen) vollen kantonalen Instanzenzug nochmals zwei Instanzen, nämlich das Bundesverwaltungsgericht und anschliessend das Bundesgericht, angerufen werden könnten. Andererseits sehen gewisse kantonale Rechtsordnungen vor, dass die kantonale Verwaltungsgerichtsbeschwerde unzulässig ist, wenn die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht offen ist³¹.

28 Vgl. vorne, Abschn. 3.2 und 4.2.

29 Vgl. Art. 50 Abs. 3 StHG; zur Verpflichtung der Kantone, einen parallelen Instanzenzug für die Kantonssteuern sowie die direkte Bundessteuer vorzusehen, s. BGE 130 II 65 (StE 2004 B 96.21 Nr. 11, seither mehrfach bestätigt).

30 Kritisch zur Änderung gemäss BGG auch MICHAEL BEUSCH, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, 1. Teil, S. 258 (Abschn. 4.2.3).

31 Vgl. z. B. Art. 5 EV BGG BE.

Da vor dem Bundesverwaltungsgericht die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden kann, könnte im Rahmen dieser Beschwerde grundsätzlich auch die Verletzung des StHG oder auch willkürliche Rechtsanwendung gerügt werden. Zwingende Voraussetzung für die Anrufung des Bundesverwaltungsgerichts wäre aber die Geltendmachung einer Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV.

Dieser neue Rechtsweg würde – zumindest in Einzelfällen – zu neuen Schwierigkeiten führen, weil vorgängig die heikle Frage zu beurteilen wäre, ob in einem bestimmten Fall nicht bloss eine StHG-Norm verletzt ist, sondern auch ein Verstoß gegen Art. 127 Abs. 3 BV vorliegt. Dementsprechend stünde die beschwerdeführende Person vor dem schwierigen Entscheid, ob sie den letztinstanzlichen kantonalen Entscheid mit einer Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht oder mit einer Einheitsbeschwerde vor Bundesgericht (oder mit beiden Rechtsmitteln) anzufechten habe.

6.4 Beurteilung

Aus Sicht der Rechtsuchenden ist die in Abschn. 6.2 beschriebene, einstufige Lösung der einzig gangbare Weg. Er lehnt sich an das bisherige – bekannte – System an und ermöglicht eine kurze Verfahrensdauer. Zudem schafft er keine neuen Probleme bei Fällen, die die interkantonale Doppelbesteuerung nur mittelbar betreffen.

Literatur

BEUSCH MICHAEL, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht. Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes, 1. Teil, FStR 2006, S. 249 ff.; 2. Teil, FStR 2007, S. 3 ff.

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

CAVELTI ULRICH, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2003, S. 253 ff.

KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A., Zürich 1998

LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bde., Loseblattwerk, Basel

LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. A., Bern 2003, S. 27 f.

SEILER HANSJÖRG/VON WERDT NICOLAS/GÜNGERICH ANDREAS, Bundesgerichtsgesetz (BGG). Bundesgesetz über das Bundesgericht, Bern 2007

Rechtsquellen und Materialien

BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

EV BGG BE; EinführungsV des Kantons Bern zum BG über das Bundesgericht (vom 25.10.2006), BSG 155.211

OG, BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz) (vom 16.12.1943), SR 173.110; in Kraft bis 31.12.2006

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

VGG, BG über das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32

Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 28.2.2001), BBl 2001, S. 4202 ff.

Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz (1. Teil)

Dr. iur. Felix Rajower, RA



*Dr. iur. Felix Rajower,
Rechtsanwalt, Anwaltskanzlei
Rajower & Weber, Zürich*

Inhalt*

<p>1 Ausgangslage</p> <p>2 Gesetzliche Grundlagen der Steuersicherung</p> <p>2.1 Bund</p> <p>2.2 Kanton Zürich</p> <p>3 Sicherstellung</p> <p>3.1 Gegenstand und Zweck</p> <p>3.2 Sicherstellungsgründe</p> <p>3.2.1 Allgemeines</p> <p>3.2.2 Fehlender Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz (spezieller Sicherstellungsgrund)</p> <p>3.2.3 Gefährdung der Zahlung (allgemeiner Sicherstellungsgrund)</p> <p>3.3 Form und Inhalt der Sicherstellungsverfügung</p> <p>3.3.1 Zuständigkeit</p> <p>3.3.2 Adressat</p> <p>3.3.3 Sicherzustellender Betrag</p> <p>3.3.4 Sicherstellungsgrund</p> <p>3.3.5 Aufforderung zur Sicherheitsleistung</p> <p>3.3.6 Rechtsmittel und Rechtsmittelbelehrung</p> <p>3.4 Wirkung und Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung</p> <p>Literatur</p> <p>Rechtsquellen und Materialien</p>	<p><i>In der nächsten Ausgabe:</i></p> <p>4 Arrest</p> <p>4.1 Allgemeines</p> <p>4.2 Arrestgründe</p> <p>4.3 Arrestgegenstände</p> <p>4.3.1 Allgemeines</p> <p>4.3.2 Spezialfälle</p> <p>4.3.2.1 Anteile an Gemeinschaftsvermögen, insbesondere an einer unverteilter Erbschaft</p> <p>4.3.2.2 Leistungen der 2. und 3. Säule</p> <p>4.3.2.3 Kapitaleistungen aus Lebensversicherungen</p> <p>4.3.3 Eigentum des Arrestschuldners</p> <p>4.4 Arrestbefehl</p> <p>4.4.1 Allgemeines</p> <p>4.4.2 Adressat</p> <p>4.4.3 Arrestschuldner</p> <p>4.4.4 Arrestort</p> <p>4.4.5 Arrestvollzug</p> <p>4.4.6 Rechtsmittel gegen Arrestbefehl und Arrestvollzug</p> <p>4.4.6.1 Arresteinssprache</p> <p>4.4.6.2 Beschwerde</p> <p>4.4.7 Wirkungen des Arrests</p> <p>4.4.8 Arrestprosequierung</p> <p>4.4.8.1 Ziel und Zweck</p> <p>4.4.8.2 Fristen</p> <p>4.4.8.3 Einleitung der Betreibung oder des Veranlagungsverfahrens</p> <p>4.4.8.4 Rechtsöffnung</p> <p>4.4.8.5 Fortsetzung, Pfändung und Verwertung</p> <p>4.4.9 Dahinfallen des Arrests</p> <p>4.4.10 Schadenersatz bei ungerechtfertigtem Arrest</p>
---	--

* Dieser Beitrag erscheint gleichzeitig in: ZZZ Schweizerische Zeitschrift für Zivilprozess- und Zwangsvollstreckungsrecht.

1 Ausgangslage

Aufgabe der Steuerbezugsbehörden ist es, rechtskräftig veranlagte Steuern zu beziehen. Die geschuldete Steuer ist, wie alle anderen Geldforderungen, auf dem Weg der Schuldbetreibung einzutreiben. Rechtsgrundlage hierfür bildet das Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG). Mit Hilfe der Betreibungsbehörden kann auf das Vermögen des Steuerschuldners gegriffen werden.

Der Zugriff auf Vermögenswerte kann jedoch aus verschiedenen Gründen erschwert bzw. gefährdet erscheinen. Für diese Fälle wurden gesetzliche Instrumente der (vorsorglichen) Steuersicherung geschaffen, mit deren Hilfe die (spätere) Vollstreckung der rechtskräftig festgesetzten Steuerforderung gewährleistet werden soll und kann.

2 Gesetzliche Grundlagen der Steuersicherung

2.1 Bund

Im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sind allerdings seit jeher verschiedene Steuersicherungsmittel verankert. Dazu zählen die Zustimmung zur Löschung einer juristischen Person im Handelsregister (Art. 171 DBG; vgl. Art. 122 BdBSt), die Zustimmung zum Eintrag des Grundstückserwerbers in das Grundbuch (Art. 172 DBG), die Sicherstellung der für die Vermittlungstätigkeit an Grundstücken geschuldeten Steuern (Art. 173 iVm Art. 13 Abs. 3 Bst. c und Art. 55 Abs. 3 DBG) sowie im weiteren Sinne die verschiedenen Steuerhaftungsbestimmungen (Art. 13 und 55 DBG).

Im Vordergrund stehen indessen Sicherstellung und Arrest (Art. 169 und 170 DBG; früher Art. 117 und 118 BdBSt).

Eine analoge Bestimmung findet sich übrigens auch im Verrechnungssteuerrecht (Art. 47 Abs. 2 VStG), bei den Stempelabgaben (Art. 43 Abs. 2 StG) sowie im Mehrwertsteuerrecht (Art. 70 Abs. 2 MWSTG).

2.2 Kanton Zürich

Die Vollstreckung, mithin auch die Sicherung von Geldforderungen, ist grundsätzlich abschliessend durch Bundesrecht, namentlich durch das SchKG, geregelt¹. Ohne ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung durch den Bun-

desgesetzgeber haben die Kantone kein Recht, auf diesem Gebiet selbständig zu legiferieren². Namentlich waren die Kantone nicht ermächtigt, sich die Kompetenz der Arrestlegung einzuräumen³.

Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) am 1.1.1993 wurde den Kantonen jedoch ausdrücklich die Kompetenz eingeräumt, Sicherstellungsverfügungen den Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichzustellen (Art. 78 StHG)⁴. Diese Bestimmung stellt eine reine Kompetenznorm dar und gehört, wie der Steuerbezug im Allgemeinen, nicht zum Steuerharmonisierungsbereich⁵.

Das neue, am 1.1.1999 in Kraft getretene zürcherische Steuergesetz (StG ZH) hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und ein entsprechendes Instrumentarium zur Sicherung und Durchsetzung von Steuerforderungen geschaffen. Wie bis anhin⁶ können das Gemeindesteuernamt oder das kantonale Steueramt Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrages verfügen (§ 181 StG ZH). Nach neuem Recht gilt die Sicherstellungsverfügung indes als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG, der direkt durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen werden muss (§ 182 StG ZH). Die Bewilligung durch den zuständigen Arrestrichter gemäss Art. 272 SchKG ist somit nicht mehr erforderlich⁷. Die Steuerbehörde ist folglich in diesem Fall gleichzeitig Gläubiger und Arrestrichter.

3 Sicherstellung

3.1 Gegenstand und Zweck

Die Sicherstellung dient der Sicherung der künftigen Vollstreckung von Steuerforderungen. Die Sicherstellungsverfügung ist, für sich allein betrachtet, zunächst eine einfache Aufforderung an den Steuerschuldner, Sicherheit zu leisten⁸. Der Pflichtige braucht vor Erlass der Sicherstellungsverfügung weder benachrichtigt noch gemahnt zu werden⁹.

1 BGE 115 III 2; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 271 N 17; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 1 N 13 und § 51 N 3.

2 BGE 106 II 81 ff.; vgl. die Kritik bei AUGUST REIMANN/FERDINAND ZUPPINGER/ERWIN SCHÄRRER, StG ZH § 119 N 7.

3 BGE 108 III 105 f.

4 Vgl. Botschaft, S. 152.

5 FERDINAND FESSLER, StHG Art. 78 N 1 und 14; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 1.

6 § 119 aStG ZH.

7 Vgl. IVO HUNGERBÜHLER, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe beim Arrest unter besonderer Berücksichtigung des Steuerarrestes und des Arrestes nach Art. 39 Abs. 1 LugÜ, S. 204 f.; FERDINAND FESSLER, StHG Art. 78 N 17.

8 ASA 17 (1948/49), S. 451; vgl. ERNST KÄNZIG/URS P. BEHNISCH, BdBSt Art. 118 N 1; FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 1.

9 ASA 10 (1941/42), S. 36 und 90.

Sicherstellung kann auch für nur mutmasslich geschuldete, noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern, also schon vor Fälligkeit, verlangt werden¹⁰. Unzulässig ist dagegen die Sicherstellung für künftige, das heisst noch nicht einmal entstandene Steuerforderungen¹¹. Da die Steuerforderungen für die periodischen Einkommens- und Vermögenssteuern pro rata temporis entstehen¹², spricht m. E. grundsätzlich nichts dagegen, bereits für das laufende Steuerjahr Sicherstellung zu verlangen¹³. Immerhin wird man in derartigen Fällen die Steuergefährdung nur mit Zurückhaltung beurteilen und bejahen dürfen.

Die Sicherstellungsverfügung bezieht sich in erster Linie auf die direkten Steuern, das heisst die direkte Bundessteuer sowie die kantonale Einkommens- und Vermögenssteuer, einschliesslich Quellensteuer, bzw. die Gewinn- und Kapitalsteuer. Sie kann aber auch Nachsteuern und Bussen¹⁴ für Steuerhinterziehung zum Gegenstand haben (Art. 153 Abs. 1 DBG; § 244 Abs. 1 StG ZH)¹⁵. Die Sicherstellung kann überdies stets auch die Verzugszinsen und die Kosten der Vollstreckung (Arrest, Betreuung) umfassen¹⁶.

Fraglich ist, ob Sicherstellung auch für (kantonale) Grundsteuern (Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern; §§ 205 ff. StG ZH) verlangt werden kann. Das Zürcher Verwaltungsgericht hat die Frage offengelassen¹⁷. Von Bundesrechts wegen ist der Anwendungsbereich des Steuerarrests durch den Geltungsbereich der Kompetenznorm von Art. 78 StHG definiert. Diese bezieht sich gemäss Art. 1 Abs. 1 und 2 StHG grundsätzlich auf die direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden; dazu gehört auch die Grundstückgewinn-, nicht jedoch die Handänderungssteuer, welche eine reine Verkehrssteuer darstellt¹⁸. Da nach zürcherischem Recht die Bestimmungen über die Staatssteuern sinngemäss auch für

die Grundsteuern gelten (§ 206 StG ZH)¹⁹, würde einer Sicherstellung und Arrestlegung für die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich nichts im Wege stehen.

Nun bestimmt aber Art. 271 Abs. 1 SchKG, dass für eine Forderung nur dann Arrest gelegt werden könne, soweit diese nicht durch ein Pfand oder eine anderweitige dingliche Sicherheit gedeckt ist²⁰. Die meisten Kantone, darunter auch der Kanton Zürich, kennen jedoch das gesetzliche Pfandrecht zur Sicherung der Grundsteuern mit Vorrangstellung (§ 208 StG ZH iVm § 194 Bst. e und § 196 EG ZGB ZH). Dieses entsteht im Kanton Zürich von Gesetzes wegen ohne Eintrag im Grundbuch, erlischt jedoch, wenn es nicht binnen einer bestimmten, im Gesetz festgelegten Frist eingetragen wird (§ 195 EG ZGB ZH)²¹. Es fragt sich demnach, ob die Möglichkeit, ein gesetzliches Pfandrecht eintragen zu lassen, die Sicherstellung bzw. den Arrest für die Grundstückgewinnsteuer ausschliesst²².

Um diese Frage zu beantworten, muss man sich vor Augen halten, dass das Pfandrecht sich naturgemäss gegen den Pfandeigentümer, das heisst in der Regel gegen den Erwerber des pfandbelasteten Grundstücks und nicht gegen den Steuerpflichtigen richtet. Das zuständige Gemeindesteueramt hat grundsätzlich die Wahl, entweder gegen den Steuerpflichtigen auf dem Weg der (ordentlichen) Betreuung auf Pfändung vorzugehen oder aber das Pfandrecht in Anspruch zu nehmen und die Betreuung auf Pfandverwertung gegen den Pfandeigentümer einzuleiten. Allerdings hat sich die Behörde zunächst an den Steuerpflichtigen zu halten und alles Zumutbare zur Eintreibung oder Sicherstellung der gefährdeten Steuerforderung zu unternehmen²³. Selbst wenn das Grundpfand bereits eingetragen wurde, kann das Steueramt noch gegen den Steuerpflichtigen selbst vorgehen und von diesem auch Sicherstellung verlangen²⁴. Die Bestimmung von Art. 271 Abs. 1 SchKG steht der Arrestlegung nicht entgegen, da es sich um zwei verschiedene Schuldner handelt²⁵. Das gesetzliche Steuerpfandrecht unterscheidet sich ausserdem seiner Natur nach vom Arrestbeschluss dadurch, dass es allen anderen Pfandrechten im

10 BGE 108 Ib 461 f.; ASA 52 (1983/84), S. 152; ASA 24 (1955/56), S. 84; ASA 20 (1951/52), S. 301 f.; ASA 17 (1948/49), S. 449 f.; ASA 10 (1941/42), S. 33; vgl. ERNST KÄNZIG/URS P. BEHNISCH, BdBSt Art. 118 N 7; FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 6.

11 FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 4; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 6.

12 Vgl. ERWIN BRÜGGER, SchKG Gerichtspraxis 1946 - 2005, Art. 267 N 1.

13 Dabei dürfen insbesondere steuerbare Kapitalleistungen gemäss Art. 37 und 38 DBG bzw. §§ 36 und 37 StG berücksichtigt werden, welche vor diesem Stichtag ausgerichtet wurden; vgl. RB 2001 Nr. 99.

14 RB 2001 Nr. 97.

15 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 3; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 5.

16 Vgl. RB 2001 Nr. 97.

17 Entscheid des VGer ZH, 2. Abt., SB.1999.00083, 30.8.2000.

18 Vgl. MARKUS REICH, Vorbem. zu StHG Art. 1/2 N 32; FERDINAND FESSLER, StHG Art. 78 N 15.

19 Vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 206 N 4.

20 Vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 271 N 32 ff.

21 Vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 208 N 19 ff.

22 Vgl. FERDINAND FESSLER, StHG Art. 78 N 16.

23 RB 1996 Nr. 52; vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 208 N 39.

24 Vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 208 N 39 mwH.

25 Solange das gesetzliche Grundpfandrecht nicht in Anspruch genommen wurde, ist der Arrest schon deshalb unproblematisch, weil nur eine tatsächlich bestehende Pfanddeckung diesen ausschliesst, vgl. THOMAS BAUER, EB, SchKG Art. 271 ad N 32.

Rang vorgeht (§ 196 EG ZGB ZH), während der Arrest lediglich ein spezielles Verwertungsrecht²⁶ verleiht, das in der späteren Verwertung hinter den bestehenden Pfandrechten und sonstigen Belastungen zurückzustehen hat.

Es spricht deshalb nichts dagegen, an Stelle oder sogar gleichzeitig mit der Grundpfandeintragung Sicherstellung für die Grundstückgewinnsteuer zu verlangen und Arrest zu legen, sofern die betreffenden Voraussetzungen erfüllt sind²⁷.

3.2 Sicherstellungsgründe

3.2.1 Allgemeines

Der Erlass einer Sicherstellungsverfügung setzt voraus, dass ein Gefährdungstatbestand vorliegt, welcher die Bezahlung der Steuerschuld als unsicher erscheinen lässt. Dementsprechend sind die Sicherstellungsgründe im Steuerrecht zwar den Arrestgründen von Art. 271 SchKG nachgebildet, aber gleichzeitig allgemeiner umschrieben²⁸.

Sowohl der Bund als auch der Kanton Zürich kennen zwei Sicherstellungsgründe: den speziellen Sicherstellungsgrund des fehlenden Wohnsitzes bzw. Sitzes in der Schweiz und den allgemeinen Sicherstellungsgrund der Steuergefährdung.

Das Vorliegen eines Sicherstellungsgrundes muss, wie der Arrestgrund beim Arrest (Art. 272 Abs. 1 Ziff. 2 SchKG), nicht nachgewiesen, sondern lediglich glaubhaft gemacht werden²⁹.

3.2.2 Fehlender Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz (spezieller Sicherstellungsgrund)

Bei ausländischem Wohnsitz eines Steuerpflichtigen erscheint der Bezug der Steuer objektiv gefährdet, weil öffentlich-rechtliche Forderungen im Ausland nicht vollstreckt werden dürfen³⁰ und weil ein Schuldner grundsätzlich nur an seinem (inländischen) Wohnsitz bzw. Sitz betrieben werden kann (Art. 46 SchKG). In diesem Fall ist keine konkrete Steuergefährdung nachzuweisen³¹. Aufgrund des Zwecks dieser Bestimmung muss hier der

betriebsrechtliche und nicht der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff³² massgebend sein. Das Betriebsrecht seinerseits stellt auf den zivilrechtlichen Wohnsitz gemäss Art. 23 - 26 ZGB bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. a IPRG ab³³. Demnach ist ein Wohnsitz in der Schweiz und damit ein ordentlicher Betriebsstand gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige hier in für Dritte objektiv erkennbarer Weise subjektiv mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält und sich hier der Mittelpunkt seiner persönlichen Lebensbeziehungen und Interessen befindet³⁴. Hat ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz im Ausland aufgegeben und nirgendwo einen neuen begründet, hält er sich indes in der Schweiz auf, so befindet sich sein Wohnsitz am gewöhnlichen Aufenthaltsort in der Schweiz (Art. 24 Abs. 2 ZGB; Art. 20 Abs. 2 Satz 2 IPRG)³⁵.

Die blosse Absicht, die Schweiz dauernd zu verlassen, kann nicht als Aufgabe des inländischen Wohnsitzes qualifiziert werden und bildet deshalb keinen Grund für eine Sicherstellung wegen Fehlens eines schweizerischen Wohnsitzes³⁶. In gleichem Sinne wurde der Fall einer juristischen Person, in casu einer Stiftung, entschieden, bei welcher Stifter und Begünstigte im Ausland wohnten und ein Transfer des Stiftungsvermögens ins Ausland unmittelbar bevorstand³⁷. Diesfalls kann jedoch der Sicherstellungsgrund der Steuergefährdung gegeben sein³⁸.

3.2.3 Gefährdung der Zahlung (allgemeiner Sicherstellungsgrund)

Der allgemeine Sicherstellungsgrund setzt voraus, dass die Erfüllung der Steuerpflicht bzw. die Vollstreckung des Steueranspruchs aufgrund des Verhaltens, d. h. aufgrund von Handlungen oder Unterlassungen des Steuer-

26 Vgl. hinten, Abschn. 4.4.8.1.

27 So – ohne Begründung – auch FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 5.

28 RB 2001 Nr. 98; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 8; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 7.

29 Zum Begriff des Glaubhaftmachens s. ZR 86 Nr. 57.

30 RB 2001 Nr. 96; vgl. GEORG GAUTSCHI, Sondervollstreckungsrecht für Wehrsteuerforderungen, S. 202; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 173 N 58.

31 RB 2001 Nr. 96.

32 Der (steuerrechtliche) Wohnsitzbegriff richtet sich im Bund nach Art. 3 Abs. 2 DBG, im Kanton Zürich nach den gleichlautenden § 3 Abs. 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 StHG. In internationalen Verhältnissen ist zur Auslegung des Steuerdomizils regelmässig das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) heranzuziehen, sofern ein solches existiert; vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 3 N 6; MAJA BAUER-BALMELLI/PHILIP ROBINSON, DBG Art. 3 N 15.

33 BGE 119 III 54, 82 III 12; vgl. ERNST F. SCHMID, SchKG Art. 46 N 32; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 10 N 9; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, § 11 Rz. 3.

34 BGE 127 V 238, 125 V 78, 120 III 7 f., 119 II 65, 108 Ia 255, 97 II 3 f.; vgl. EUGEN BUCHER, ZGB Art. 23 N 8 ff.; DANIEL STAEHELIN, ZGB Art. 23 N 5 ff.

35 Vgl. DANIEL STAEHELIN, ZGB Art. 24 N 8; MAX KELLER/JOLANTA KREN KOSTKIEWICZ, IPRG Art. 20 N 16 ff.

36 A. M. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 12.

37 ASA 25 (1956/57), S. 90.

38 Vgl. z. B. den instruktiven Bundesgerichtsentscheid in StR 1990, S. 86.

pflichtigen, als gefährdet erscheint³⁹. Massgebend für die Beurteilung der Steuergefährdung ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Gesamtheit der objektiven Umstände des Einzelfalls⁴⁰. Hingegen kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige subjektiv die Vollstreckung der Steuerforderung zu vereiteln trachtet⁴¹.

Auf eine Steuergefährdung ist namentlich dann zu schliessen:

- wenn Anstalten getroffen werden, namhafte Vermögenswerte zu veräussern, beiseite zu schaffen bzw. ins Ausland zu verschieben bzw. wenn ein Steuerpflichtiger aufgrund seiner Tätigkeit oder persönlichen Verhältnisse solches leicht zu bewerkstelligen vermag⁴²;
- wenn Vorbereitungen zur Ausreise ins Ausland getroffen werden⁴³ oder wenn ein Ausländer von der Ausweisung bedroht wird⁴⁴;
- wenn aussergewöhnliche Vermögenshingaben an nahestehende Personen erfolgen⁴⁵;
- wenn ein besonders verschwenderischer Lebensstil gepflegt wird⁴⁶;
- wenn Fluchtgefahr besteht⁴⁷;
- wenn gegen einen Steuerpflichtigen Pfändungs- oder Konkursverlustscheine bestehen⁴⁸, Betreibungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen laufen⁴⁹ oder

wenn ein Steuerpflichtiger erhebliche Schulden hat bzw. in unmittelbarer Zukunft haben wird;

- wenn ein Steuerpflichtiger über mehrere Jahre hinweg keine Steuererklärungen einreicht und die Zahlung der Steuern schuldig bleibt bzw. nur unter dem Druck von Vollstreckungshandlungen vornimmt;
- wenn ein Hinterziehungsverfahren eröffnet wurde. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger Steuern hinterzogen hat oder dass gegen ihn ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet wurde, reicht, für sich allein betrachtet, jedoch selbst dann nicht aus, um eine Sicherstellung zu rechtfertigen, wenn sich der betreffende Steuerpflichtige im Nachsteuer- und Bussenverfahren nicht besonders kooperativ zeigt⁵⁰. Eine Sicherstellung kann jedoch erlassen werden, wenn ein Steuerpflichtiger, der mit beträchtlichen Nachsteuern und Bussen zu rechnen hat, durch sein Verhalten begründete Befürchtungen erregt, den späteren Steuerbezug als gefährdet erscheinen zu lassen⁵¹, so beispielsweise, wenn er androht, sich ins Ausland abzusetzen, falls er Nachsteuern und Bussen zu bezahlen habe⁵²;
- wenn ein Steuerpflichtiger seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse im Einschätzungsverfahren systematisch verschleiert⁵³ oder sich in anderer Weise täuschend oder trölerisch verhält;
- wenn bei einer juristischen Person wegen der Veräusserung von Aktiven deren faktische Liquidation⁵⁴ oder beispielsweise infolge Fehlens der gesetzlich vorgeschriebenen oder statutarisch vorgesehenen Organe (Art. 86 HRegV), Verlusts des Rechtsdomizils (Art. 88a HRegV) oder Inaktivität (Art. 89 HRegV) deren Löschung im Handelsregister droht⁵⁵.

Sind die Vermögenswerte eines Steuerpflichtigen im Rahmen einer Strafuntersuchung bzw. eines Strafverfahrens mit Beschlag belegt worden, so soll die Sicherstellung und Verarrestierung nicht zulässig sein, da es dem Steuerpflichtigen in einem solchen Fall verunmöglicht

39 StR 2004, S. 43; StR 2002, S. 337; StE 2003 B 99.1 Nr. 10; RB 2001 Nr. 98; ASA 66 (1997/98), S. 481; ASA 52 (1983/84), S. 156; ASA 25 (1956/57), S. 89 f.; ASA 11 (1942/43), S. 402; vgl. ERNST KÄNZIG/URS P. BEHNISCH, BdBSt Art. 118 N 5; FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 15.

40 ASA 66 (1997/98), S. 479 ff.; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 16.

41 BGer 8.9.2003, StR 2004, S. 43; VGer ZH 25.9.2002, StE 2003 B 99.1 Nr. 10; RB 2001 Nr. 98; ASA 40 (1971/72), S. 119; ASA 20 (1951/52); S. 302; ASA 17 (1948/49), S. 450; ASA 13 (1944/45), S. 70; vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 9.

42 BGer 8.9.2003, StR 2004, S. 43; VGer ZH 25.9.2002; StE 2003 B 99.1 Nr. 10; BGer 12.3.2002, StR 2002, S. 336; BGE 108 Ib 44; ASA 49 (1980/81), S. 488; ASA 45 (1976/77), S. 40 ff. (betreffend Sicherung der Verrechnungssteuer); ASA 20 (1951/52), S. 302 f.

43 ASA 49 (1980/81), S. 488; ASA 17 (1948/49), S. 450 f. Dagegen sind die Steuerbehörden nicht berechtigt, die Abmeldung eines Steuerpflichtigen bei der Einwohnerkontrolle unter Hinweis auf dessen Steuerschulden zu verhindern, vgl. BGE 127 I 97.

44 BGE 81 I 149.

45 RTT 1985, S. 346 f.; ASA 10 (1941/42), S. 33.

46 BGE 81 I 149 = ASA 24 (1955/56), S. 83; vgl. auch ASA 11 (1942/43), S. 402.

47 BGer 2A.746/2004, 16.6.2005.

48 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 22; vgl. auch Art. 271 Abs. 1 Ziff. 5 SchKG. Immerhin ist m. E. vorzusetzen, dass die Verlustscheinforderungen nicht bloss von geringfügigem Umfang sind und dass die Verlustscheine in zeitlicher Hinsicht nicht allzu weit zurückliegen.

49 VGer ZH 24.3.2004, ZStP 2004, S. 316.

50 VGer ZH 25.9.2002, StE 2003 B 99.1 Nr. 10; ASA 64 (1995/96), S. 318.

51 ASA 65 (1996/97), S. 641.

52 BGer 5.9.1994; StR 1996, S. 86.

53 VGer ZH 24.3.2004, ZStP 2004, S. 316; BGer 8.9.2003; StR 2004, S. 43; BGer 12.3.2002; StR 2002, S. 337; BGE 22.11.2001; NStP 2001, S. 142; ASA 65 (1996/97), S. 386; StE 1997 B 99.1 Nr. 8.

54 ASA 40 (1971/72), S. 119.

55 In diesem Fall ist die Vollstreckung des Steueranspruchs stark erschwert, da nach einer Löschung die juristische Person zu existieren aufhört und Gläubiger, die ihre Ansprüche geltend machen wollen, zunächst die Wiedereintragung der juristischen Person im Handelsregister verlangen müssen, was naturgemäss mit Kosten und Aufwand verbunden ist; vgl. dazu PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 56 N 154 ff.

werde, Handlungen vorzunehmen, welche die spätere Vollstreckung der Steuerforderung gefährden könnten⁵⁶. Dieser Auffassung ist jedoch nicht beizupflichten, denn dabei wird verkannt, dass die strafprozessuale Beschlagnahme anderen Zwecken dient und einem Arrest zwar vorgeht, diesen jedoch nicht ausschliesst; mindestens ein allfälliger Überschuss muss dem Arrestgläubiger zugute kommen⁵⁷. Wären die beschlagnahmten Vermögenswerte nicht mit Arrest belegt, so könnte der Steuerpflichtige nach Aufhebung der Beschlagnahme wieder über die Vermögenswerte verfügen und diese beiseite schaffen. Dies kann nur durch die separate Arrestlegung vermieden werden⁵⁸.

3.3 Form und Inhalt der Sicherstellungsverfügung

3.3.1 Zuständigkeit

Zuständig für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung bei der direkten Bundessteuer ist die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Art. 169 Abs. 1 DBG)⁵⁹, beim Kanton stets die betreffende Bezugsbehörde⁶⁰. Im Kanton Zürich ist dies für ordentliche Staats- und Gemeindesteuern sowie für die Grundstückgewinnsteuer das betreffende Gemeindesteueramt, für Quellensteuern, Nachsteuern und Bussen das kantonale Steueramt (§§ 172 und 205 StG ZH).

3.3.2 Adressat

Die Sicherstellungsverfügung ist dem Pflichtigen oder dessen Vertreter in der Schweiz schriftlich und zwar aus Beweisgründen vorzugsweise eingeschrieben oder gegen Rückschein zuzustellen (Art. 116 Abs. 1 DBG; § 126 StG ZH)⁶¹. Wo dies nicht möglich ist, weil der Wohnsitz oder Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen unbekannt ist und von den Steuerbehörden auch mit zumutbaren Nachforschungen nicht in Erfahrung gebracht werden konnte, kann die Verfügung durch öffentliche Bekanntmachung im Amtsblatt eröffnet werden (Art. 116 Abs. 2 DBG; § 11

VO StG ZH) oder aber ganz unterbleiben⁶². In dringlichen Fällen erscheint eine unverzügliche Publikation zulässig⁶³.

Steuerpflichtige, die im Ausland an bekannter Adresse wohnhaft sind und keinen Vertreter in der Schweiz haben, können aufgefordert werden, innert Frist einen Vertreter oder Zustellungsempfänger in der Schweiz zu bezeichnen, andernfalls die Zustellung rechtswirksam durch öffentliche Bekanntmachung im kantonalen Amtsblatt erfolgen werde oder – im Kanton Zürich – sogar mit der gleichen Wirkung unterbleiben könne (Art. 118 DBG; § 3 VO StG ZH)⁶⁴.

Die Sicherstellungsverfügung ist an Ehegatten, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, gemeinsam zu richten, da sie nach dem Grundsatz der Familienbesteuerung gemeinsam steuerpflichtig sind und die Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam ausüben (Art. 9 Abs. 1, Art. 13 Abs. 1 und Art. 113 Abs. 1 iVm Abs. 4 DBG; §§ 7 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 123 Abs. 1 iVm Abs. 4 StG ZH)⁶⁵. Leben die Ehegatten nicht im gemeinsamen Haushalt, so hat die Zustellung getrennt zu erfolgen⁶⁶.

3.3.3 Sicherzustellender Betrag

Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Steuerbetrag an. Der Betrag umfasst die Steuerforderung sowie die bis zum Erlass der Sicherstellungsverfügung aufgelaufenen und die danach anfallenden Verzugszinsen zum gesetzlich festgelegten Zinssatz.

Bestand und Höhe der (mutmasslichen) Steuerforderung sind glaubhaft zu machen. Die Steuerbehörden dürfen Sicherstellung für den Maximalbetrag verlangen, der nach dem zum Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung herrschenden Stand der Untersuchung zu erwarten ist⁶⁷, zuzüglich den voraussichtlichen Kosten der Steuerfestsetzung und des Steuerbezugs⁶⁸. In ungetrennter Ehe lebende Ehegatten haften grundsätzlich solidarisch für die Gesamtsteuer⁶⁹. Ist jedoch im Zeitpunkt der Sicherstellung ein Gesuch um Haftungsbe-

56 ASA 63 (1994/95), S. 732; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 21 a. E.

57 KARL SPÜHLER, Probleme bei der Schuldbetreibung für öffentlichrechtliche Geldforderungen, S. 257 und 264 f.

58 BGE 123 II 613 f. E 6b, 120 IV 367, 115 III 1, 93 III 89; vgl. dazu FLORIAN BAUMANN, Konkurrenz zwischen Staat und Zivilgläubiger beim Zugriff auf strafrechtlich beschlagnahmtes Vermögen, S. 113 f., 116 und 124, welcher sogar den Vorrang der strafrechtlichen Beschlagnahme in Frage stellt; PETER BREITSCHMID, Übersicht zur Arrestbewilligungspraxis nach revidiertem SchKG, S. 1013.

59 Im Kanton Zürich ist dies die Dienstabteilung Direkte Bundessteuer des Kantonalen Steueramtes.

60 Vgl. FERDINAND FESSLER, StHG Art. 78 N 19.

61 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 37 f.

62 Vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 126 N 53.

63 MARTIN ZWEIFEL, DBG Art. 116 N 26.

64 BGE 119 Ib 430.

65 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 27; vgl. auch FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 123 N 6 und 11.

66 Vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 123 N 12.

67 ASA 52 (1983/84), S. 157; ASA 20 (1951/52), S. 302; ASA 11 (1942/43), S. 403; ASA 10 (1941/42), S. 36 f.

68 ASA 11 (1942/43), S. 403.

69 Vgl. BERNHARD J. GREMINGER, DBG Art. 13 N 1; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 12 N 4 f.

schränkung im Sinne von Art. 13 Abs. 1 DBG bzw. § 12 Abs. 1 StG ZH hängig und erscheinen die Voraussetzungen glaubhaft gemacht, so ist dies beim betreffenden Ehegatten zu berücksichtigen.

3.3.4 Sicherstellungsgrund

In der Sicherstellungsverfügung ist der Sicherstellungsgrund anzugeben und zu erläutern. Beim speziellen Sicherstellungsgrund des fehlenden Wohnsitzes erübrigt sich naturgemäss in aller Regel eine nähere Begründung.

Demgegenüber genügt ein allgemeiner Hinweis auf eine angeblich bestehende Gefährdung der Steuerforderung nicht. Die Verfügung hat eine – gegebenenfalls summarische – Begründung zu enthalten, damit sich der betroffene Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren damit auseinandersetzen kann⁷⁰. Ansonsten liegt eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs im Sinne von Art. 29 Abs. 2 BV vor⁷¹. Eine unzureichende Begründung kann zwar in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren verbessert werden, da ein derartiger formeller Mangel heilbar ist⁷². In jüngster Zeit wird diese Praxis allerdings kritisiert, da sie zu einer Verkürzung des Instanzenzugs führe⁷³, und deshalb nur ausnahmsweise für zulässig erachtet, wenn die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht allzu schwer wiege⁷⁴. Im Sicherstellungsverfahren spielen diese Überlegungen allerdings keine entscheidende Rolle, da der Steuerpflichtige beim Erlass ohnehin nicht angehört wird.

3.3.5 Aufforderung zur Sicherheitsleistung

Die Sicherstellungsverfügung hat neben der Aufforderung und der Frist, innert welcher Sicherheitsleistung zu leisten ist, auch die Art der Sicherheitsleistung anzugeben. In Frage kommen nur Bargeld, die Hinterlegung von sicheren marktgängigen Wertschriften oder eine Bankbürgschaft bzw. -garantie (Art. 169 Abs. 2 DBG; § 181 Abs. 2 StG ZH).

3.3.6 Rechtsmittel und Rechtsmittelbelehrung

Die Sicherstellungsverfügung hat schliesslich auch eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten⁷⁵.

Gegen die Sicherstellungsverfügung ist im Recht der direkten Bundessteuer neu zunächst Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission zu führen (Art. 169 Abs. 3 DBG) und gegen deren Entscheid die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gemäss Art. 82 ff. des seit 1.1.2007 in Kraft stehenden Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) gegeben (Art. 169 Abs. 3 iVm Art. 146 DBG). Mit der Beschwerde kann indes nur die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden, da es sich bei der Sicherstellung um eine vorsorgliche Massnahme handelt (Art. 98 BGG). Das Bundesgericht prüft auf Beschwerde hin namentlich, ob die Voraussetzungen der Sicherstellungsverfügung, mithin das Bestehen eines Sicherstellungsgrundes sowie Höhe und Bestand der Steuerforderung, für welche Sicherstellung verlangt wird, gegeben sind. Die Kognition des Bundesgerichts ist insoweit eingeschränkt, als lediglich Glaubhaftmachung der Voraussetzungen verlangt wird. Das Bundesgericht prüft deshalb auch nur, ob die Voraussetzungen für eine Sicherstellungsverfügung erfüllt sind, das heisst, ob Sicherstellungsgrund und Steuerforderung glaubhaft gemacht erscheinen. Die Steuerpflicht selbst muss wahrscheinlich und der Sicherstellungsbetrag darf im Verhältnis zur mutmasslichen Höhe der Steuerforderung nicht offensichtlich übersetzt sein⁷⁶. Die definitive Abklärung von Bestand und Umfang der Steuerpflicht bleibt dem ordentlichen Veranlagungs- bzw. Strafverfahren vorbehalten⁷⁷.

Im Kanton Zürich ist gegen die Sicherstellungsverfügung der Rekurs beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich möglich. Die Vorschriften über das Verfahren beim Rekurs gegen den Einspracheentscheid im Veranlagungsverfahren (§§ 147 - 152 StG ZH) sind sinngemäss anwendbar (§ 181 Abs. 3 Satz 2 StG ZH). Die Rekursfrist beträgt 30 Tage (§ 181 Abs. 3 iVm § 147 Abs. 1 StG ZH). In Bezug auf Rekursgründe und Kognition gilt, dass alle

70 StE 2003 B 99.1 Nr. 10; ASA 67 (1998/99), S. 725 = StE 1999 B 99.1 Nr. 9; ASA 63 (1994/95), S. 734; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 33; ERNST KÄNZIG/URS P. BEHNISCH, BdBSt Art. 118 N 8.

71 BGE 126 I 102 f.; 124 V 181; 121 I 57; vgl. WALTER HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 1705 ff.

72 BGE 124 II 138, 118 Ib 275, 116 Ia 95 f., 111 Ia 2, 107 Ia 1; StE 1999 B 99.1 Nr. 9; VPB 1993 Nr. 5, S. 54, 1991 Nr. 23, S. 233.

73 BGE 121 III 334; vgl. WALTER HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 1711.

74 BGE 126 I 72, 126 V 132, 125 V 371, 124 V 183 f.; vgl. auch das Urteil des VGer ZH in ZBI 102 (2001), S. 592.

75 Art. 1 Abs. 3 iVm Art. 35 VwVG; vgl. WALTER HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 1642 ff.; FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 36; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 29.

76 ZStP 2004, S. 316; StE 2003 B 99.1 Nr. 10; RB 2001 Nr. 98; BGE 108 Ib 48; ASA 66 (1997/98), S. 470, 479; ASA 49 (1980/81), S. 485; ASA 24 (1955/56), S. 84; ASA 11 (1942/43), S. 401 ff.; ASA 10 (1941/42), S. 36 f. und 90. Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 46 f.; ERNST KÄNZIG/URS P. BEHNISCH, BdBSt Art. 118 N 9; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 181 N 35.

77 ASA 24 (1955/56), S. 84; ASA 17 (1948/49), S. 340; ASA 11 (1942/43), S. 401.

tatsächlichen und rechtlichen Mängel der angefochtenen Sicherstellungsverfügung gerügt werden können und dass das kantonale Verwaltungsgericht alle Tat- und Rechtsfragen frei beurteilt sowie den angefochtenen Entscheid grundsätzlich auch auf dessen Angemessenheit hin überprüfen kann (§§ 147 Abs. 3 StG ZH iVm § 73 VRG ZH)⁷⁸. Im Rekursverfahren sind Noven uneingeschränkt zugelassen⁷⁹, wobei selbstverständlich der Streitgegenstand nicht verändert werden darf, weshalb beispielsweise weder die sicherzustellende Steuerforderung erhöht noch Sicherstellung für andere als die in der Sicherstellungsverfügung aufgeführten Steuerperioden verlangt werden darf. Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts ist nur die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gemäss Art. 82 ff. BGG zulässig, wobei als Beschwerdegrund praktisch nur die Rüge der Verletzung verfassungsmässiger Rechte in Frage kommt. Die Beschwerde im Sinne von Art. 73 StHG ist dagegen nicht gegeben, da Art. 78 StHG den Kantonen lediglich die Kompetenz zum Erlass eines Arrestbefehls einräumt, die Sicherstellung als Teil des Steuerbezugs im Übrigen aber nicht zum (materiellen) Harmonisierungsbereich gehört⁸⁰.

Mit dem Rekurs kann nur die Sicherstellungsverfügung, nicht aber der Arrestbefehl angefochten werden. Die Rechtsmittelinstanz überprüft deshalb nie den Arrestbefehl, sondern nur, ob die Voraussetzungen der Sicherstellung gegeben sind⁸¹. Beanstandungen, welche sich gegen die Vollstreckung einer Sicherstellungsverfügung richten, können hingegen nur mit dem dafür vorgesehenen Rechtsmittel im Vollstreckungsverfahren geltend gemacht werden⁸². Aus diesem Grunde ist ein vom Arrest betroffener Dritter nicht zur Erhebung des Rekurses gegen die Sicherstellungsverfügung legitimiert.

Die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen die Sicherstellungsverfügung hemmt deren Vollstreckbarkeit nicht (Art. 169 Abs. 4 DBG; § 181 Abs. 4 StG ZH). Gleichzeitig mit oder unmittelbar nach Erlass der Sicherstellungsverfügung kann somit Arrest gelegt oder die Betreibung eingeleitet werden. Die Erteilung der aufschiebenden Wirkung eines Rekurses ist zwar theoretisch denkbar, aber kaum wirksam, da in den meisten Fällen im Zeitraum zwischen dem Erlass der Sicherstellungsverfügung

und der Erhebung des Rechtsmittels Vollstreckungsmassnahmen eingeleitet worden sind.

3.4 Wirkung und Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung

Die Sicherstellungsverfügung als solche ist grundsätzlich lediglich eine Aufforderung an den Steuerpflichtigen, im festgesetzten Umfang Sicherheit zu leisten⁸³. Die Vollstreckung hat nach Massgabe des SchKG auf dem Betreibungswege zu erfolgen. Die zuständige Bezugsbehörde hat die Betreibung auf Pfändung⁸⁴ gegen den Steuerpflichtigen einzuleiten.

Beruhet die Sicherstellungsverfügung auf einem rechtskräftigen Einschätzungsentscheid, so geht die Betreibung auf Zahlung.

Wurde die Sicherstellungsverfügung hingegen für mutmasslich geschuldete, noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern erlassen, so bildet sie selbst den Titel für die Betreibung, die dann auf Sicherheitsleistung geht (Art. 38 Abs. 1 a. E. SchKG)⁸⁵. Die Betreibung auf Sicherheitsleistung dient der Sicherstellung des Gläubigers auf dem Weg der Zwangsvollstreckung. Das Verfahren der Betreibung auf Sicherheitsleistung unterscheidet sich grundsätzlich nicht vom ordentlichen Betreibungsverfahren, das auf Zahlung gerichtet ist. Der Unterschied besteht lediglich darin, dass der vom betriebenen Schuldner geleistete Betrag oder der Erlös des bei ihm gepfändeten und anschliessend verwerteten Vermögens nicht dem Gläubiger ausbezahlt, sondern bei der kantonalen Depositanstalt hinterlegt wird⁸⁶. Die Hinterlegung begründet ein Pfandrecht des Gläubigers am hinterlegten Betrag⁸⁷.

Gilt es jedoch, möglichst rasch Vermögenswerte des Steuerpflichtigen zu blockieren, kann gestützt auf die Sicherstellungsverfügung direkt ein Arrestbefehl erlassen

78 Vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 147 N 32 ff.

79 RB 2004 Nr. 102, StE 2004 B 99.1 Nr. 11.

80 Pra 85 (1996), S. 679; ASA 66 (1997/98), S. 470; vgl. FERDINAND FESSLER, StHG Art. 78 N 24; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 154 N 21 und § 181 N 38. Vgl. vorne, Abschn. 2.2 bei Fn 7.

81 VPB 1999, S. 291; RB 2001 Nr. 98.

82 ASA 66 (1997/98), S. 470 ff.; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 49. Vgl. hinten, Abschn. 4.6.

83 ASA 17 (1948/49), S. 451.

84 Gemäss Art. 43 Ziff. 1 SchKG ist für die Vollstreckung von Steuerforderungen die Konkursbetreibung auch gegen einen der Konkursbetreibung unterliegenden Schuldner grundsätzlich ausgeschlossen. Vorbehalten bleiben Fälle, in denen ein so genannter materieller Konkursgrund vorliegt, welcher gemäss Art. 190 SchKG zur Konkursöffnung ohne vorgängige Betreibung berechtigt. Vgl. ALEXANDER BRUNNER, SchKG Art. 190 N 19; BISCHK 1995, S. 148 ff. Es obliegt dem zuständigen Betreibungsamt, die richtige Betreibungsart festzulegen, BGE 115 III 90, 112 III 4; vgl. DOMENICO ACOCELLA, SchKG Art. 38 N 43 f.

85 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 169 N 58 ff.

86 Art. 9 SchKG; vgl. BGE 110 III 3 f., 93 III 79; vgl. DOMENICO ACOCELLA, SchKG Art. 38 N 15 ff., und EB, SchKG Art. 38 ad N 19; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 7 N 5 ff.; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 10 Rz. 25 ff.

87 BGE 110 III 1.

und dessen Vollzug verlangt werden. Hierin liegt die besondere Bedeutung dieses Instituts.

Literatur

- ACOCELLA DOMENICO, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- AMONN KURT, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, ASA 47 (1978/79), S. 431 ff.
- AMONN KURT/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003
- ARTHO VON GUNTEN YVONNE, Die Arresteinsprache, Zürich 2001
- BAUER THOMAS, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- BAUER-BALMELLI MAJA/ROBINSON PHILIP, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000
- BAUMANN FLORIAN, Konkurrenz zwischen Staat und Zivilgläubiger beim Zugriff auf strafrechtlich beschlagnahmtes Vermögen, SZW 1999, S. 113 ff.
- BISANG RAYMOND, Die Zwangsverwertung von Anteilen an Gesamthandschulden, Zürich 1978
- BREITSCHMID PETER, Übersicht zur Arrestbewilligungspraxis nach revidiertem SchKG, AJP 1999, S. 1007 ff.
- BRÜGGER ERWIN, SchKG Gerichtspraxis 1946 - 2005, Zürich 2006
- BRUNNER ALEXANDER, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- BUCHER EUGEN, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern ab 1910 (jeweils neueste Auflage)
- COMETTA FLAVIO, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- DENZLER BEAT, Der Anwendungsbereich des Widerspruchsverfahrens, Diss. Zürich 1986
- FESSLER FERDINAND, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- FRITZSCHE HANS/WALDER-BOHNER HANS ULRICH, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, Bde. I/II, 3. A., Zürich 1984/1993
- GASSER DOMINIK, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- GASSMANN RICHARD, Arrest im internationalen Rechtsverkehr, Zürich 1998
- GAUCH PETER, Der Zweigbetrieb im schweizerischen Zivilrecht, Zürich 1974
- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER R./SCHMID JÖRG/REY HEINZ, Schweizerisches Obligationenrecht, Allg. Teil, Bd. I/II, 8. A., Zürich 2003
- GAUTSCHI GEORG, Sondervollstreckungsrecht für Wehrsteuerforderungen, SJZ 52 (1956), S. 201 ff.
- GREMINGER BERNHARD J., in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000
- HÄFELIN WALTER/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006
- HUNGERBÜHLER IVO, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe beim Arrest unter besonderer Berücksichtigung des Steuerarrestes und des Arrestes nach Art. 39 Abs. 1 LugÜ, ZZZ 2005, S. 199 ff.
- JAEGER CARL/WALDER HANS ULRICH/KULL THOMAS/KOTTMANN MARTIN, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. A., Bd. I, Zürich 1997

- JÄGGI PETER/GAUCH PETER, in: Peter Jäggi/Peter Gauch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Zürich ab 1909 (jeweils neueste Auflage)
- KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS P., Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4a, 2. A., Basel 1992
- KELLER MAX/KREN KOSTKIEWICZ JOLANTA, in: Daniel Girsberger et al. (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. A., Zürich 2004
- KOENIG WILLY, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A., Bern 1967
- KOFMEL EHRENZELLER SABINE, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- KRAMER ERNST A., in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern ab 1910 (jeweils neueste Auflage)
- KUHN MORITZ W., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel/Genf/München 2001
- KÜNG RUDOLF, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel/Genf/München 2001
- KUSTER MATTHIAS, Der Arrestort bei Bank- und Postcheckguthaben, SZW 2004, S. 413 ff.
- LEBRECHT ANDRÉ E., in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- LORANDI FRANCO, Pfändbarkeit und Arrestierbarkeit von Leistungen der zweiten Säule (BVG), AJP 1997, S. 1171 ff. (ebenfalls abgedruckt in: BISchK 1997, S. 212 ff.)
- MAURER ALFRED, Bundessozialversicherungsrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1993
– Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A., Bern 1994
- MEIER ISAAK, Die Anwendung des Privatrechts durch die Betreibungs- und Konkursbehörden, BISchK 1985, S. 161 ff. und 201 ff.
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. A., Bern 2007
- OTTOMANN RUDOLF, Der Arrest, ZSR 1996, S. 242 ff.
- REEB BERTRAND, Les mesures provisoires dans la procédure de poursuite, ZSR 1997, S. 440 ff.
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., Bern 1961 - 1969
- REISER HANS, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- RIEMER HANS MICHAEL, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern ab 1910 (jeweils neueste Auflage)
- RIEMER HANS MICHAEL/RIEMER-KAFKA GABRIELA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, 2. A., Bern 2006
- RIGOT DOMINIQUE, Le recouvrement forcé des créances de droit public, Lausanne 1991
- RUTZ MAGDALENA, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- SCHMID ERNST F., in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- SCHÖNIGER CHRISTIAN, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- SPÜHLER KARL, Probleme bei der Schuldbetreibung für öffentlichrechtliche Geldforderungen, ZBl 1999, S. 254 ff.

- STAEHELIN DANIEL, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, AJP 1995, S. 259 ff.
- in: Peter Jäggi/Peter Gauch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Zürich ab 1909 (jeweils neueste Auflage)
- STAEHELIN MATTHIAS, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- STOFFEL WALTER A., in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- Das neue Arrestrecht, AJP 1996, S. 1401 ff.
- STÜCHELI PETER, Die Rechtsöffnung, Diss. Zürich 2000
- TUOR PETER/SCHNYDER BERNHARD/SCHMID JÖRG/RUMO-JUNGO ALEXANDRA, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. A., Zürich 2002
- VONDER MÜHLL GEORGES, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- WEBER ROLF H., Juristische Personen, Schweizerisches Privatrecht, Bd. II/4, Basel 1998
- WÜTHRICH KARL/SCHOCH PETER, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- ZONDLER GEORG, Schweizer Arrest auf Vermögenswerte im Ausland?, AJP 2005, S. 573 ff.
- ZWEIFEL MARTIN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- EG ZGB ZH, Einführungsgesetz des Kantons Zürich zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (vom 2.4.1911), LS 230
- Haftungsgesetz, Gesetz über die Haftung des Staates und der Gemeinden sowie ihrer Behörden und Beamten (vom 14.9.1969), LS 170.1
- HRegV, Handelsregisterverordnung (vom 7.6.1937), SR 221.411
- IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291
- LugÜ, Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (Lugano-Übereinkommen) (vom 16.9.1988), SR 0.275.11
- MSchG, BG über den Schutz von Marken und Herkunftsangaben (Markenschutzgesetz) (vom 28.8.1992), SR 232.11
- MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 2.9.1999), SR 641.20
- SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- URG, BG über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz) (vom 9.10.1992), SR 231.1
- Verantwortlichkeitsgesetz, BG über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (vom 14.3.1958), SR 170.32
- VO StG ZH, V zum Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 1.11.2000), LS 631.11
- VPAV, V betreffend die Pfändung, Arrestierung und Verwertung von Versicherungsansprüchen nach dem BG über den Versicherungsvertrag vom 2.4.1908 (vom 10.5.1910), SR 281.51
- VRG ZH, G des Kantons Zürich über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz) (vom 24.5.1959), LS 175.2

Rechtsquellen und Materialien

- BdBSt, BRB über die direkte Bundessteuer (in Kraft bis 31.12.1994)
- BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110

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

VVAG, V des BGer über die Pfändung und Verwertung von Anteilen an Gemeinschaftsvermögen (vom 17.1.1923), SR 281.41

VwVG, BG über das Verwaltungsverfahren (vom 20.12.1968), SR 172.021

Botschaft zu BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, S. 1 ff.

Peter Brülisauer:

Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz

Diss. iur., Universität St.Gallen 2006, Bern/Stuttgart/Wien 2006

Rezensentin: Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek*

Inhalt

1	Einleitung
2	Übersicht, Methodik und Grundlagen
3	Abgrenzungsmethoden und Auslegung von Art. 52 DBG
3.1	Allgemeines
3.2	Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz
3.2.1	Auslegung von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG
3.2.2	Auslegung von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 - 4 DBG
3.3	Beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz
4	Vermögens-, Kapital-, Aufwand- und Ertragsabgrenzung
4.1	Allgemeines
4.2	Insbesondere zum Güter- und Dienstleistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
5	Gesamtwürdigung

1 Einleitung

Peter Brülisauer hat sich mit seiner Dissertation zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, die im April 2006 an der Universität St.Gallen angenommen wurde, an ein hoch komplexes Thema gewagt, das zahlreiche in Lehre und Praxis umstrittene Fragen beinhaltet. Die Arbeit beleuchtet einen in der Praxis wichtigen Themenkomplex aus dem Zusammenspiel zwischen innerstaatlichem und bilateralem Recht, wobei sich aus Sicht des innerstaatlichen Rechts vor allem die Fragen stellen, inwieweit die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung auf das internationale Verhältnis anzuwenden sind bzw. inwieweit davon abgewichen werden kann oder soll.

2 Übersicht, Methodik und Grundlagen

Der Autor legt seiner Arbeit zwei Ausgangssachverhalte zugrunde: einerseits ein Unternehmen mit Stammhaus in der Schweiz und Betriebsstätte im Ausland (unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz) sowie andererseits ein Unternehmen mit Betriebsstätte in der Schweiz und Stammhaus im Ausland (beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz). Die Problembereiche werden dabei stets aus Sicht des unilateralen Rechts und aus Sicht des bilateralen Rechts beleuchtet, wobei sich der Autor für die Beurteilung des bilateralen Rechts in erster Linie auf das OECD-MA¹ stützt.

Die Arbeit ist in vier Teile gegliedert. Im ersten Teil werden verschiedene Begriffe sowie in allgemeiner Form die Rechtsgrundlagen und Methoden der Gewinnabgrenzung im interkantonalen und internationalen Verhältnis

* Professorin für Steuerrecht an der Universität Luzern; Konsulentin Schellenberg Wittmer, Rechtsanwälte, Zürich.

1 Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

erläutert. Der zweite Teil ist vor allem der Frage gewidmet, nach welcher Methode die Gewinnabgrenzung im internationalen Verhältnis aus unilateraler und bilateraler Sicht vorzunehmen ist, wobei die Abgrenzung primär anhand der grenzüberschreitenden Verlustverlagerung untersucht wird. Im dritten Teil wendet sich der Autor der Vermögens-, Kapital-, Aufwand- und Ertragsabgrenzung zu und beschäftigt sich vorweg mit dem *dealing at arm's length*-Prinzip und der – vor allem in der internationalen Lehre stark umstrittenen – Frage nach dem Grad der Selbstständigkeitsfiktion einer Betriebsstätte. Daraufhin geht er detailliert auf konkrete Fragen der Abgrenzung bei Gründung und Auflösung einer Betriebsstätte wie auch auf den Güter- und Dienstleistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ein. Im vierten Teil werden schliesslich die aus der Arbeit gewonnenen Erkenntnisse zusammengefasst sowie gestützt darauf Postulate *de lege lata* und *ferenda* formuliert.

Was die unterschiedlichen Ausscheidungsmethoden betrifft, wird nachfolgend der vom Autor gewählten Terminologie gefolgt und unter der direkten Ausscheidungsmethode sowohl die objektmässige wie auch die quotenmässig-direkte Ausscheidungsmethode verstanden. Der Begriff der indirekten Ausscheidungsmethode meint hingegen die quotenmässig-indirekte Ausscheidung (S. 29 ff.).

Von wesentlicher Bedeutung für das richtige Verständnis der Untersuchung und der Wirkungsweise der objektmässigen Ausscheidungsmethode einerseits und der quotenmässig-direkten Ausscheidungsmethode andererseits ist im Weiteren die Unterscheidung zwischen Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung. Gewinnermittlung meint die Ermittlung des steuerbaren Gewinns des Unternehmens nach den innerstaatlichen Rechtsgrundlagen. Gewinnabgrenzung bezieht sich auf die Verteilung des nach unilateralem Recht ermittelten Gewinns auf Stammhaus und Betriebsstätten. Nach den Untersuchungen des Autors ist der objektmässigen Methode dabei die Teilgewinnkonstruktion, die auf einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte beruht, immanent. Interne Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind bei dieser Methode im Grundsatz deshalb zu Drittpreisen abzurechnen, womit sich genau genommen eine eigentliche Gewinnabgrenzung im Sinne einer Gewinnverteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte erübrigt (S. 38 ff.). Bei der quotenmässig-direkten Methode erfolgt die Gewinnermittlung hingegen ausschliesslich auf Grundlage des Gesamtunternehmens im Sinne einer Gesamtgewinnzerlegung. Unternehmensinterne Leistungsbeziehungen sind demnach unerheblich. Einzig die verteilungsrechtliche Quote wird bei der quotenmässig-direkten Ausscheidungsmethode, gestützt auf die Betriebsstättenbuchhaltungen, ermittelt, wobei der

Autor zu Recht geltend macht, dass die verteilungsrechtliche Quote – anders als nach geltender interkantonalen Praxis – gestützt auf die Steuerbilanz und nicht gestützt auf die Handelsbilanz des Unternehmens ermittelt werden sollte (S. 38 f., S. 71 und S. 113). Auch den weiteren von Brülisauer für das interkantonale Verhältnis entwickelten Ergebnissen ist zuzustimmen, etwa dass sich die Quotenermittlung bei der quotenmässig-direkten Methode auf das steuerbare Gesamtergebnis beziehen muss², wobei bei einem steuerbaren Gesamtgewinn auf die positiven verteilungsrechtlichen Teilergebnisse und bei einem steuerbaren Gesamtverlust auf die negativen verteilungsrechtlichen Teilergebnisse abzustellen ist (S. 68 ff.). Schliesslich sei auch auf die vertieften Abklärungen des Autors zur im interkantonalen Verhältnis umstrittenen Frage der Gesamt- oder Teilverlustverrechnung verwiesen (S. 79 ff.).

3 Abgrenzungsmethoden und Auslegung von Art. 52 DBG

3.1 Allgemeines

Die Auslegung von Art. 52 DBG ist seit seinem Inkrafttreten, sowohl was die unbeschränkte wie auch was die beschränkte Steuerpflicht betrifft, umstritten. Die Eidg. Steuerverwaltung will für beide Fälle ausschliesslich die objektmässige Ausscheidungsmethode anwenden. Im Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht stützt sie ihre Praxis auf die provisorische Verlustübernahme nach Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG, die im Verhältnis zum Ausland nur noch die objektmässige Ausscheidungsmethode zuliessen. Die Mehrheit der Lehre hat sich dieser Meinung in ihrer Absolutheit zwar nicht angeschlossen, sieht für die Lösung des Konflikts aber unterschiedliche Varianten vor. Für die beschränkte Steuerpflicht stützt die Eidg. Steuerverwaltung die ausschliessliche Anwendung der objektmässigen Methode auf Art. 52 Abs. 4 DBG, der Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG für die beschränkte Steuerpflicht verdränge, und wird in dieser Meinung auch von der herrschenden Lehre unterstützt. Der Autor stellt beide Praktiken in Frage und kommt zu einem anderen Auslegungsergebnis.

3.2 Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

3.2.1 Auslegung von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG

Gestützt auf die Entstehungsgeschichte und den Wortlaut der Bestimmung kommt Brülisauer zum Schluss, dass

2 Und nicht auf das verteilungsrechtliche Gesamtergebnis.

Satz 1 von Art. 52 Abs. 3 DBG gegenüber den Sätzen 2 und 3 nicht subsidiär, sondern vorrangig sei und deshalb auch auf das internationale Verhältnis die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts Anwendung fänden. Angesichts der tatsächlichen Unterschiede, die zwischen dem interkantonalen und dem internationalen Verhältnis beständen, sei der Verweis aber nur sinngemäss zu verstehen. Soweit notwendig sind die interkantonalen Grundsätze auch nach Brülisauer modifiziert auf das internationale Verhältnis anzuwenden (S. 58 f.).

Für das internationale Verhältnis sind nach dem Autor neben einem pragmatisch zu verstehenden Leistungsfähigkeitsprinzip namentlich die international anwendbaren Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts massgebend (S. 61 ff.). Dazu zählt er das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung, das Schlechterstellungsverbot, das Kontinuitätsprinzip sowie den Grundsatz der Gesamtgewinnerlegung, d. h. der quotenmässigen Gewinnverteilung des Gesamtgewinns des Unternehmens, wobei gemäss ständiger Praxis des Bundesgerichts die quotenmässig-direkte Ausscheidungsmethode im Vordergrund steht. Diese sei immer dann anzuwenden, wenn die Betriebsstätte eine relative Selbstständigkeit aufweise. Fehlt die relative Selbstständigkeit der Betriebsstätte, kommt nach dem Autor auch im internationalen Verhältnis dagegen die quotenmässig-indirekte Methode zur Anwendung. Der Vorrang der quotenmässig-direkten Ausscheidungsmethode hat, wie Brülisauer richtig feststellt, zur Folge, dass die Unternehmen faktisch der Pflicht zur Erstellung separater Betriebsstättenbuchhaltungen unterstellt werden. Wird eine solche Buchhaltung, obwohl objektiv möglich und zumutbar, nicht erstellt, habe das Unternehmen die entsprechenden Nachteile zu tragen und könne für ihre ausländische Betriebsstätte weder eine Freistellung des Betriebsstättegewinns noch eine Übernahme von Betriebsstätteverlusten geltend machen (S. 67 f.).

Unter Berücksichtigung der sinngemässen Anwendung der interkantonalen Grundsätze sowie von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG befürwortet Brülisauer für das internationale Verhältnis – sofern Selbstständigkeit der Betriebsstätte gegeben ist – die Anwendung der sog. *eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode*. In einem ersten Schritt müsse – entsprechend dem interkantonalen Recht – die quotenmässig-direkte Methode angewendet werden, worauf das Ergebnis in einem zweiten Schritt, insoweit als für das internationale Verhältnis angebracht, einzuschränken sei. Gestützt auf Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG dürfen namentlich Verluste ausländischer Betriebsstätten nur auf das inländische Stammhaus verlegt werden. Wie aus den Beispielen 11 und 12 (S. 92 ff.) ersichtlich ist, korrigiert der Autor die in einem ersten Schritt im Rahmen der quotenmässig-direkten Ausscheidung

an ausländische gewinnerzielende Betriebsstätten zugewiesenen Verluste in einem zweiten Schritt, indem er diese Verluste dem inländischen Stammhaus zuweist. Verluste des inländischen Stammhauses dürfen gestützt auf das Schlechterstellungsverbot ferner nicht auf ausländische Betriebsstätten verlagert werden, sondern sind im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung mit künftigen Gewinnen des Stammhauses zu verrechnen (S. 94 ff.).

Brülisauer ist sich bewusst, dass sich das Ergebnis der von ihm entwickelten, eingeschränkt quotenmässig-direkten Ausscheidungsmethode damit nahe beim Ergebnis der objektmässigen Methode befindet. Unter den von ihm in seinen Beispielen angenommenen idealtypischen Bedingungen sind die Ergebnisse sogar identisch, worauf der Autor selbst hinweist (S. 90). Es ist ihm allerdings zuzustimmen, dass die beiden Methoden nicht zum selben Resultat führen, wenn davon ausgegangen wird, dass der objektmässigen und der eingeschränkt quotenmässig-direkten Ausscheidungsmethode eine andere Art der Gewinnermittlung zugrunde liegt. Auch wenn entsprechende Beispiele sehr komplex geworden wären, wäre allenfalls zu überlegen gewesen, diese Unterschiede in den Beispielen zum Ausdruck zu bringen.

Zu Recht hält der Autor schliesslich fest, dass die provisorische Verlustübernahme mit der quotenmässig-indirekten Ausscheidungsmethode unvereinbar ist. Kann mangels relativer Selbstständigkeit der Betriebsstätte keine direkte Ausscheidung stattfinden, sind nach Brülisauer die Sätze 2 und 3 von Art. 52 Abs. 3 DBG nicht anwendbar. Den Verlusten in ausländischen Betriebsstätten sei in solchen Situationen durch eine Anpassung der Hilfsfaktoren Rechnung zu tragen (S. 66 f.).

Der von Brülisauer gewählte Ansatz, Satz 1 von Art. 52 Abs. 3 DBG mit dessen Sätzen 2 und 3 in Einklang zu bringen, kann durchaus als geglückt bezeichnet werden. Eine völlige Missachtung des Verweises auf das interkantonale Steuerrecht wäre nicht gesetzeskonform. Zu kritisieren ist einzig, dass er den Begriff der relativen Selbstständigkeit der Betriebsstätte, der bei der Bestimmung der Ausscheidungsmethode eine wesentliche Bedeutung einnimmt, etwas stiefmütterlich behandelt. Zwar hält er fest, dass der Begriff in einem weiten Sinne zu verstehen sei, wobei er aber gleichzeitig auf eine eher enge Definition von Locher verweist, die dieser in Bezug auf das interkantonale Steuerrecht entwickelt hat³. Ferner

3 Danach sei eine relative Selbstständigkeit gegeben, «wenn die einzelnen Betriebe im wesentlichen wie unabhängige Geschäfte dieser Art arbeiten und der finanzielle Erfolg oder Misserfolg jedes Betriebes in der Hauptsache weniger von der Zentraleitung als von der örtlichen Leitung und namentlich den lokalen Verhältnissen (Unkosten, Konkurrenzverhält-

wäre zu begrüssen gewesen, wenn er in Bezug auf die quotenmässig-indirekte Ausscheidungsmethode, bei der Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG nach seinen Untersuchungen keine Anwendung finden, aufgezeigt hätte, wie die Korrektur über die Hilfsfaktoren vorgenommen werden kann.

3.2.2 Auslegung von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 - 4 DBG

Den Begriff des schweizerischen Unternehmens versteht der Autor nach dem Ort der unbeschränkten Steuerpflicht bzw. im Falle eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens nach dem Ort der Ansässigkeit. Anders als von einem Teil der Lehre geltend gemacht, sei hingegen keine unternehmerische Tätigkeit in der Schweiz vorauszusetzen (S. 104 ff.).

Umstritten ist auch die Frage, nach welchem Recht sich die Höhe des ausländischen Betriebsstätteverlustes berechnet. Zuzustimmen ist dem Autor, dass sich die Höhe des provisorisch zu übernehmenden Betriebsstätteverlusts nur nach den innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften richten kann (112 f.). Auch was die Nachbesteuerung betrifft, scheint der Gesetzeswortlaut klar: Der Nachbesteuerung unterliegen die «im Betriebsstättestaat verrechneten Verlustvorträge». Damit verweist der Wortlaut auf die ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften; der nach den ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte und verrechnete Verlust ist nachzubesteuern. Anders als ein Teil der Lehre stellt Brülisauer diese grammatikalische Auslegung von Art. 52 Abs. 3 Satz 3 DBG nicht in Frage, macht aber de lege ferenda geltend, dass auch der nachzubesteuernde Gewinn nach den inländischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt werden sollte, ansonsten die Nachbesteuerung von zu vielen Zufälligkeiten abhängig sei und zu unsachgemässen Resultaten führen könne (S. 116).

Zu Recht macht der Autor schliesslich geltend, dass die Beschränkung der Verlustverrechnung auf ausländische Betriebsstätten nicht sachgemäss ist und auch Verluste, die aus ausländischen Kapitalanlageliegenschaften resultieren, provisorisch übernommen werden sollten (S. 122 f.). Die Ausklammerung von Kapitalanlageliegenschaften aus der Verlustverrechnung verstösst gegen das Gleichbehandlungsgebot, namentlich gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

3.3 Beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

Der Autor untersucht auch die Steuerauscheidung bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz und kommt entgegen der herrschenden Lehre zum Schluss, dass die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts gestützt auf Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG sinngemäss auch auf inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen anzuwenden seien. Die Ausscheidung habe somit auch bei einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz nach der eingeschränkt quotenmässig-direkten Ausscheidungsmethode stattzufinden. Die Einschränkung besteht wiederum darin, dass, namentlich gestützt auf das Schlechterstellungsverbot, die räumliche Verlustverlagerung vom Ausland in die Schweiz bzw. von der Schweiz ins Ausland, die der quotenmässigen Methode immanent ist, korrigiert wird. Nur wenn eine quotenmässige Ausscheidung mangels Zugriffs der schweizerischen Steuerbehörden auf die Gesamtbuchhaltung des Unternehmens nicht möglich ist, dürfe die objektmässige Ausscheidung zum Tragen kommen.

Zuzustimmen ist dem Resultat von Brülisauer insoweit, als für die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht aus Kongruenzgründen die gleichen Ausscheidungsmethoden zur Anwendung kommen sollten. Unter diesem Gesichtspunkt ist es konsequent, auch für die beschränkte Steuerpflicht eine – wenn auch angepasste – quotenmässige Ausscheidung zu fordern. Es ist aber doch in Frage zu stellen, ob dieses Ergebnis de lege lata erreicht werden kann. Die vom Autor dargelegte Auslegung von Art. 52 Abs. 4 DBG ist nicht vollständig überzeugend. Die Diskussion wird diesbezüglich ohne Zweifel weitergehen.

4 Vermögens-, Kapital-, Aufwand- und Ertragsabgrenzung

4.1 Allgemeines

Dem dritten Teil der Arbeit legt Brülisauer die Annahme zugrunde, dass die relative Selbstständigkeit der Betriebsstätte gegeben ist. Gestützt darauf untersucht er die Anwendung der direkten Ausscheidungsmethode für die Sachverhalte der Gründung einer Betriebsstätte, des Güter- und Dienstleistungsaustausches zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sowie der Auflösung einer Betriebsstätte. Er beschränkt sich bei seinen Untersuchungen nicht auf die schweizerische Lehre und Praxis, sondern geht vertieft auch auf die Entwicklungen in der OECD und die entsprechenden Berichte, namentlich den

nisse usw.) abhängt und jedenfalls nicht von der Tätigkeit der anderen Filialen beeinflusst ist» (Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern – III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8, II C 4 Nr. 14).

aus dem Jahre 2004 stammenden Authorised OECD Approach (AOA), ein⁴.

Ein zentraler und in der internationalen Lehre höchst umstrittener Punkt ist der Grad der Selbstständigkeit, der für die Betriebsstätte gestützt auf Art. 7 Abs. 2 OECD-MA fingiert werden soll. Bei der absoluten Selbstständigkeitsfiktion wird das Einheitsunternehmen aus steuerrechtlicher Sicht gleich behandelt wie der Konzern und eine Betriebsstätte demnach einer Tochtergesellschaft gleichgestellt. Die Selbstständigkeitsfiktion bezieht sich demzufolge nicht nur auf die Gewinnabgrenzung, sondern auch auf die Gewinnermittlung; sämtliche Leistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, auch Finanzierungs- oder Managementleistungen, werden zu Drittpreisen abgerechnet und führen zu einem entsprechenden, sofortigen Gewinnausweis. Der absoluten steht die eingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion gegenüber. Nach dieser Methode ist die Betriebsstätte nur für die Gewinnabgrenzung, nicht aber für die Gewinnermittlung als (eingeschränkt) selbstständig zu fingieren.

Nach den Untersuchungen von Brülisauer lässt Art. 7 Abs. 2 OECD-MA beide Betrachtungsweisen, somit auch die absolute Selbstständigkeitsfiktion, zu. Die Staaten können Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten deshalb gewinnrealisierend erfassen, vorausgesetzt, das entsprechende innerstaatliche Recht erlaubt dies. Für die Schweiz verneint Brülisauer zu Recht eine entsprechende Rechtsgrundlage. Gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip und das daraus folgende Imparitäts- und Realisationsprinzip könne im Einheitsunternehmen nur der durch Aussenumsatz erzielte Gewinn besteuert werden. Es könne deshalb nur die eingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion greifen (S. 161). Massgebend sei aus Sicht der Schweiz im Grundsatz dabei die Erwirtschaftungstheorie, wobei der Autor die Funktionsnutzentheorie, die die Betriebsstätten als eine Art wirtschaftlich verselbstständigte Profit-Center betrachtet, aber als überzeugender erachtet (S. 172).

4.2 Insbesondere zum Güter- und Dienstleistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Beim Güter- und Dienstleistungsaustausch stellt Brülisauer zu Recht die Frage, inwieweit im grenzüberschreitenden Verhältnis eine das Massgeblichkeitsprinzip durchbrechende steuersystematische Realisierung auf die in Art. 18 Abs. 2 DBG für Personenunternehmen und in Art. 58 Abs. 1 lit. c Satz 1 DBG für Kapitalunternehmen statuierte Wegzugsbesteuerung gestützt werden kann. Unbestritten ist, dass beide Bestimmungen einerseits untereinander, andererseits auch in sich ungenau sind und Ungereimtheiten enthalten. Der Autor folgt dabei Reich, der den Normsinn dem Wortlaut voranstellt und die Bestimmung in erster Linie teleologisch auslegt. Darauf gestützt entwickelt Brülisauer die Maxime, dass eine sofortige Besteuerung und somit eine Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips nur dann stattfinden dürfe, wenn eine spätere Besteuerung der stillen Reserven tatsächlich nicht mehr möglich ist (S. 218 ff.). Können die stillen Reserven indessen im Zeitpunkt der effektiven Realisation über den Weg der Gewinnabgrenzung weiterhin in der Schweiz erfasst werden, erübrigt sich eine sofortige Besteuerung. Zuzustimmen ist dem Autor auch darin, dass im innerstaatlichen Recht keine Rechtsgrundlage dafür besteht, interne Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten im Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung gewinnauslösend zu erfassen. Zulässig und korrekt ist einzig, den im Aussenumsatz erzielten Gewinn entsprechend der von Stammhaus und Betriebsstätten dafür erbrachten Teilleistungen zuzuordnen.

5 Gesamtwürdigung

Brülisauer hat eine sorgfältige und fundierte Arbeit geschrieben, die dank der klaren Struktur und der immer wieder eingefügten Beispiele die Komplexität des Themas fast vergessen lässt. Hervorzuheben ist, dass er in breitem Umfang auch ausländische Literatur und Meinungen in seine Untersuchung einbezieht und neben der schweizerischen Praxis im dritten Teil auch die deutsche und österreichische Praxis berücksichtigt. Er scheut sich auch nicht davor, zu den vielen umstrittenen Fragen, welche die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten, sowohl im interkantonalen wie im internationalen Verhältnis, aufwirft, Stellung zu beziehen und präsentiert fundierte Lösungen. Seine Argumentation ist, was die Auslegung von Art. 52 DBG betrifft, konsequent. Als Kritikpunkte sind einzig anzubringen, dass an verschiedenen Stellen etwas schwierig herauszulesen ist, ob die entwickelten Resultate *de lege lata* oder *ferenda* zu

4 Vgl. dazu nun den am 21.12.2006 von der OECD veröffentlichten revidierten Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Parts I (General Remarks), II (Banks) and III (Global Trading), OECD, Paris 2006 (www.oecd.org/dataoecd/55/14/37861293.pdf). Die Ergebnisse dieses Berichts sollen gemäss der Pressemitteilung der OECD zu einer neuen Formulierung von Art. 7 OECD-MA und zu einer Anpassung des Kommentars führen. (S. dazu auch den Artikel von Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, auf S. 87 ff. dieser Ausgabe.)

verstehen sind. Zu gewissen Bestimmungen hätte man sich auch eine etwas vertiefere Auseinandersetzung mit sämtlichen vom Bundesgericht entwickelten Auslegungselementen gewünscht. Die Dissertation stellt gleichwohl eine sehr gute Bearbeitung der Problematik dar und profitiert in wohl nicht zu unterschätzendem Ausmass von der umfangreichen Praxiserfahrung des Autors.

Gesetzgebungs-Agenda 2007/2

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

Inhalt

1	Bund
1.1	Unternehmenssteuerreform II
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung
1.3	Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG
1.4	Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige
1.5	Quellenbesteuerung von Vorsorgeleistungen
2	Kantone
2.1	Appenzell Ausserrhoden
2.2	Basel-Landschaft
2.3	Bern
2.4	Genf
2.5	Glarus
2.6	Graubünden
2.7	Luzern
2.8	Nidwalden
2.9	Schaffhausen
2.10	Schwyz
2.11	Solothurn
2.12	Thurgau
2.13	Uri
2.14	Wallis
2.15	Zug
2.16	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 23.3.2007 haben die eidg. Räte das BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) verabschiedet.¹ Die vom Nationalrat in der Herbstsession 2006 beschlossenen Abweichungen gegenüber der Fassung des Ständerats² waren zuvor in der Frühjahrsession 2007 wie folgt bereinigt worden:

- Der Satz für die Teilbesteuerung von Dividenden (bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen zusätzlich auch für Veräusserungsgewinne) beträgt bei der direkten Bundessteuer 50 % für Beteiligungen im Geschäftsvermögen und 60 % für solche im Privatvermögen. Vorausgesetzt wird eine Mindestbeteiligung von 10 %; auf einen Einbezug indirekt gehaltener Beteiligungen in dieses Kriterium wurde verzichtet. Die Kantone können die wirtschaftliche Doppelbelastung ebenfalls mildern, sind indessen in der Ausgestaltung frei. Zu beachten haben sie lediglich zwingend die Mindestbeteiligung von 10 % als Voraussetzung für eine Milderung.
- Auf eine Regelung des Quasi-Wertschriftenhandels wurde verzichtet. Der Bundesrat hatte in seiner Botschaft³ eine ausdrückliche Regelung vorgeschlagen; beide Räte beschlossen zunächst eigene Lösungen, die im Differenzbereinigungsverfahren schliesslich zu einem Verzicht auf eine Normierung führten.
- Für den Abzug privater Schuldzinsen bleibt es beim geltenden Recht (Beschränkung auf den Umfang der steuerbaren Vermögenserträge und weitere Fr. 50 000).
- Hinsichtlich der steuerlichen Folgen der Überführung von Grundstücken aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen wurde der bundesrätliche Vorschlag unverändert übernommen. Danach wird über die Quote der wieder eingebrachten Abschrei-

* 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 2007, 2321.

2 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.1, FStR 2006, 316 f.

3 S. BBI 2005, 4733.

bungen steuerlich sofort abgerechnet, während in den Kantonen mit dualistischer Grundstücksgewinnbesteuerung für die Wertzuwachsquote ein Aufschub der Besteuerung bis zur Veräußerung der Liegenschaft beansprucht werden kann.

- Liquidationsgewinne, die zufolge Geschäftsaufgabe nach dem 55. Altersjahr oder wegen Invalidität anfallen, werden getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Beiträge zum Einkauf in die berufliche Vorsorge sind dabei abziehbar. Werden keine Einkäufe vorgenommen, wird der entsprechende Betrag, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs nachweist, gleich wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge besteuert. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist für die direkte Bundessteuer ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend, wobei in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mind. 2 % erhoben wird. Für das kantonale Recht richtet sich die Besteuerung des Restbetrages nach kantonaler Regelung, d. h., die Kantone sind in deren Ausgestaltung frei.

Die Referendumsfrist läuft am 12.7.2007 ab. Die Sozialdemokratische Partei der Schweiz hat bereits angekündigt, das Referendum zu ergreifen, d. h. das Unternehmenssteuerreformgesetz II in einer Volksabstimmung zu bekämpfen. Gleichzeitig hat sie auch ihre Absicht bekundet, das beschlossene Teilbesteuerungsverfahren für Dividenden auf seine Verfassungskonformität gerichtlich überprüfen zu lassen. Zu diesem Zweck will sie ein entsprechendes kantonales Gesetz, das eine ähnliche oder die gleiche Lösung vorsieht, vor Bundesgericht anfechten.

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, unterbreitete der Bundesrat den eidg. Räten mit Botschaft vom 17.5.2006⁴ eine Gesetzesvorlage, deren Ziel es ist, in einem ersten Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerehepaare gegenüber den gleich situierten Konkubinatspaaren im

Recht der direkten Bundessteuer möglichst schnell zu mildern. Dieses Gesetz wurde von den eidg. Räten in der Herbstsession 2006 unverändert verabschiedet⁵ und tritt auf den 1.1.2008 in Kraft.⁶ Es sieht eine Erhöhung des Zweiverdienerabzugs auf 50 % des Zweitverdienstes (bis max. Fr. 12 500) und einen neuen Verheiratetenabzug von Fr. 2500 vor. Diese Lösung führt auf Stufe Bund zu Mindereinnahmen von Fr. 500 Mio., die gegenfinanziert werden müssen.

Im Dezember 2006 hat der Bundesrat nunmehr den zweiten Schritt eingeleitet, mit dem der Systemscheid zwischen Individualbesteuerung und Ehegattenbesteuerung gefällt und auch die übrigen Mängel des geltenden Systems gelöst werden sollen. Zu diesem Zweck schickte er 4 Modelle in die Vernehmlassung, die nach seiner Auffassung weitestgehend die Vorgaben des Bundesgerichtes bezüglich Belastung der verschiedenen Kategorien von Steuerzahlenden durch die direkte Bundessteuer erfüllen. Nach der Vernehmlassung sollen dem Parlament die notwendigen Grundlagen unterbreitet werden, damit es einen Grundsatzentscheid über die Besteuerungsform für Ehepaare treffen kann.⁷ Alle 4 Modelle zielen auf ein Steuersystem ab, das den Geboten der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser entspricht. Unabhängig vom gewählten Modell sollen möglichst ausgewogene Belastungsrelationen zwischen den einzelnen Kategorien von Steuerzahlenden erreicht werden.

Modell 1 – modifizierte Individualbesteuerung: Bei der modifizierten Individualbesteuerung werden die Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, die Ersatzeinkommen sowie das Geschäftsvermögen demjenigen Ehegatten zugerechnet, der das entsprechende Einkommen erzielt resp. der Eigentümer des Geschäftsvermögens ist. Die anderen Vermögenswerte, die daraus fliessenden Erträge sowie die privaten Schulden werden den Ehegatten unabhängig vom Güterstand zwingend je zur Hälfte zugewiesen. Um bei einem neuen Einheitstarif möglichst ausgewogene Belastungsrelationen zu realisieren, werden 3 Abzüge eingeführt: für Einverdienerehepaare (Einkommensabzug), für Alleinstehende mit eigenem Haushalt und für Alleinerziehende. Letztere können je nach Situation den Haushaltsabzug und den Alleinerziehendenabzug geltend machen. Laut Bundesgericht sind bei einer Individualbesteuerung Korrekturen nötig, um einer Überbelastung namentlich der Einverdiener-Ehepaare entgegenzuwirken. Beim

⁵ S. BBl 2006, 8339.

⁶ S. AS 2007, 615.

⁷ Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de.

⁴ S. BBl 2006, 4471.

vorgeschlagenen Modell handelt es sich aufgrund der vorgesehenen Abzüge nicht mehr um eine reine, sondern um eine modifizierte Individualbesteuerung. (Bei der reinen Individualbesteuerung würde jede Person unabhängig vom Zivilstand und ohne Korrektive besteuert.)

Modell 2 – Vollsplitting: Bei einem Vollsplitting wird das gemeinsame Einkommen zum Steuersatz des halben Gesamteinkommens besteuert, wodurch der Satz einer tieferen Progressionsstufe zur Anwendung gelangt. Beim Vollsplitting wird das gemeinsame Einkommen halbiert, oder, technisch gesagt, der Divisor ist 2. Um möglichst ausgewogene Belastungsrelationen bei einem neuen Einheitstarif zu erreichen, werden auch bei diesem Modell Abzüge für Alleinstehende mit eigenem Haushalt und für Alleinerziehende eingeführt.

Modell 3 – Wahl zwischen Teilsplitting und Individualbesteuerung: Beim Modell mit Wahlrecht stehen den Ehepaaren zwei Besteuerungsvarianten zur Auswahl: einerseits ein Teilsplitting mit einem Divisor, der deutlich kleiner ist als 2 (das gemeinsame Einkommen wird zu demjenigen Satz besteuert, der für das Gesamteinkommen geteilt durch den Divisor massgebend ist), und andererseits eine reine Individualbesteuerung. Alle nicht Verheirateten oder getrennt Lebenden werden wie heute individuell besteuert. Um möglichst ausgewogene Belastungsrelationen zu erzielen, sind ein Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt und ein Abzug für Alleinerziehende vorgesehen.

Modell 4 – Neuer Doppeltarif: Beim neuen Doppeltarif wird an der gemeinsamen Veranlagung mit zwei verschiedenen Tarifen für Ehepaare und Unverheiratete festgehalten. Der Tarifverlauf wird jedoch neu festgesetzt. Zudem sind ein Verheiratetenabzug und ein Zweiverdienerabzug vorgesehen. Beim Zweiverdienerabzug werden neu die Renteneinkommen den Erwerbseinkommen gleichgestellt.

Das Vernehmlassungsverfahren dauert bis Ende Juni 2007.

1.3 Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG

In der Herbstsession 2006 hat der Nationalrat als Erstrat, gestützt auf einen entsprechenden Bericht seiner Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit vom 5.5.2006⁸ und eine Stellungnahme des Bundesrates vom 30.8.2006⁹, eine parlamentarische Initiative angenommen, welche die Aufnahme einer Bestimmung im StHG vorsieht, wonach das Existenzminimum nicht besteuert

werden darf. Mit dieser Initiative wird die Vorschrift wieder aufgenommen, welche bereits im Steuerpaket 2001 enthalten war, wegen dessen Ablehnung in der Volksabstimmung vom 16.5.2004 indessen nie Gesetz wurde.

Die Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Ständerates, welcher diese Initiative als Zweitrat behandelt, hat zunächst bei den Kantonen eine Vernehmlassung durchgeführt und wird anschliessend die materielle Diskussion aufnehmen.

1.4 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige

Am 18.10.2006 hat der Bundesrat den eidg. Räten eine Botschaft zu einem BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige zugeleitet.¹⁰ Mit den entsprechenden Gesetzesänderungen will der Bundesrat die Steuerzahlenden motivieren, ihr bisher unversteuertes Vermögen zu deklarieren. Erben sollen bei Offenlegung der Steuerhinterziehung des Erblassers von einer tieferen Nachsteuer profitieren. Auch soll bei erstmaliger Offenlegung eigener Steuerhinterziehungen (Selbstanzeige) auf die Erhebung der Busse verzichtet werden, sodass nur die geschuldete Steuer (Nachsteuer) und der Verzugszins entrichtet werden müssen. Die beiden Massnahmen betreffen die Bundessteuer sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern der Kantone und Gemeinden.

Nach der geltenden Regelung kann bei einer Steuerhinterziehung des Erblassers die Nachsteuer inkl. Verzugszins von bis zu 10 Jahren vor dem Tod des Erblassers eingefordert werden. Neu soll sie samt dem Verzugszins nur noch für die letzten 3 vor dem Todesjahr des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden nachgefordert werden. Die Erben kommen allerdings nur dann in den Genuss der vereinfachten Erbenachbesteuerung, wenn sie ihre Mitwirkungspflichten erfüllen (insbesondere bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars) und die Steuerbehörden noch keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung hatten. Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, erfolgt eine ordentliche Nachbesteuerung bis auf 10 Jahre zurück.

Die Selbstanzeige – Manifestation von Reue durch den Steuerhinterziehenden – soll inskünftig beim ersten Mal ohne Straffolge bleiben. Diese so genannte straflose Selbstanzeige soll nach dem Willen des Bundesrates einmal im Leben möglich sein. Einzig die ordentliche Nachsteuer und der Verzugszins würden für höchstens 10 Jah-

8 S. BBl 2006, 7539.

9 S. BBl 2006, 7551.

10 S. BBl 2006, 8795.

re erhoben. Bei jeder weiteren Anzeige würde die Busse wie bis anhin ein Fünftel der hinterzogenen Steuer betragen und die Nachsteuer inkl. Verzugszins erhoben. Die Möglichkeit zu einer straflosen Selbstanzeige besteht für natürliche und juristische Personen. Wie bei der vereinfachten Erbenachbesteuerung kann die Privilegierung bei einer Selbstanzeige jedoch nur dann gewährt werden, wenn die Steuerbehörden noch keine Kenntnis von der Hinterziehung hatten und die steuerpflichtige Person die Steuerbehörden vorbehaltlos unterstützt. Der Mechanismus der straflosen Anzeige soll zudem auch auf Teilnehmende einer Steuerhinterziehung ausgedehnt werden: Anstifter, Gehilfen oder Mitwirkende sollen künftig unter den gleichen Voraussetzungen wie die steuerpflichtige Person von der straflosen Selbstanzeige Gebrauch machen können.¹¹

1.5 Quellenbesteuerung von Vorsorgeleistungen

Werden Vorsorgeleistungen an im Ausland wohnhafte Personen ausgerichtet, erhebt die Vorsorgeeinrichtung in der Regel eine Quellensteuer. Die Quellensteuereinnahmen kommen demjenigen Kanton zu, in welchem die Vorsorgeeinrichtung ihren Sitz hat. Diese Regelung führt dazu, dass die Quellensteuererträge aus Vorsorgeleistungen an im Ausland lebende Personen vor allem in Kantonen mit grossen Sammelstiftungen anfallen. Eine im Jahre 2004 eingereichte parlamentarische Initiative wollte diese Ordnung geändert sehen. Die Quellensteuereinnahmen aus Vorsorgeleistungen an im Ausland wohnhafte Personen sollen jenem Kanton zustehen, in dem die vorsorgeberechtigte Person gearbeitet hat. Die vorbereitenden Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben (WAK) beider Räte gaben der parlamentarischen Initiative Folge. Die WAK des Nationalrates arbeitete in der Folge eine entsprechende Vorlage aus. Nach dieser soll nicht mehr der Sitzkanton der Vorsorgeeinrichtung bezugsberechtigt sein, sondern derjenige Kanton, in dem der im Ausland lebende Vorsorgeempfänger für sein letztes Erwerbseinkommen besteuert worden ist. In seiner Stellungnahme vom 31.1.2007 zum entsprechenden Bericht der WAK des Nationalrates (vom 28.11.2006)¹² kommt der Bundesrat indessen zu einer negativen Beurteilung. Er zeigt zwar Verständnis für die Einwände gegen das geltende Recht, erachtet indessen den bürokratischen Aufwand für die Vorsorgeeinrichtungen als unverhältnismässig hoch. Bei einer Neuregelung müssten die Vorsorgeeinrichtungen nämlich zwingend den be-

zugsberechtigten Kanton ermitteln und bei der Abrechnung bis zu 26 verschiedene Tarife berücksichtigen. Da sich die geltende Rechtsordnung in der Praxis bewährt habe, solle von einer unnötigen Verkomplizierung Abstand genommen werden. Dieser Schluss drängt sich gemäss dem Bundesrat auch aus steuersystematischer Sicht auf, liegt doch zum Zeitpunkt der Ausrichtung der Vorsorgeleistungen der einzige aktuelle wirtschaftliche Anknüpfungspunkt des im Ausland lebenden Vorsorgeeinrichters im Kanton, in welchem die Vorsorgeeinrichtung ihren Sitz hat. Auch erweist sich nach Auffassung des Bundesrates der aus dem verbleibenden Quellensteuerertrag resultierende Umverteilungsnutzen gegenüber dem bürokratischen Aufwand als zu klein, um die Beibehaltung des geltenden Rechts in Frage zu stellen.¹³

2 Kantone

2.1 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat hat die Revision des Steuergesetzes nach ausgewerteter Vernehmlassung zuhanden des Kantonsrates verabschiedet. Inhaltlich geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Übernahme der verschiedenen Änderungen des Bundesrechts (Partnerschaftsgesetz, BG gegen die Schwarzarbeit, neues Stiftungsrecht, Kollektivanlagengesetz, BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung, Rechtsweggarantie);
- Erhöhung der Kinderabzüge sowie Einführung eines Ausbildungsabzugs im Umfang von höchstens zusätzlich Fr. 12 000, wobei ein Selbstbehalt von Fr. 2000 zu berücksichtigen ist;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz zu 60 % des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens, bei einer Mindestbeteiligung von 10 % oder einem Verkehrswert der Beteiligung von mind. Fr. 2 Mio.; bei ausländischen Beteiligungen kann die Verordnung die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung regeln);
- Reduktion der Steuerbelastung bei Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter: Anstelle der Rentensatzbesteuerung soll die Besteuerung neu aufgrund eines Stufentarifs erfolgen. Die einfache Steuer soll bei Kapitalleistungen bis Fr. 400 000 0,75 % für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und 1 % für die übrigen steuerpflichtigen Personen betragen. Bei einer Kapitalleistung von über Fr. 400 000 ist eine

11 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=7750.

12 S. BBl 2007, 1173.

13 S. BBl 2007, 1191.

einfache Steuer für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten von 1 % und für die übrigen steuerpflichtigen Personen von 1,3333 % geplant;

- Senkung der Vermögenssteuer: Für steuerbare Vermögen bis Fr. 250 000 soll die einfache Steuer neu 0,5 ‰ und für Vermögen über Fr. 250 000 0,6 ‰ betragen;
- Entlastung der Wohneigentümer durch eine generelle Reduktion des Eigenmietwertes um 10 %. Diese Entlastung wird auf Stufe Verordnung geregelt;
- Massive Senkung des Gewinnsteuersatzes für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften: Es wird eine Gewinnsteuer von proportional 6 % vorgeschlagen;
- Ermässigung der Steuerbelastung bei der Unternehmensnachfolge in Erb- und Schenkungsfällen um 90 %.

Die 1. Lesung im Kantonsrat ist für den 14.5.2007 geplant, die 2. Lesung für den 20.8.2007. Die Steuergesetz-Revision soll auf den 1.1.2008 in Kraft treten.

2.2 Basel-Landschaft

Nach Abschluss des im Jahr 2006 durchgeführten Vornehmlassungsverfahrens und nach Vornahme einiger kleinerer Anpassungen hat der Baselbieter Regierungsrat am 13.2.2007 die Vorlage über die Reform der Unternehmensbesteuerung an den Landrat überwiesen. Die landrätliche Finanzkommission hat im März 2007 mit der Behandlung der Vorlage begonnen. Es ist geplant, die Kommissionsarbeiten mit dem Bericht an den Landrat Ende Juni 2007 abzuschliessen.

Die Landratsvorlage sieht bei der Staatssteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Schaffung eines zweistufigen, proportionalen Gewinnsteuersatzes von 12 % vor. Die ersten Fr. 30 000 an steuerbarem Gewinn sollen nur mit 6 % besteuert werden. Heute kennt das Steuergesetz einen renditeabhängigen Tarif, der minimal 6,5 % und maximal 20 % beträgt. Eine Änderung bei der Gewinnbesteuerung ist nur auf kantonaler Ebene vorgesehen. Der proportionale Gewinnsteuersatz bei der Gemeindesteuer bleibt bei den bisherigen 2 % - 5 % des Gewinns. Ferner soll der Kapitalsteuersatz bei der Staatssteuer nominell um die Hälfte auf 1 ‰ gesenkt werden. Im Gegensatz zum Gewinnsteuersatz sollen bei der Reduktion des Kapitalsteuersatzes auch die Gemeinden im gleichen Ausmass zu einer tieferen Kapitalsteuerbelastung beitragen. Der Rahmen für die Kapitalsteuersätze bei den Gemeinden soll deshalb künftig nominell nur noch halb so hoch sein wie heute und 1,75 ‰ - 2,75 ‰ betragen. Der neue Rahmen für die Kapitalsteuersätze bei den Gemeindesteuern wird gestaffelt eingeführt, damit für die Gemeinden ein grösserer Planungsspielraum

entsteht. Eine Reduktion der Kapitalsteuer ist auch bei Holding- und Domizilgesellschaften vorgesehen. Der bisher auf Holdinggesellschaften angewendete Steuersatz von je 0,25 ‰ für Kanton und Gemeinde soll auf je 0,1 ‰ gesenkt werden. Bei den Domizilgesellschaften soll der heutige Kapitalsteuersatz von je 1 ‰ für Kanton und Gemeinde um die Hälfte auf je 0,5 ‰ gesenkt werden.

Als weitere Massnahme ist vorgesehen, dass Unternehmen betriebliche Verluste mit allfälligen Grundstückgewinnen verrechnen können. Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sollen zudem die Dividenden und Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit dem Halbsatzverfahren besteuert werden, sofern die berechnete Person mit mind. 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.

Im Weiteren wird die mögliche Dauer von Steuererleichterungen auf die nach StHG zulässige Maximaldauer von 10 Jahren, statt wie bisher von 7 Jahren, erweitert.

Ferner müssen im Rahmen der Anpassung an die Bundesgesetzgebung die Tatbestände der indirekten Teilliquidation und der Transponierung im kantonalen Steuergesetz geregelt werden. Sodann werden verschiedene redaktionelle Anpassungen und Klarstellungen vorgeschlagen.

Die gesamte Landratsvorlage inkl. Beilagen und Zeitplan kann im Internet eingesehen werden.¹⁴ Die Inkraftsetzung der Unternehmenssteuerreform ist auf den 1.1.2008 vorgesehen.

2.3 Bern

Der Grosse Rat des Kantons Bern hat im März 2007 die Teilrevision des Steuergesetzes in 2. Lesung verabschiedet. Die wesentlichen Punkte sind:

- hälftiger Ausgleich der kalten Progression durch Anpassung von Tarifen und Abzügen (Verwendung der verbleibenden Mittel für gezielte Entlastungen von Familien und Mittelstand, s. nachfolgend);
- Erhöhung der Kinderabzüge von Fr. 4400 auf Fr. 6000, Verdoppelung des Kinderbetreuungskostenabzugs von Fr. 1500 auf Fr. 3000 und Erhöhung des zusätzlichen Versicherungsabzuges pro Kind von Fr. 600 auf Fr. 700;
- Entlastung des Mittelstandes durch Senkung des Einkommenssteuertarifs ab einem steuerbaren Einkommen von Fr. 30 000 und Entlastung der hohen Einkommen durch Senkung der maximalen Steuersätze von 6,5 % auf 6,1 %;

14 www.baselland.ch/docs/fkd/steuern/gesetzgebung.htm.

- Senkung des Vermögenssteuertarifs um 11 % - 35 % (höchste einfache Steuer neu 1,00 ‰ statt 1,25 ‰);
- Teilbesteuerung auf qualifizierten Beteiligungen mit Entlastung beim Einkommen um 50 % und beim Vermögen um 20 %;
- Beibehaltung der Vermögenssteuerbremse, neu mit Begrenzung auf 30 % des Vermögensertrags, mind. aber 2,2 ‰ des steuerbaren Vermögens (bisher 25 %/2,5 ‰).

Diese finanziellen Entlastungen treten erst im Jahr 2009 in Kraft.

Bereits im Jahr 2008 treten in Kraft:

- Teilbesteuerung auf qualifizierten Beteiligungen mit Entlastung beim Einkommen um 50 %;
- Erhöhung des Spendenabzugs auf 20 % des Reineinkommens;
- Senkung der Quellensteuer für Künstler, Sportler und Referenten auf 10 %;
- Umsetzung von Bundesrecht (BG gegen die Schwarzarbeit, Aufhebung der Strafgerichtsbarkeit für Steuerhinterziehung, Rechtsweggarantie für Erlassentscheide, Regelung der indirekten Teilliquidation und der Transponierung, Kollektivanlagengesetz);
- Erleichterung der Unternehmensnachfolge an nicht verwandte Personen im Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Bei den Kantonssteuern gibt es im Jahr 2008 einen Rabatt in der Höhe von Fr. 100 Mio., wobei der Rabatt je nach Höhe des steuerbaren Einkommens 2,5 % - 12 % beträgt (höchster Rabatt für tiefste Einkommen).

Zurzeit läuft die Referendumsfrist von 3 Monaten.

2.4 Genf

Das Gesetzesprojekt Nr. 9903, das der Regierungsrat am 6.9.2006 zuhanden des Grossen Rates verabschiedet hat¹⁵, befindet sich nach wie vor in der parlamentarischen Kommission in Bearbeitung. Das Inkrafttreten ist noch offen.

2.5 Glarus

Der Landrat hat am 28.2.2007 in 2. Lesung folgende Änderungen des Steuergesetzes beschlossen:

- tarifarische Entlastung der verheirateten Steuerpflichtigen;
- Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 5000 auf Fr. 6000;

- Einführung eines Sozialabzugs von Fr. 6000 für Kinder in Ausbildung und mit ständigem auswärtigem Aufenthalt (ausserhalb des Kantons);
- Erhöhung der Versicherungsabzüge von Fr. 2000 auf Fr. 2400 für Alleinstehende, von Fr. 4000 auf Fr. 4800 für Verheiratete und von Fr. 600 auf Fr. 800 je Kind;
- Übernahme der Bestimmungen des BG gegen die Schwarzarbeit ins Steuergesetz.

Die Landsgemeinde 2007 wird über die Vorlage entscheiden. Geplant ist das Inkrafttreten auf den 1.1.2008.

2.6 Graubünden

Die vom Grossen Rat am 17.10.2006 verabschiedete Teilrevision des Steuergesetzes ist nach Ablauf der Referendumsfrist rechtsgültig geworden. Die Regierung hat einzelne Bestimmungen mit Beschluss vom 6.2.2007 rückwirkend auf den 1.1.2007 in Kraft gesetzt. Auf den gleichen Zeitpunkt sind auch verschiedene Bestimmungen in Kraft getreten, die über das neue Verwaltungsrechtspflegegesetz geändert worden sind. Die wichtigsten Änderungen per 1.1.2007 sind¹⁶:

- Gleichstellung der nach Partnerschaftsgesetz registrierten Partner mit den verheirateten Steuerpflichtigen;
- klare Regelung der Besteuerung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung;
- Anpassungen an das Kollektivanlagengesetz des Bundes;
- Steuererlassentscheide können mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht weitergezogen werden;
- Entscheide über Zahlungserleichterungen (Ratenzahlung und Stundung) sind endgültig und können nicht an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden (Das Verwaltungsgericht hat diese neue Bestimmung bereits geprüft und festgehalten, dass es dabei um eine Vollzugshandlung gehe, für die von Gesetzes wegen ein Rechtsmittel ausgeschlossen sei, weil sie bloss dem Vollzug einer rechtmässigen Forderung des Gemeinwesens diene. Folgerichtig könne dieser Entscheid auch nicht mit einem Rechtsmittel angefochten werden.¹⁷);
- Auf Erlassgesuche oder Gesuche um Zahlungserleichterung kann nach Einleitung der Betreuung nicht mehr eingetreten werden.

Die übrigen Bestimmungen der Teilrevision des Steuergesetzes werden auf den 1.1.2008 in Kraft gesetzt. Die Hauptpunkte der Revision sind eine massive Reduktion

15 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 2.6, FStR 2007, 79.

16 Vgl. die detaillierte Auflistung der Neuerungen unter www.stv.gr.ch – Gesetze.

17 VGU A 07 10 vom 20.3.2007.

des Maximalsatzes der Gewinnsteuer, eine Erhöhung der Kinderabzüge, die Einführung des Teilsplittings mit einem Divisor von 1,9, eine Reduktion der Maximalbelastung für Kapitalabfindungen aus Vorsorge, die Abschaffung der Sonderabgabe auf dem Vermögen und dem Kapital sowie die Befreiung der direkten Nachkommen von der Nachlasssteuer.¹⁸

2.7 Luzern

Die Stimmberechtigten haben am 11.3.2007 die Teilrevision des Steuergesetzes¹⁹ deutlich gutgeheissen. Die Änderungen werden somit wie vorgesehen in den nächsten drei Jahren gestaffelt wirksam werden.

2.8 Nidwalden

Am 3.4.2007 hat der Regierungsrat des Kantons Nidwalden eine Botschaft zur Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Vorgeschlagen werden insbesondere:

- Senkung der (einfachen) Vermögenssteuer von 0,35 ‰ auf neu 0,25 ‰;
- weitere Ermässigung der Einkommenssteuer von 50 % auf neu 70 % bei qualifizierten Beteiligungserträgen (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung);
- Einführung einer Ermässigung der Einkommenssteuer um 20 % bei den übrigen Erträgen aus beweglichem Vermögen;
- Reduktion der Beteiligungsquote von 40 % auf neu 20 % bei Unternehmensnachfolge bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer;
- Einführung einer (festen) Gewinnsteuer von 9 % für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften bzw. von 4,5 % für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen;²⁰
- Einführung einer (festen) Kapitalsteuer von 1 ‰.²¹

2.9 Schaffhausen

Die Vorlage betreffend Neuorganisation des Steuerwesens wurde in der Volksabstimmung vom 11.3.2007 verworfen. Auf die gegen die Vorlage erhobene staatsrechtliche Beschwerde trat das Bundesgericht mit Entscheid vom 1.2.2007 nicht ein.

Am 20.3.2007 hat der Regierungsrat die Vorlage für eine Revision des Steuergesetzes im Bereich der Unternehmenssteuern zuhanden des Kantonsrates verabschiedet. Ausserdem erfolgen verschiedene weitere Anpassungen. Im Einzelnen enthält die Vorlage insbesondere folgende Punkte:

- Reduktion der einfachen Gewinnsteuer mit Einführung eines proportionalen Gewinnsteuersatzes von 6 % anstelle des bisherigen, dreistufigen Tarifs;
- Reduktion der einfachen Kapitalsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften von 1,5 ‰ auf 0,5 ‰;
- Reduktion der einfachen Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften sowie Domizil- und gemischte Gesellschaften von 0,025 ‰ auf 0,01 ‰;
- Reduktion der einfachen Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen von 1 ‰ auf 0,3 ‰;
- Reduktion der einfachen Kapitalsteuer für Anlagefonds bzw. neu kollektive Kapitalanlagen von 1 ‰ auf 0,3 ‰;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
- Reduktion der Minimalsteuer von 0,75 ‰ auf 0,375 ‰;
- Reduktion des Quellensteuersatzes für ausländische Organe von 25 % auf 20 %;
- Aufhebung der Beschränkung des Teilbesteuerungsverfahrens für Ausschüttungen aus massgeblichen Beteiligungen auf inländische Beteiligungen;
- Anpassungen an das Bundesrecht (indirekte Teilliquidation, Transponierung, Stiftungsrecht, BG gegen die Schwarzarbeit, Kollektivanlagengesetz, Datenbearbeitung);
- Änderung der Berechnungsweise beim Abzug von Krankheits- und Unfallkosten.

Die Inkraftsetzung ist auf den 1.1.2008 vorgesehen.

2.10 Schwyz

Das vom Kantonsrat Mitte Februar angenommene Gesetzgebungsprogramm 2007/2008 sieht eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes vor. Geplant ist vor allem eine Anpassung an geändertes Bundesrecht. Die beiden Volksinitiativen des Hauseigentümergebietes betr. Abschaffung der Handänderungssteuer und Kompensation des entsprechenden Steuerausfalls der Gemeinden²² sind zu Stande gekommen.

18 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 2.8, FStR 2007, 79 f., und www.stv.gr.ch – Gesetze.

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.7, FStR 2006, 323 f., und 2007/1, Abschn. 2.9, FStR 2007, 80.

20 Die Einführung einer festen Gewinnsteuer bedeutet, dass neu ein einheitlicher Steuersatz im ganzen Kanton bzw. in allen Gemeinden des Kantons zur Anwendung kommt. Die Multiplikation der bisherigen einfachen Gewinnsteuer mit dem Steuerfuss für die Kantons- und Gemeindesteuern entfällt. Damit erübrigt sich auch die Festlegung von Steuerfüssen.

21 S. die Bemerkungen in der vorhergehenden Fussnote.

22 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 2.12, FStR 2007, 81.

2.11 Solothurn

Anfangs März 2007 hat der Regierungsrat Botschaft und Entwurf zu einer Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrates verabschiedet. Die Vorlage sieht zahlreiche Steuerentlastungen vor, die im Kanton zu Mindereinnahmen von Fr. 55 Mio. und in den Gemeinden von Fr. 59,5 Mio. führen werden. Folgende Massnahmen sind geplant:

- Einkommenssteuertarif: Senkung des maximalen Steuersatzes von 11 % auf 10 % und Erhöhung der Nullstufe auf Fr. 10 000 für Alleinstehende bzw. Fr. 19 000 für Verheiratete;
- Teilsplitting mit Divisor 1,9 statt des bisherigen Doppeltarifs;
- Erhöhung des Versicherungsprämienabzuges um Fr. 500 pro erwachsene Person;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung für ausgeschüttete Gewinne aus Beteiligungen von mind. 10 % an schweizerischen Gesellschaften (Halbsatzverfahren);
- Reduktion der Vermögenssteuer in zwei Schritten von bisher maximal 2,5 ‰ auf 1,5 ‰ bzw. 1,0 ‰;
- Senkung der Kapitalsteuer für juristische Personen von 1,2 ‰ auf 0,8 ‰;
- Senkung der Gewinnsteuer der 2. Stufe (d. h. für Gewinne, die Fr. 100 000 übersteigen) in zwei Schritten von 9,0 % auf 8,5 % bzw. 8,0 %.

Den von den Gemeinden im Vernehmlassungsverfahren geäusserten Bedenken, dass sie die Entlastungen finanziell nicht verkraften könnten, trägt die Vorlage mit einer alternativen Tarifvariante Rechnung. Diese sieht weniger weit gehende tarifliche Entlastungen vor; dafür soll auf Kantonsebene der Steuerfuss gesenkt werden.

Die Vorlage, die 2008 in Kraft treten soll, enthält ausserdem die notwendigen Anpassungen an geändertes Bundesrecht, namentlich betreffend:

- Rechtsweggarantie;
- BG gegen die Schwarzarbeit;
- BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (Transponierung und indirekte Teilliquidation);
- BG über die kollektiven Kapitalanlagen.

Der Hauseigentümerverband hat eine Volksinitiative lanciert mit dem Ziel, den Erwerb von Grundstücken für selbst genutztes Wohneigentum von der Handänderungssteuer zu befreien. Die Unterschriftensammlung läuft noch.

2.12 Thurgau

Der Regierungsrat hat am 27.2.2007 eine Botschaft zur Änderung des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Ra-

tes verabschiedet. Mit der Teilrevision sollen insbesondere der Mittelstand entlastet sowie die Vermögenssteuern gesenkt werden. Die wichtigsten Revisionspunkte sind:

- Umsetzung des Partnerschaftsgesetzes, des BG gegen die Schwarzarbeit, der Rechtsweggarantie, des BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung und des neuen Stiftungsrechtes;
- Vertikale Harmonisierung mit der direkten Bundessteuer im Verfahrensrecht wie Fristwiederherstellungs- und Beschwerdefrist, Nichtanwendbarkeit von Gerichtsferien;
- Einkommenssteuertarifsenkung für Einkommen zwischen Fr. 50 000 und Fr. 150 000;
- Einführung einer proportionalen Steuer auf Kapitaleinkünfte aus Vorsorge: Verheiratete 2,0 % und übrige Steuerpflichtige 2,4 %;
- Steuerliche Begünstigung der Unternehmensnachfolge sowie Einführung einer separaten Jahressteuer für die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven mit privilegiertem Steuersatz;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge: bei Steuerpflichtigen in ungetrennter Ehe von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000, bei allen übrigen Steuerpflichtigen von Fr. 50 000 auf Fr. 75 000 und für jedes nicht selbstständig besteuerte Kind von Fr. 40 000 auf Fr. 75 000;
- Anstelle des progressiven Vermögenssteuertarifes soll ein proportionaler Satz von 1,1 ‰ eingeführt werden;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.

Die Teilrevision soll gestaffelt in den Jahren 2008 und 2009 in Kraft treten.

2.13 Uri

Im Jahr 2009 ist eine Totalrevision des Steuergesetzes vorgesehen. Geplant sind in erster Linie Steuersenkungen bei den natürlichen Personen. Die einzelnen Massnahmen sind noch nicht konkretisiert.

2.14 Wallis

Die Walliser Handelskammer hat eine Initiative lanciert, mit welcher eine Reduktion der kantonalen (nicht auch der kommunalen) Steuern bei natürlichen und juristischen Personen um 10 % verlangt wird.

Eine Motion der CVP fordert eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, indem Dividenden im Privat- und Geschäftsvermögen noch zu 50 % besteuert werden sollen. Eine Motion der SVP verlangt eine Anpassung des kantonalen Steuergesetzes mit dem Ziel, dass Mütter resp. Väter, die ihre Kinder im Familienkreis betreuen, einen Steuerabzug von mind. Fr. 2000 pro Kind geltend machen können.

2.15 Zug

Am 13.3.2007 hat der Regierungsrat des Kantons Zug das zweite Revisionspaket zum Steuergesetz verabschiedet und bis zum 15.6.2007 in die Vernehmlassung gegeben. Die wichtigsten Punkte sind:

- Umsetzung folgender neuer oder geänderter Bundesgesetze: BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG), BG gegen die Schwarzarbeit, BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (Transponierung und indirekte Teilliquidation), BG über die kollektiven Kapitalanlagen und BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern;
- bei den Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften soll auf den unteren Gewinnsteuersatz verzichtet werden und stattdessen generell der obere einfache Gewinnsteuersatz von 7 % gelten;
- der Quellensteuertarif für gewisse Vergütungen an ausländische Gesellschaftsorgane soll leicht angehoben werden;
- bei der Vermögenssteuer soll der Abzug für Verheiratete von heute Fr. 166 000 auf neu Fr. 200 000 erhöht werden, für alle übrigen Steuerpflichtigen von heute Fr. 83 000 auf neu Fr. 100 000. Zudem soll neu auch für jedes minderjährige Kind ein Abzug in der Höhe von Fr. 50 000 geltend gemacht werden können;
- weiter möchte die Regierung den maximalen einfachen Vermögenssteuersatz per 1.1.2009 von heute 2,5 ‰ auf 2,25 ‰ senken. In den Folgejahren soll der maximale Vermögenssteuersatz zudem in 5 jährlichen Schritten je um weitere 0,05 ‰ gesenkt werden, bis im Jahre 2014 ein einfacher Maximalsteuersatz von 2 ‰ erreicht ist;
- die wirtschaftliche Doppelbelastung auf den Einkünften AG/Aktionär soll neu mit 50 % statt bisher mit 30 % gemildert werden. Für das Vermögen soll die Milderung neu 40 % statt wie bisher 30 % betragen.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2009 geplant.

2.16 Zürich

Mit einer Motion wurde eine Änderung des kantonalen Steuergesetzes verlangt, «welche es ermöglicht, dass die effektiv anfallenden Kosten berufsbedingter familienexterner Kinderbetreuung im Vorschulalter in einem Umfang von bis zu maximal 80 %, resp. Fr. 100 pro Kopf und Betreuungstag, von den Einkünften abgezogen werden

können»²³. In seiner Stellungnahme von Ende Februar 2007 lehnte der Regierungsrat die Motion ab, und zwar im Wesentlichen aus folgenden Gründen:

- Nach der Rechtsprechung stellten die Kosten für die Kinderbetreuung während der Erwerbstätigkeit der Eltern keine Gewinnungskosten aus dieser Tätigkeit dar.
- Sollen die Kosten für die Kinderbetreuung während der Erwerbstätigkeit der Eltern abgezogen werden können, wäre dafür ein besonderer allgemeiner Abzug zu schaffen; einen solchen Abzug lasse das StHG jedoch nicht zu.
- Da somit die Kosten für die Kinderbetreuung weder als Gewinnungskosten (Berufsauslagen) noch in Form eines allgemeinen Abzugs geltend gemacht werden könnten, sei dafür anlässlich der Totalrevision des zürcherischen Steuergesetzes von 1997 ein besonderer Sozialabzug geschaffen worden. Ab der Steuerperiode 2006 könnten pro Kind maximal Fr. 6000 abgezogen werden.
- Diese Lösung sei in der Lehre zwar kritisiert worden; die Mehrheit der Kantone sei ihr jedoch gefolgt.
- Ein Abzug, mit dem die tatsächlichen Kosten für die Betreuung von Kindern im Vorschulalter während der Erwerbstätigkeit der Eltern bis zu 80 % bzw. Fr. 100 pro Kind und Betreuungstag – bei 220 Arbeitstagen im Jahr wären dies Fr. 22 000 – geltend gemacht werden könnten, würde jedoch den zulässigen Rahmen eines Sozialabzugs überschreiten.
- Eine steuerliche Bevorzugung der Kosten für die Betreuung von Kindern im Vorschulalter gegenüber jenen der Betreuung von schulpflichtigen Kindern wäre zudem mit dem Gleichbehandlungsgebot nicht zu vereinbaren.

Im Zusammenhang mit einer parlamentarischen Initiative beantragt die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Kantonsrates, zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im zürcherischen Steuergesetz das Halbsatzverfahren einzuführen. Demnach sollen ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Damit soll die Konkurrenzfähigkeit des Kantons Zürich gegenüber all den anderen Kantonen, die bereits eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vorsehen, gewährleistet werden. Im Weiteren wird darauf hingewiesen, dass anstelle des vorgeschlagenen Halbsatzverfahrens ein Teilbesteuerungsverfahren – mit einer Reduktion des Beteiligungs-

23 KR-Nr. 353/2006.

ertrags bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens – erst ins Auge zu fassen sei, wenn das hängige Unternehmenssteuerreformgesetz II des Bundes – mit entsprechenden Änderungen im DBG und StHG – zustande gekommen sei.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Algerien

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 3.6.2006) wurde in der Frühjahrssession vom Nationalrat als Zweitrat verabschiedet. Der innerstaatliche Gesetzgebungsprozess ist damit in der Schweiz abgeschlossen. Für ein Inkrafttreten des Abkommens ist der Eingang der algerischen Note abzuwarten.

Argentinien

Mit Schreiben vom 13.2.2007 hat der argentinische Außenminister der schweizerischen Botschaft in Buenos Aires bestätigt, dass das am 7.8.2006 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete des Einkommens und des Vermögens (vom 23.4.1997) nicht rückwirkend zur Anwendung gelange. Die argentinische Regierung hat zudem versichert, dass auch Art. 16 des obgenannten Protokolls keine Rückwirkung vorsehe und die Bestimmungen des Protokolls zum gleichen Zeitpunkt in Kraft träten wie die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens vom 23.4.1997. Bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens fänden die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens und des am 23.11.2000 unterzeichneten Protokolls provisorisch Anwendung. Die Bestätigung durch den argentinischen Außenminister beendet die unterschiedliche Auslegung der Frage der rückwirkenden Anwendung des am 7.8.2006 unterzeichneten Protokolls durch die Vertragsstaaten, insbesondere betreffend die Erhebung einer Quellensteuer auf Lizenzgebühren. Die nach Massgabe des Protokolls vom 7.8.2006 geänderte Quellensteuer auf Lizenzgebühren wird deshalb erst ab dem Tag des Inkrafttretens des Protokolls wirksam.

Armenien

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 12.6.2006) wurde in der Frühjahrssession vom Nationalrat als Zweitrat verabschiedet. Der innerstaatliche Gesetzgebungsprozess ist damit in der Schweiz abgeschlossen. Für ein Inkrafttreten des Ab-

kommens ist der Eingang der armenischen Note abzuwarten.

Aserbaidshjan

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 23.2.2006) wurde in der Frühjahrssession vom Nationalrat als Zweitrat verabschiedet. Der innerstaatliche Gesetzgebungsprozess ist damit in der Schweiz abgeschlossen. Für ein Inkrafttreten des Abkommens ist der Eingang der aserbaidshjanischen Note abzuwarten.

Indonesien

Das Protokoll zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete des Einkommens wurde am 8.2.2007 unterzeichnet.

Kolumbien

Am 8.3.2007 konnte in Bern ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete des Einkommens und Vermögens paraphiert werden. Das Doppelbesteuerungsabkommen folgt sowohl formell als auch materiell weitgehend dem OECD-Musterabkommen. Eine Bauausführung oder Montage begründet eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 6 Monate überschreitet (Art. 5). Für Dividenden sieht Art. 10 eine Quellensteuer von 15 % (für Aktien im Streubesitz) vor. Für Beteiligungsverhältnisse von mind. 20 % ist ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der die Dividende empfangenden Gesellschaft vorgesehen. Für Zinsen und Lizenzgebühren ist eine Quellensteuer von 10 % vorgesehen (Art. 11 und 12). Nach Art. 21 können Abkommensvorteile von Personen beansprucht werden, soweit diese direkt oder indirekt nicht mind. zur Hälfte nicht abkommensberechtigten Personen zukommen und nicht der Nachweis erbracht werden kann, dass die Vorgehensweise einzig zum Zwecke der Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen gewählt wurde. In Art. 26 wurde eine Amtshilfeklausel vereinbart, die den Informationsaustausch zur richtigen Durchführung des Abkommens bezweckt.

Österreich

Das Revisionsprotokoll ist nach Austausch der Ratifikationsurkunden am 2.2.2007 in Kraft getreten und ab dem 1.1.2006 anwendbar. In Fällen, in denen sich für die Steuerpflichtigen insgesamt eine höhere Gesamtbelastung ergeben würde, findet die Neuregelung erst ab dem 1.1.2007 Anwendung. Die in Art. II des Protokolls vorgesehene Regelung zur Vermeidung von Härten bei der Wegzugsbesteuerung findet rückwirkend auf Ansässigkeitswech-

sel statt, die seit dem 1.1.2004 stattgefunden haben. Auskunftersuchen können für Betrugsdelikte, die in den Jahren nach dem 1.1.2008 begangen wurden, gestellt werden.

Pakistan

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 19.7.2005) wurde in der Frühjahrssession vom Nationalrat als Zweitrat verabschiedet. Der innerstaatliche Gesetzgebungsprozess ist damit in der Schweiz abgeschlossen. Für ein Inkrafttreten des Abkommens ist der Austausch der Ratifikationsurkunden abzuwarten.

Spanien

Mit Note vom 1.3.2007 wurde die Schweiz vom spanischen Aussenminister über den Abschluss des Verfahrens für das Inkrafttreten des am 29.6.2006 unterschriebenen Protokolls zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete des Einkommens und des Vermögens informiert. Da eine Notifikation schweizerischerseits bereits erfolgt ist, tritt das Revisionsprotokoll per 1.6.2007 in Kraft. Hinsichtlich der periodisch erhobenen Steuern auf Einkommen und Vermögen finden die Bestimmungen des Revisionsprotokolls Anwendung für Steuerjahre, die am oder nach dem 1.6.2007 beginnen. Hinsichtlich aller anderen Steuern, insbesondere Quellensteuern, finden die Bestimmungen des Revisionsprotokolls per 1.6.2007 Anwendung. Hingegen finden die Bestimmungen zur Erhebung von Quellensteuern auf Lizenzzahlungen erst ab dem 1.7.2011 Anwendung. (Gleiches gilt für Lizenzzahlungen innerhalb der EU, bei denen Spanien ein ausschliessliches Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat der empfangenden Person erst ab diesem Datum gewährt.) Das Revisionsprotokoll sieht eine Amtshilfe in Fällen von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten vor. Informationsaustausch wird für Taten gewährt, die nach der Unterzeichnung des Revisionsprotokolls, d. h. nach dem 29.6.2006, begangen wurden.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, 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 396 pro Jahr, beginnend mit:

- Ausgabe 2001/1 Ausgabe 2003/1 Ausgabe 2005/1 Ausgabe 2007/1
 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:
