
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. Dieter Dziadkowski

Zur Bedeutung der neuen EU-Mehrwertsteuersystem-Richtlinie für das Mehrwertsteuerrecht in der Schweiz

Dr. Peter Brülisauer/
Lic. iur. Marcel R. Kriesi

Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (1. Teil)

Dr. Oliver Barholet

Raoul Stocker: Internationale Erfolgsabgrenzung beim Global Trading mit Finanzinstrumenten

Prof. Dr. Ulrich Cavelti

Systementscheid bei der Ehepaarbesteuerung

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

Rechtsprechung im Jahr 2006 (2. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2007/4

2007/4

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

2007/4

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. Dieter Dziadkowski	Zur Bedeutung der neuen EU-Mehrwertsteuersystem-Richtlinie für das Mehrwertsteuerrecht in der Schweiz	259
Dr. Peter Brülisauer/ Lic. iur. Marcel R. Kriesi	Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (1. Teil)	271
	Literatur-Forum	
Dr. Oliver Bartholet	Raoul Stocker: Internationale Erfolgsabgrenzung beim Global Trading mit Finanzinstrumenten	285
	Gesetzgebungs-Forum	
Prof. Dr. Ulrich Cavelti	Systementscheid bei der Ehepaarbesteuerung	292
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2006 (2. Teil)	299
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2007/4	312

Zur Bedeutung der neuen EU-Mehrwertsteuer-system-Richtlinie für das Mehrwertsteuerrecht in der Schweiz*

Prof. Dr. rer. pol. Dieter Dziadkowski



Prof. Dr. rer. pol. Dieter Dziadkowski, München; Universitätsprofessor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung; bis 1999 Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts und Mitglied der deutschen Ursprungslandkommission. Zuletzt Gründungsprofessor an der Technischen Universität Chemnitz, Lehrstuhl BWL I. Derzeit noch Tätigkeit als Gutachter (IFO usw.).

Inhalt

- 1 Einleitung
- 2 Die Richtlinie über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem
- 2.1 Zum die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie beherrschenden Neutralitätsprinzip
- 2.2 Zur Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts
- 3 Zusammenfassung und Ausblick
- Literatur
- Rechtsquellen
- Berichte und Mitteilungen

1 Einleitung

Seit dem 1.1.2007 gilt in der Europäischen Union (EU) die neue Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.¹ Allerdings wurde diese neue Richtlinie bereits vor dem Inkrafttreten wieder ergänzt. Am 19.12.2006 verabschiedete der Rat eine weitere Richtlinie, in der Bestimmungen bezüglich der Geltungsdauer der Mehrwertsteuerregelung für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen geändert wurden.²

Da die Europakompatibilität als Rechtsgrundsatz im Schweizer Recht verankert ist³ und sich der Verfassungsgeber die 6. MwSt-Richtlinie⁴ zum Vorbild nehmen wollte, muss auch der Nachfolgerin der 6. MwSt-Richtlinie hohe Aufmerksamkeit geschenkt werden. Die neue EU-Mehrwertsteuerrichtlinie sollte ebenfalls Vorbildcharakter besitzen. Bei der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) soll es sich nach dem Willen des Richtliniengebers jedoch lediglich um eine Neufassung des geltenden Gemeinschaftsrechts handeln, mit der grund-

* Dieser Beitrag ist Herrn Kollegen Klaus A. Vallender anlässlich seiner Emeritierung in freundschaftlicher Verbundenheit gewidmet. Gerne blicke ich auf die Zusammenarbeit in Vorstand und Wissenschaftlichem Beirat der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e. V., Regensburg/München, zurück.

1 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL).
 2 RL 2006/138/EG des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.
 3 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 39.
 4 RL 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (6. MwSt-RL). Hierzu LOHSE/PELTNER, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH; vgl. bereits LOHSE/PELTNER, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, Richtlinientext.

sätzlich keine Änderungen des geltenden Rechts verbunden sein sollen.⁵ Die Auslegung des geltenden Gemeinschaftsrechts im Zusammenhang mit den nationalen Vorschriften erweist sich allerdings als schwierig. Die Gerichte der Mitgliedstaaten sind vermehrt gezwungen, den Europäischen Gerichtshof (EuGH) in Vorabentscheidungsverfahren anzurufen, um Zweifel hinsichtlich der Richtlinienkonformität nationaler Vorschriften zu beseitigen. Die geltende Rechtslage kann in Teilbereichen daher noch nicht als abschliessend geklärt angesehen werden. Ein grosses Problem stellt die zum Teil fehlende Kongruenz in den verschiedenen Sprachfassungen⁶ des Gemeinschaftsrechts dar. Es erscheint zweifelhaft, ob die neue Richtlinie mit ihren zahlreichen Sprachfassungen, die nach der EU-Erweiterung notwendig wurden, diese Mängel beseitigen konnte.

Für die Schweiz ist vor allem bedeutsam, welche Wirkungen durch die gemeinschaftsrechtlichen Ortsbestimmungen zu den verschiedenen Leistungsarten entstehen. Da die Schweiz von Hochsteuerländern umgeben ist, können sich für die Steuerpflichtigen gewichtige Steuersatzunterschiede ergeben. Die Regelsteuersätze betragen zur Zeit in Frankreich 19,6 %, in Italien 20 %, in Österreich 20 % und in Deutschland 19 %. Die ermässigten Steuersätze und die stark ermässigten Steuersätze für bestimmte Lieferungen und Dienstleistungen liegen ebenfalls auf hohem Niveau im Verhältnis zur Mehrwertbesteuerung in der Schweiz.⁷

Nachstehend soll den Fragen nachgegangen werden, die die neue Mehrwertsteuersystem-Richtlinie grundsätzlich aufwirft. Insbesondere soll dargelegt werden, wie stark die Anwendung der Bestimmungen in den einzelnen Mitgliedstaaten von der Rechtsprechung des EuGH beeinflusst wird und welche Anforderungen an die Sprachkompetenz der Gerichtsbarkeit gestellt werden. Da die nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten nicht immer kongruent ausgestaltet sind, kann es zu Doppelbe-

lastungen oder zu Nichtbelastungen durch Mehrwertsteuer kommen. Ein Abkommen zur Vermeidung von Doppelbelastungen wird erwogen, ist aber noch nicht in Sicht. Bisher liegt lediglich ein Konsultationspapier der EU-Kommission vor, auf das am Ende des Beitrags eingegangen wird. Einen Schwerpunkt bildet ein Überblick über die Sichtweise des EuGH zur Bedeutung der Wettbewerbsbeeinträchtigung durch die Mehrwertsteuer.

2 Die Richtlinie über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Mit der neuen Richtlinie wird insbesondere die 6. MwSt-Richtlinie neu gefasst. Diese war seit 1977 vielfach geändert worden. Da gemeinschaftsrechtliche Regelungen auf dem Gebiet des Steuerrechts der Einstimmigkeit bedürfen, ist die Verabschiedung einer Richtlinie zur Mehrwertsteuer mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Aus diesem Grunde beschränkt sich die Neufassung im Wesentlichen auf eine neue Gliederung, Entzerrung des Textes, der bisher in 38 Artikeln komprimiert war, auf ein Volumen von 412 Artikeln sowie zahlreiche Änderungen im Rechtstext. Änderungen des geltenden Gemeinschaftsrechts sollen mit der Neufassung nicht verbunden sein.⁸ Einige wenige Rechtsänderungen sind in Art. 412 MwStSystRL aufgezählt. Die 1. und die 6. MwSt-Richtlinie werden aufgehoben (Art. 411 Abs. 1 MwStSystRL).⁹

Entgegen des Eindrucks, den die Bezeichnung der Richtlinie erweckt, handelt es sich bei der Neufassung nach wie vor in erheblichem Umfang um eine Übergangsregelung. So wird im Tit. XV – Schlussbestimmungen klargestellt, dass die Bestimmungen der Systemrichtlinie «für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten»¹⁰ weiterhin eine Übergangsregelung darstellen. Insoweit hat sich an der seit 1993 bestehenden Situation nichts geändert. Meine 1993 geäusserte Befürchtung, die mit der Binnenmarkt-Richtlinie¹¹ getroffenen Regelungen könnten zu einer «dauernden Übergangsregelung» werden,¹² hat sich nunmehr endgültig bestätigt. Art. 402 Abs. 1 MwStSystRL lautet:

5 MwStSystRL, 3. Erwägungsgrund.

6 Zur Sprachenvielfalt des auszulegenden Textes und der autonomen Terminologie des Gemeinschaftsrechts hinsichtlich der 6. MwSt-RL vgl. LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 75 ff.; HIDIEN, Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht; LOHSE, Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht; zur Auslegung bei Textdivergenzen im sekundären, nicht steuerlichen Gemeinschaftsrecht SCHWEITZER, Art. 248 EGV Rn 6 f. Zu Sprache und Übersetzung jüngst LUTTERMANN/LUTTERMANN, IFRS, Kultur und Internet: eine «Welt-sprache» der Rechnungslegung?, 436.

7 Mitteilung der Kommission, DOK/2108/2007. Die ermässigten Steuersätze betragen in Frankreich 5,5 bzw. 2,1 %, in Italien 10 bzw. 4 %, in Österreich 10 % und in Deutschland 7 %. Die stark ermässigten Steuersätze werden bei bestimmten Gütern des Grundbedarfs angewendet. Österreich kennt noch einen sog. Zwischensatz von 12 %. Luxussteuersätze sind derzeit in der EU nicht zulässig.

8 MwStSystRL, 3. Erwägungsgrund. Zur Neufassung der 6. EG-Richtlinie vgl. LIPPROSS, Umsatzsteuer, 39 ff.

9 1. MwSt-RL.

10 Tit. XV, Kap. 1, Art. 402 - 404 MwStSystRL.

11 RL 91/680/EWG des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen.

12 DZIADKOWSKI, «Dauernde Übergangsregelung» oder Neuregelung der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt?, 344.

«Die in dieser Richtlinie vorgesehene Regelung für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten ist eine Übergangsregelung, die von einer endgültigen Regelung abgelöst wird, die auf dem Grundsatz beruht, dass die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind.»

Der Rat hat nunmehr den Ewigkeitscharakter der Übergangsregelung bestätigt. Während Art. 281 der 6. MwSt-Richtlinie konkrete Zeitpunkte für die Vorlage einer endgültigen Regelung bestimmt hatte – ursprünglicher Termin war der 31.12.1996 –, legt sich der Rat in der neuen Richtlinie vom 28.11.2006 nicht mehr fest. Allerdings hatte er auch in der 6. MwSt-Richtlinie eine Klausel eingearbeitet, die eine ewige Verlängerung des Zeitpunkts ermöglichte. Der letzte Absatz in Art. 281 lautet:

«Die Übergangsregelung hat eine Geltungsdauer von vier Jahren und gilt folglich bis zum 31.12.1996. Die Geltungsdauer wird automatisch bis zum Inkrafttreten der endgültigen Regelung und auf jeden Fall um den Zeitraum verlängert, in dem der Rat noch nicht über die endgültige Regelung befunden hat.»

Obwohl seit Verabschiedung der Binnenmarkt-Richtlinie am 16.12.1991 bald zwei Jahrzehnte ins Land gegangen sein werden, ist in absehbarer Zeit nicht damit zu rechnen, dass sich die Mitgliedstaaten zu einer endgültigen Regelung durchringen können. Insbesondere ein Übergang vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip, wie es auch der deutschen Bundesregierung vorschwebte, erscheint unwahrscheinlich. Der damalige deutsche Bundesfinanzminister Theo Waigel berief am 11.11.1993 eine Ursprungslandkommission ein. Diese sollte ein Konzept erarbeiten, das zu einer endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und einem funktionsfähigen Clearing-Verfahren führen sollte.¹³ Obwohl der deutsche Vorschlag innerhalb der EU keine Gegenliebe fand, wird die Einführung des Ursprungslandprinzips immer noch als Fernziel formuliert.¹⁴

Wolfram Reiss steht einem Übergang zum Ursprungslandprinzip kritisch gegenüber. Er stellt fest, dass der Wechsel vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip «ein katastrophaler Rückschritt»¹⁵ wäre, weil im Handel und im Dienstleistungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten Wettbewerbsverzerrungen durch die Mehrwertsteuer hervorgerufen würden, die im Drittlandshandel – so z. B. auch mit der Schweiz – gerade vermieden werden. In der Binnenmarkt-Richtlinie hatte die EU am Bestimmungslandprinzip festgehalten.¹⁶ Zutref-

end hat Reiss erkannt, «dass allein das Bestimmungslandprinzip das einer Umsatzsteuer auch im Binnenmarkt gemässe Prinzip ist, solange die EG kein föderaler Bundesstaat mit Steuerhoheit ist.»¹⁷ Warum in der neuen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie immer noch das Ziel «Übergang zum Ursprungslandprinzip» enthalten ist und gleichzeitig weiterhin die Übergangsregelung beibehalten wurde, ist das Geheimnis von Kommission und Rat.

In den Mitgliedstaaten sind notwendige Anpassungen an die neue Richtlinie zum 1.1.2008 vorzunehmen.¹⁸ Im Jahr 2007 können folglich Abweichungen zwischen dem Gemeinschaftsrecht und nationalen Regelungen auftreten. Für das deutsche Umsatzsteuerrecht ergeben sich nach Auffassung der Bundesregierung keine Rechtsänderungen, da die deutschen Vorschriften bereits den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen entsprechen. Ob dies stets der Fall ist, wird in Zweifelsfällen wiederum der EuGH entscheiden müssen. Die umfangreiche bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung nationaler Vorschriften belegt die immer wieder auftretenden Streitfragen.

An dieser Stelle ist noch darauf aufmerksam zu machen, dass nach der Protokollerklärung zur Mehrwertsteuersystem-Richtlinie trotz Aufhebung der bisherigen Regelungen – der 1. MwSt-Richtlinie, der 6. MwSt-Richtlinie und der jeweiligen Änderungsrechtsakte – die dazu ergangenen Begründungen in den Erwägungsgründen und die Protokollerklärungen weiterhin gelten.

Leider wurde die Chance nicht genutzt, notwendige Änderungen und Vereinfachungen im Rahmen der Neuregelung bzw. Neufassung vorzunehmen. Die umfangreichen Vorarbeiten der Europäischen Kommission und einiger Mitgliedstaaten haben keine Früchte getragen. Allerdings hat sich der ECOFIN-Rat auf seiner Tagung am 28.11.2006 erneut mit dem Mehrwertsteuerpaket¹⁹ beschäftigt. Neben der politischen Einigung, die mehrwertsteuerlichen Regelungen für bestimmte elekt-

13 Gutachten der Ursprungslandkommission. Hierzu WAIGEL, 25 Jahre Mehrwertsteuersystem – Rückblick und Ausblick.

14 Art. 402 Abs. 1 MwStSystRL.

15 Umfassend REISS, Umsatzsteuer, § 14 Rz 106.

16 Das Bestimmungslandprinzip wird allerdings in technisch komplizierter Form praktiziert. Hierzu bereits CAMENZIND, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer, 367 f.

17 REISS, Umsatzsteuer, § 14 Rz 105.

18 Aus der Sicht eines absehbaren Rechtsschutzes ist es bedenklich, dass sich die Verfahrensdauer eines Rechtsbehelfs nach Anrufung des EuGH regelmässig erheblich verlängert. Zum europarechtlichen Rechtsschutz siehe SEER, Rechtsschutz in Steuersachen, § 22 Rz 300 ff. Sehr informativ zum Verfahrensforgang von Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH in Mehrwertsteuersachen sind die Übersichten in den Jahresregistern der UR, so z. B. für 2006 (5., 73 f.).

19 Hierzu VELLEN, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen. Richtlinien- und Verordnungsvorschläge im sog. «Mehrwertsteuerpaket», 29. Im Rahmen der Vorbereitungen für neuere Massnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, zur Anwendung vom Normalsatz abweichender Mehrwertsteuersätze, zur Vermeidung einer Mehrwertsteuer-Doppelbelastung durch widersprüchliche nationale Regelungen in Mitgliedstaaten und anderer Bereiche ergeben sich immer wieder Abstimmungsschwierigkeiten.

ronisch erbrachte Dienstleistungen²⁰ bis zum 31.12.2008 zu verlängern, kam der ECOFIN-Rat überein, die Beratungen über das Mehrwertsteuerpaket fortzusetzen, um bis Juni 2007 eine umfassende Lösung auszuarbeiten, die auch verstärkte Massnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs umfassen soll.²¹ Bei Redaktionschluss lagen noch keine greifbaren Ergebnisse vor.

Die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs stand in letzter Zeit im Vordergrund der Diskussionen um Rechtsänderungen. Jedoch fanden Vorschläge aus Österreich und Deutschland innerhalb der EU bisher keine Einstimmigkeit.²² Bekanntlich entfaltet jede Steuersatz-Erhöhung neue Anreize zur Vornahme von betrügerischen Aktionen, insbesondere Aktivitäten zur Vorsteuererschleichung.²³ Die Europäische Kommission hat immer wieder auf die Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetrugs hingewiesen und Mitteilungen an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss gerichtet.²⁴ Der Rat²⁵ betonte jüngst, dass auf Gemeinschaftsebene dringend eine Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs festgelegt werden müsse, die die nationalen Bemühungen ergänzt. Der Rat ersuchte die Europäische Kommission, in enger Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die Komponenten einer solchen Strategie auszuarbeiten. Bislang hat sich gezeigt, dass insbesondere der Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten sehr mühselig ist. Nach jedem Erweiterungs-

schrift, ob nach Süden, Norden oder nunmehr Osten, hat sich das babylonische Sprachengewirr in der Europäischen Union verstärkt. Der freie Handel ohne Grenzkontrollen hat die Handelsströme beflügelt, die mehrwertsteuerliche Behandlung allerdings massiv erschwert. So ergeben sich auch vielfältige Probleme bei der Anwendung des Gemeinschaftsrechts in den Mitgliedstaaten, weil die Sprachfassungen der nationalen Mehrwertsteuerregelungen (z. B. im UStG in Deutschland) nicht immer mit der des Gemeinschaftsrechts kongruent sind.²⁶ Dies liegt zum Teil daran, dass es sich im Gemeinschaftsrecht häufig um eigenständige Begriffe handelt, die die Auslegung der nationalen Vorschriften erschweren. In Zweifelsfällen versucht der EuGH, eine richtlinienkonforme Auslegung mit Hilfe des übergeordneten Neutralitätsprinzips zu bewältigen. Mit der Zeit ist durch die EuGH-Rechtsprechung ein case law entwickelt worden, das unter systematischen Aspekten nicht immer als zufriedenstellend gewertet werden kann.²⁷

Die Auslegung der neuen Richtlinie wird ebenfalls vor allem unter der Herrschaft des Neutralitätsprinzips stehen, zumal Rechtsänderungen gegenüber der 6. MwSt-Richtlinie vom Richtliniengeber nicht beabsichtigt sind. Aus der Vielzahl der Fragen zum EU-Mehrwertsteuerrecht und seiner Bedeutung für Drittstaaten sollen lediglich das die Auslegung des europäischen Mehrwertsteuerrechts beherrschende Neutralitätsprinzip und die Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts näher erörtert werden. Dabei ist zu beachten, dass die Bestimmungen eine Vielzahl autonomer gemeinschaftsrechtlicher Begriffe enthalten.

2.1 Zum die Auslegung der Mehrwertsteuer-richtlinie beherrschenden Neutralitätsprinzip

Das Mehrwertsteuerrecht der EU ist geprägt durch mehrere gemeinschaftsrechtliche Gebote und Verbote. Eine besondere Bedeutung kommt dem Mehrwertsteuer-Diskriminierungsverbot nach Art. 95 EWGV zu. Die Bestimmung lautet:

«Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.»²⁸

20 Hierzu bereits KELLER, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1999, 347.

21 Vgl. DZIADKOWSKI ET. AL., Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, insb. zur Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens in Deutschland und zu den Aufkommenslücken. S. auch WEBER, Das ifo-Modell zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs – Banken als Erfüllungsgehilfen des Fiskus?, 299 ff.

22 Es muss immer wieder darauf hingewiesen werden, dass in der EU das Einstimmigkeitsprinzip herrscht. Es gibt auf dem Gebiet des Steuerrechts keine Mehrheitsentscheidungen. Jede Neuregelung bedarf der Zustimmung aller 27 Mitgliedstaaten.

23 Vgl. u. a. MITTLER, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa; WIDMANN, Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels; KEMPER, Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung.

24 U. a. Mitteilung der Kommission zur Notwendigkeit der verbesserten Bekämpfung des Steuerbetrugs sowie Mitteilung der Kommission – Schlussfolgerungen des Rats der EU zur MwSt-Betrugsbekämpfung und zum MwSt-Paket.

25 MwSt-Betrugsbekämpfung und Vereinfachung von MwSt-Regelungen im MwSt-Paket waren die Schwerpunkte auf der Tagung der Wirtschafts- und Finanzminister im Juni 2007 (vgl. Mitteilung der Kommission – Schlussfolgerungen des Rats der EU zur MwSt-Betrugsbekämpfung und zum MwSt-Paket). Der Rat bekräftigte seine Absicht, das MwSt-Paket vor dem 31.12.2007 förmlich anzunehmen, damit das Paket spätestens am 1.1.2010 in Kraft treten kann.

26 Hierzu bereits LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht; jüngst KORF, Die Sprache der Umsatzsteuer, 364 f.

27 Vgl. die umfassenden Erläuterungen bei LOHSE/PELTNER, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH.

28 Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWGV).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist Art. 95 nur auf Erzeugnisse anwendbar, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden, und ggf. auf Erzeugnisse aus Drittstaaten (z. B. der Schweiz), die sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden. Daher ist die Bestimmung auf unmittelbar aus Drittländern eingeführte Erzeugnisse unanwendbar.²⁹ Der Grundsatz der Neutralität gilt als Auslegungskriterium für alle Mehrwertsteuer-Regelungen.³⁰ Während im Text des deutschen UStG der Begriff «Neutralität» nicht enthalten ist, kennt das schweizerische Mehrwertsteuerrecht seit jeher das Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsneutralität.³¹ Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität erfordert, dass die Wettbewerbsverhältnisse durch die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit nicht verändert werden. Insbesondere sind Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern.³²

Die gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuer-Richtlinien enthalten ebenfalls bereits seit der I. MwSt-Richtlinie – dort in der Präambel – verbindliche Normierungen des Neutralitätsprinzips.³³ Die Wettbewerbsneutralität wird zunächst im Sinne einer steuerlichen Gleichbehandlung dem Grunde nach gesehen. Weiterhin wird aber die Neutralität als Belastungsgleichbehandlung auch für grenzüberschreitende Umsätze vorgegeben.³⁴ Bei der Beurteilung von Zweifelsfragen durch den EuGH wird das Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer immer wieder herangezogen. In einer Vielzahl von Entscheidungen hat der EuGH zum Teil gegen den Wortlaut einzelner Bestimmungen den Neutralitätsgrundsatz bemüht. An dieser Stelle sollen nur drei Urteile des EuGH mit ihren Ergebnissen skizziert werden. Es handelt sich um Entscheidungen

- um den Wettbewerb zwischen öffentlich zugelassenen Spielbanken und illegalen Veranstaltern von Glücksspielen;
- zum Handel mit Betäubungsmitteln sowie
- zum Wettbewerb zwischen einem kommunalen und einem privaten Feuerbestattungsverein.

Die Entscheidungen des EuGH demonstrieren, wie weit der Spruchkörper mehrwertsteuerliche Konkurrenzwirkungen für entscheidungserheblich erachtet. Ausgangspunkt ist eine weitreichende Grenzziehung des relevanten Marktes. Umstritten sind häufig Inanspruchnahmen von Steuerbefreiungen in den unterschiedlichsten Berei-

chen. Das Gemeinschaftsrecht befreit in erheblichem Umfang bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten bzw. die entsprechenden Umsätze sowie nach Art. 135 MwStSystRL auch «andere Tätigkeiten». Nach Abs. 1 Bst. i dieser Vorschrift werden durch die Mitgliedstaaten befreit: «Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden». Deutschland hatte diese Bestimmung in der Weise umgesetzt, dass in § 4 Nr. 9b UStG «die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz fallen, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind», als steuerfrei behandelt werden sollten. Sinn und Zweck war die Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch Rennwett- oder Lotteriesteuer bzw. Spielbankabgaben, die von den Ländern erhoben werden, sowie Mehrwertsteuer.

In einem Vorabentscheidungsverfahren, das klären sollte, wie die Bemessungsgrundlage aus illegalen Glücksspielumsätzen zu ermitteln ist, kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass diese Umsätze nach Art. 13 Teil B Bst. f der 6. MwSt-Richtlinie steuerfrei zu stellen seien. Zur Begründung führte der EuGH an, Befreiungstatbestände seien unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität anzuwenden. Dieses Erfordernis gelte auch für den Fall, dass die Mitgliedstaaten von ihrer Befugnis Gebrauch machen, die Bedingungen und Grenzen der Befreiung festzulegen. Mit der Einräumung dieser Befugnis habe der Gemeinschaftsgesetzgeber die Mitgliedstaaten nämlich nicht dazu ermächtigt, das Neutralitätsprinzip zu verletzen. Dieser Grundsatz verbiete auch eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Daraus ergebe sich, dass die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung nicht den erlaubten Glücksspielen vorbehalten dürfen und die unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels – hier des Roulette-spiels – nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden darf, wenn die entsprechende Veranstaltung durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist.³⁵

Eine bemerkenswerte Rechtsprechung hat der EuGH zum Handel mit Betäubungsmitteln und anderen «verbotenen» Gegenständen entwickelt. Obwohl grundsätzlich alle Handelsumsätze sowie Dienstleistungseinnahmen unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Beurteilung – seien sie gesetzwidrig, sittenwidrig³⁶ oder aus anderem

29 EuGH, 13.7.1994 - Rs C-130/92 - OTO Spa, Slg. 1994, I-3281.

30 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 103.

31 So bereits Art. 20 Abs. 1 MWSTV. Grundlegend s. THEILE, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, zur Situation im Binnenmarkt.

32 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 30.

33 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 105 f.

34 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 108 f.

35 EuGH, 11.6.1998 - Rs C-283/95, Slg. 1998, I-3369 = UR 1998, 384, mit Anm. Lausterer = IStR 1998, 289, mit Anm. Dziadkowski.

36 DZIADKOWSKI, EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung «anrühiger» Tätigkeiten (u. a. zum Handel mit nachgeahmten Parfümeriewaren).

Grunde zivilrechtlich unwirksam – mit ihrer tatsächlich erbrachten Leistung gegen Entgelt steuerbar und ggf. auch steuerpflichtig sind, kommt der EuGH z. B. beim Handel mit Drogen und Falschgeld zu einem abweichenden Ergebnis. Der verbotene und strafbare Handel mit Betäubungsmitteln und anderen «verbotenen» Gütern ist nicht der Mehrwertbesteuerung zu unterwerfen. Der EuGH führt in seinen grundlegenden Urteilen vom 5.7.1988 hierzu aus:

«Der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer verbietet tatsächlich eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Dies gilt jedoch nicht für die Lieferung von Erzeugnissen wie Betäubungsmitteln, die insoweit besondere Merkmale aufweisen, als sie ... schon nach ihrem Wesen in allen Mitgliedstaaten einem vollständigen Verbot unterliegen. In einer derartigen besonderen Situation, in der jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, kann die Freistellung von der Mehrwertbesteuerung den Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität nicht berühren.»³⁷

Andererseits hat der EuGH wiederum einen Wirt, der einem Händler im Coffeeshop einen Tisch zwecks Handels mit Cannabisprodukten vermietet, mit seinen Mieteinnahmen der Mehrwertsteuer unterworfen. In seinem Urteil vom 29.6.1999 hielt er die Anwendung seiner Betäubungsmittelrechtsprechung nicht für angebracht.³⁸ Auch verbotene Ausfuhren,³⁹ der Handel mit imitierten Parfümeriewaren⁴⁰ sowie die Veranstaltung ungenehmigter Glücksspiele⁴¹ sollen als steuerbare Leistungen beurteilt werden. Diese Differenzierung zwischen verbotenen, aber trotzdem relevanten Tätigkeiten und den verbotenen Geschäften, die lediglich Embargowaren oder Markenimitationen zum Gegenstand haben, ist schwer nachzuvollziehen. Wo liegt aber die Grenze zwischen dem «etwas Verbotenen» und dem «völlig Verbotenen»? Die EuGH-Rechtsprechung stiess in der deutschen Literatur auf nahezu einhellige Ablehnung,⁴² allerdings auch auf Zustimmung.⁴³

Inzwischen hat das vorstehend geschilderte Problem auch die Gerichtsbarkeit der Schweiz beschäftigt. Am 3.5.2007 hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass auch Hanfladenbesitzer Mehrwertsteuer zahlen müssen. Umsätze aus dem illegalen Betäubungsmittel-

handel werden entgegen der EuGH-Auffassung wie legale Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen. Grundsätzlich unterstehen auch Umsätze aus einer strafbaren Handlung der Mehrwertbesteuerung. Eine Differenzierung zwischen legalen und illegalen Aktivitäten verbiete sich. Bei der Lieferung von Drogen werden wie bei einem legalen Geschäft Leistungen ausgetauscht. Dass der Kauf auf einem verbotenen Rechtsverhältnis beruht, sei nicht entscheidungserheblich. In der von systematischen Überlegungen getragenen Entscheidung analysiert das Gericht auch das vom EuGH bemühte Neutralitätsprinzip.⁴⁴ Hierzu ist anzumerken, dass der EuGH ebenfalls grundsätzlich alle Warenlieferungen und Dienstleistungen auf allen Handelsstufen von der Produktion bis zum Einzelhandel als mehrwertsteuerbar bzw. -pflichtig ansieht. Der EuGH neigte zunächst zu einer weiten Auslegung von Begriffen wie etwa «Lieferung», «Steuerpflichtiger» und «Gegenleistung».⁴⁵ Umgekehrt wurden Befreiungstatbestände, die den Anwendungsbereich der Steuer einschränken, im Allgemeinen eng ausgelegt,⁴⁶ da Steuerbefreiungen Ausnahmen vom Grundsatz darstellen, wonach jede Leistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegen soll. Als Besteuerungsgrundlage sollen die tatsächlichen Ausgaben des Verbrauchers erfasst werden, da der Endverbraucher Träger der Mehrwertsteuer ist.

Der EuGH hat bei seiner Entscheidungsfindung einen anderen Weg eingeschlagen und den Handel mit Betäubungsmitteln usw. aus «dem Anwendungsbereich» der Mehrwertsteuer-Richtlinie völlig ausgeschlossen. So vermeidet er darzulegen, warum der Drogenkonsument nicht Träger der Mehrwertsteuer sein soll und seine Ausgaben nicht belastbar sind. Im Ergebnis gelangt er zu einer «unechten» Steuerbefreiung, weil auch ein etwaiger Vorsteuerabzug, z. B. für Betriebskosten, nicht gewährt werden muss. Beim Vergleich der Entscheidungen des EuGH und des Bundesverwaltungsgerichts in Bern erscheint mir die letztere Begründung systemkonformer. Richtlinienkonformität muss von einem Gericht in der Schweiz nicht hergestellt werden, weil eine EU-Kompatibilität nicht zu einer totalen Anlehnung an die Mehrwertsteuer-Richtlinien führen muss.⁴⁷ Im Rahmen der Beratungen zur geplanten Mehrwertsteuer-Reform sollten auch die Fragen einer umfassenden Mehrwertbesteuerung ins Auge gefasst werden.⁴⁸

37 EuGH, 5.7.1988 - Rs 269/86, Slg. 1988, I-3627, sowie Rs 289/86, Slg. 1988, I-3655. Kritisch u. a. WIDMANN, Keine Umsatzsteuer bei illegalen Geschäften?; WEISS, Anm. zum EuGH-Urteil vom 5.7.1988 - Rs 289/86 (Happy Family); DZIADKOWSKI, Der Unternehmer «in der Umsatzsteuer», 195.

38 EuGH, 29.6.1999 - Rs C-158/98, Slg. 1999, I-3971.

39 EuGH, 2.8.1993 - Rs C-11/92, Slg. 1993, I-4677.

40 EuGH, 28.5.1998 - Rs C-3/97, Slg. 1998, I-3257.

41 EuGH, 17.2.2005 - Rs C-453/02, Slg. 2005, I-1131 = UR 2005, 194, mit Anm. Birk/Jahndorf.

42 U. a. WIDMANN, Keine Umsatzsteuer bei illegalen Geschäften?, 10.

43 U. a. REISS, Umsatzsteuer, § 14 Rz 17.

44 BVerwG, 3.5.2007, 1. A-1342/2006.

45 FARMER, Auslegung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie durch den Europäischen Gerichtshof, 97 f.

46 FARMER, Auslegung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie durch den Europäischen Gerichtshof, 97 f.

47 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 39 f.

48 S. Entwurf eines BG über die Mehrwertsteuer (MWSTG).

Im Streitfall Feuerbestattungsverein Halle ging es allerdings nur mittelbar um die Anwendung des Neutralitätsprinzips. Der Kläger begehrte vom Finanzamt Auskunft über die mehrwertsteuerliche Behandlung der kommunalen Feuerbestattungseinrichtung. Der EuGH entschied, dass eine Konkurrentenklage zulässig sei.⁴⁹ Soweit die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts nicht nur das Rechtsverhältnis zwischen dem Fiskus und dem Steuerpflichtigen regeln, sondern auch die Rechte Dritter schützen, können sich auch diese auf eine Regelung des Gemeinschaftsrechts berufen, z. B. auf die Unternehmereigenschaft der konkurrierenden öffentlichen Hand im Rahmen einer Konkurrentenklage. Ob die Gemeinde mit ihrer Einrichtung als Unternehmerin anzusehen ist, bestimmt sich nach deutschem Recht auf der Grundlage von § 2 Abs. 3 UStG. Diese Vorschrift beschränkt die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf den Bereich «Betrieb gewerblicher Art», der jedoch vom Körperschaftsteuerrecht geprägt ist. Die gemeinschaftsrechtliche Bestimmung in Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL stellt jedoch primär auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen durch die Erhebung bzw. Nichterhebung von Mehrwertsteuer ab. Sofern die kommunale Bestattungseinrichtung nicht der Mehrwertsteuer unterworfen würde, hätte sie in Höhe der Mehrwertsteuer (abzüglich etwaiger nichtabziehbarer Vorsteuern) einen Wettbewerbsvorteil. Die Voraussetzung für die Behandlung als Steuerpflichtige wäre nach vorrangigem Gemeinschaftsrecht gegeben, weil entsprechend Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 6. MwSt-RL «eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige» nicht zulässig wäre. Die private Bestattungseinrichtung als Klägerin könnte zwar nicht unter unmittelbarer Anwendung des Neutralitätsprinzips steuerbefreit werden, aber die Besteuerung der Umsätze aus vergleichbaren Leistungen der Kommune bewirken und somit mittelbar vom Neutralitätsgrundsatz profitieren. Es zeigt sich wiederum, wie schwierig eine richtlinienkonforme Beurteilung in einem Mitgliedstaat zu bestimmten Sachverhalten, die von öffentlich-rechtlichen Strukturen geformt sind, ist und welche Auslegungsspanne im Einzelfall gegeben ist. Jüngeres Beispiel sind die Streitfragen zur UMTS-Versteigerung in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU. Es geht um die Frage, ob die Versteigerungen wirtschaftliche Tätigkeiten waren und somit steuerpflichtige Umsätze vorliegen und folglich den Ersteigerern ein entsprechendes Vorsteuerabzugsrecht zusteht.⁵⁰ Nach Auffassung des EuGH stellt die staatliche Vergabe von UMTS-Lizenzen im Wege der Versteigerung keine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit dar und fällt folglich nicht «in den An-

wendungsbereich der Sechsten Richtlinie». Somit entsteht auch kein Vorsteuervolumen für die lizenzierten Unternehmen.⁵¹

2.2 Zur Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts

Die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zur Mehrwertbesteuerung zeichnen sich durch eine teilweise eigenständige Begriffswelt aus. Der Rechtsanwender aus einem Mitgliedstaat darf sich nicht darauf beschränken, «den Text einer Gemeinschaftsbestimmung in seiner Sprache anzuwenden.»⁵² Er darf sich nicht hinter seiner nationalen Sprachfassung «verschanzen».⁵³ Er muss nach dem C.I.L.F.I.T.-Urteil des EuGH⁵⁴ vielmehr der Mehrsprachigkeit in der europäischen Gemeinschaft/Union Rechnung tragen. Dabei muss er auch die autonome Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts beachten. Das Mehrwertsteuerrecht fordert nicht nur steuerrechtliche Fachkompetenz, sondern zusätzlich noch Sprachkompetenz. Schwierigkeiten ergeben sich auch dadurch, dass die amtlichen Übersetzungen von Vorschriften und Urteilen nicht immer fehlerfrei sind. Sämtliche Amtssprachen sollen ein getreues Abbild der in einer Muttersprache, z. B. der des Generalanwalts, verfassten Texte vermitteln.

Lohse hat sich umfassend mit der Sprachenvielfalt in der EU und der autonomen Terminologie des Mehrwertsteuerrechts auseinandergesetzt.⁵⁵ Bereits am 15.4.1958 hatte der EG-Rat die Verordnung Nr. 1 zur Regelung der Sprachenfrage erlassen. Nach Art. 1 dieser Verordnung waren Deutsch, Französisch, Italienisch und Niederländisch Amtssprachen. Inzwischen vermehren sich die Amtssprachen laufend, da auch «regionale» Sprachen wie z. B. Maltesisch Amtssprachen geworden sind. Mit jeder EU-Erweiterung wurde ein Arbeitsbeschaffungsprogramm für Übersetzer geschaffen. Der EuGH stützt sich zum Teil auf alle sprachlichen Fassungen im Urteils-

49 EuGH, 8.6.2006 - Rs C-430/04, Slg. 2006, I-4999, UR 2006, 459, mit Anm. Widmann.

50 EuGH, 26.6.2007 - Rs C-284/04, IStR 2007, 512.

51 Zu den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott vom 7.9.2006 vgl. eingehend CORDEWENER, Juristische Auslegungsmethoden im Europäischen Mehrwertsteuerrecht, 673, sowie TIEDTKE, Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, 685.

52 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 75.

53 Generalanwalt Darmon in Schlussanträgen zur Rs 100/90 (Kommission/Dänemark), Slg. 1991, I-5096.

54 EuGH, 6.10.1982 - Rs 283/81, Slg. 1982, I-3415, RIW 1983, 282, mit Anm. Dänzer-Vanotti. Hierzu auch AHLT, Das Verhältnis zwischen nationaler und EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, 33 und 218.

55 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 75 ff. Die gemeinschaftsrechtlichen Begriffe werden unabhängig von den zivilrechtlichen Grundlagen des jeweiligen Mitgliedstaats vom EuGH interpretiert. Zur Auslegung des Begriffs «Umsätze der Vermittlung von Krediten» s. jüngst EuGH, 21.6.2007 - Rs C-453/05, IStR 2007, 595, mit Anm. Korf = UR 2007, 617, mit Anm. Philipowski.

zeitpunkt, zum Teil nur auf die im Zeitpunkt des Erlasses einer Bestimmung, z. B. der 6. MwSt-Richtlinie, verbindlichen Sprachfassungen. Die Generalanwälte nutzen die Sprachfassungen ebenfalls in unterschiedlichem Masse.⁵⁶ Es sollte aber zumindest vom EuGH versucht werden, die Feststellung zu treffen, welche Sprachfassung «die zutreffende Bedeutung einer Gemeinschaftsnorm wiedergibt.»⁵⁷

Bei der Vielfältigkeit der Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Rechtstraditionen können sich selbst bei sprachlichen Übereinstimmungen unzutreffende Auslegungen ergeben, wenn gleiche Begriffe in den unterschiedlichen Sprachen einen verschiedenen Begriffsinhalt haben. Nach Nettessheim können übersetzungsbedingte Bedeutungsverluste und -verschiebungen entstehen, weil der Übersetzer keine ausreichenden Kenntnisse des speziellen Rechtsgebiets besass.⁵⁸ Eine einheitliche Rechtsanwendung der Mehrwertsteuer-Richtlinie in allen Mitgliedstaaten macht es notwendig, «dass die einzelnen Tatbestandsmerkmale in allen Amtssprachen den gleichen Begriffsinhalt haben und daher jeweils die gleichen Lebenssachverhalte in allen Mitgliedstaaten umfassen.»⁵⁹ Um dieses Ziel annähernd zu erreichen, hat das Gemeinschaftsrecht eine eigene Rechtssprache mit autonomer Terminologie entwickelt. Da auch die Generalanwälte und Richter unterschiedlichen Rechtskreisen entstammen, ist die Rechtsfindung mit «einigen» Schwierigkeiten verbunden. Da die grosse Zahl der neuen Mitgliedstaaten in der Regel Vertreter mit guten Englischkenntnissen entsendet, wird sich Englisch zunehmend zur Arbeitssprache entwickeln. Hinzu kommt, dass die internationalen Vorschriften zur Rechnungslegung zunächst in englischer Sprache verfasst werden. Der IASB (International Accounting Standards Board) will künftig mit den IFRS (International Financial Reporting Standards) den weltweit gültigen Standard für die Rechnungslegung setzen. Seit 1.1.2005 gelten die IFRS auch für kapitalmarktorientierte Unternehmen in der EU. Für KMU liegt inzwischen ein Entwurf vor.⁶⁰ Erfasst werden damit praktisch alle börsenunabhängigen Unternehmen. In der EU wären dies ca. 7 Mio. Angloamerikanische Muster prägen über die Finanzmärkte die internationale Rechnungslegung. Es ist zu erwarten, dass sich die zunächst nur für Grossunternehmen entwickelten Grundsätze auch auf die Rechnungslegung der mittleren Unter-

nehmen ausdehnen werden, wie es in ähnlicher Form nach der Aktienrechtsreform 1965 in Deutschland geschehen ist. Die für das Bilanzrecht notwendigen Begriffe werden in englischer Sprache vorgelegt. Übersetzungen folgen – zum Teil erheblich – zeitverzögert. Die Anwender in den Unternehmen und die Kontrollbefugten in den Mitgliedstaaten der EU werden ausser bilanzrechtlicher Kompetenz noch Sprachkompetenz besitzen müssen. Die Usancen der Rechnungslegung werden voraussichtlich auf die Mehrwertsteuer ausstrahlen. Da die englische Sprache als Weltsprache gilt und weitgehend den globalen Geschäftsverkehr dominiert, könnte eine stärkere Hinwendung zu englischen Urtexten u. U. sogar eine Erleichterung bilden. Bislang betont die EU «Einheit in Vielfalt» und setzt auf muttersprachliche Kommunikation.⁶¹ Allein trotz Mehrsprachigkeit in der EU gilt es, sachlich Einstimmigkeit und Rechtssicherheit herzustellen. Inwieweit solch ein Unterfangen erfolgreich ist, wird häufig erst in Streitfällen durch den EuGH entschieden.

Die in den Mehrwertsteuer-Richtlinien verankerten Begriffe stellen in der Regel autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe dar, die eine unterschiedliche Anwendung in den Mitgliedstaaten verhindern sollen. Sie sind insbesondere bei Steuerbefreiungen von erheblichem Gewicht. Kürzlich hat der EuGH in einer Entscheidung zur Steuerbefreiung bei der Übernahme von Verbindlichkeiten auch zur Sprache der Mehrwertsteuer Stellung genommen. In seinem Urteil vom 19.4.2007⁶² kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass der Begriff «Übernahme von Verbindlichkeiten» nur Geldverbindlichkeiten umfassen soll. Andere Verpflichtungen, wie die Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, seien vom Anwendungsbereich der Befreiungsregelung ausgeschlossen. U. a. führt der EuGH aus, dass die Gemeinschaftsbestimmungen «im Licht aller Sprachfassungen der Gemeinschaft einheitlich ausgelegt und angewandt werden.»⁶³ Da die 6. MwSt-Richtlinie jedoch keine Definition des Begriffs enthält, war eine vergleichende Untersuchung der verschiedenen Sprachfassungen der strittigen Norm vorzunehmen. Es stellte sich heraus, dass dieser Ausdruck in bestimmten Sprachfassungen wie der deutschen, der französischen und der italienischen eine allgemeine Bedeutung hat, während sich andere Sprachfassungen wie die englische und die spanische klar auf Geldverbindlichkeiten beziehen. Der EuGH hat sodann den Ausdruck «in seinem Kontext und im Licht des Zwecks und der Systematik der Sechsten Richtlinie» ausgelegt.⁶⁴ Er

56 Ausführlich LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 78.

57 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 79.

58 NETTESHEIM, Rn 52 zu Art. 4 EGV.

59 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 81.

60 Hierzu LUTTERMANN, Europäisches Bilanzrecht für Personen- und Kapitalgesellschaften. IFRS for SMEs: Kapitalorientierte und börsenunabhängige Unternehmen.

61 Art. 314 EGV (Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft), Art. 34 EUV (Vertrag über die Europäische Union).

62 EuGH, 19.4.2007 - Rs C-455/05, IStR 2007, 367 f.

63 EuGH, 19.4.2007 - Rs C-455/05, IStR 2007, 367 f. Rz 16.

64 EuGH, 19.4.2007 - Rs C-455/05, IStR 2007, 367 f. Rz 20.

stellte fest, dass die Befreiungsregelung für bestimmte Arten von Finanzdienstleistungen geschaffen wurde. Da die Renovierungsverpflichtungsübernahme kein Finanzgeschäft darstelle, könne eine Steuerbefreiung nicht vorgenommen werden.

Bei der Betrachtung der EuGH-Rechtsprechung stellt sich jedoch die Frage, wie ein Steuerpflichtiger oder auch sein steuerlicher Berater aus einem Mitgliedstaat solche Überlegungen anstellen kann, wenn er eine geschäftliche Handlung tätigt. Die umfangreiche und ständig wachsende Rechtsprechung des EuGH lässt erkennen, welche grosse Mengen an Zweifelsfragen bestehen. Wenn man berücksichtigt, dass der EuGH nur zu den Fragen Stellung nehmen kann, die an ihn in Vorabentscheidungsverfahren herangetragen werden, kann man ermessen, dass es noch eine Vielzahl von gemeinschaftsrechtlich ungeklärten Fragen geben dürfte, zumal die Vorlagepraxis der Gerichte in den einzelnen Mitgliedstaaten recht unterschiedlich ausgeprägt ist. Es bestehen somit berechtigte Zweifel, ob die EU-Richtlinien umfassenden Vorbildcharakter für das Mehrwertsteuerrecht der Schweiz haben können.

3 Zusammenfassung und Ausblick

Aus der Vielzahl von Regelungen der neuen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie konnte entnommen werden, dass sich keine Änderungen gegenüber der Rechtslage unter der Herrschaft der 6. MwSt-Richtlinie feststellen lassen. Das Mehrwertsteuerrecht in der EU ist inzwischen durch die Auslegung des EuGH in weiten Bereichen weiter entwickelt worden. Dabei stützt sich das Gericht vielfach auf das *Neutralitätsprinzip*. Allerdings wurden bei der Verabschiedung der Richtlinien zur damaligen Zeit – z. B. 1977 – zahlreiche Probleme noch nicht erkannt. Durch die Aufnahme immer weiterer Mitgliedstaaten in die EG/EU ergeben sich auch zunehmend *Sprachprobleme*. Insbesondere werden gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die zum Teil nicht in Form einer Legaldefinition in die Richtlinien aufgenommen wurden, in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich interpretiert. Die Auslegung obliegt in Streitfällen wiederum dem EuGH. Eine tatsächliche Harmonisierung ist in vielen Segmenten noch nicht erreicht. Die Bedeutung der EU-Richtlinien für das Mehrwertsteuerrecht in der Schweiz sollte nicht überbewertet werden. Hilfreich sind jedoch die Urteile des EuGH und vor allem die Schlussanträge der Generalanwälte, die die Streitfragen in der Regel gutachtlich und sehr gründlich diskutieren, während sich die Urteile selbst meist sehr kurz fassen und häufig auf ausführliche Begründungen verzichten, weil die Schluss-

anträge der Generalanwälte als Erkenntnisquellen zur Verfügung stehen.

Seit langem wird eine Vereinfachung und Verbesserung des EU-Mehrwertsteuerrechts angestrebt. Vor allem sollte schon vor 10 Jahren eine endgültige Regelung in Nachfolge der Binnenmarkt-Richtlinie verabschiedet werden. Durch das gültige Einstimmigkeitsprinzip sind Neuregelungen allerdings sehr schwierig. Bereits die österreichische Ratspräsidentschaft hatte mehrere im Rat behandelte Richtlinien- und Verordnungsvorschläge zu einem Mehrwertsteuerpaket zusammengefasst.⁶⁵ U. a. waren geplant:

- Änderungen der mehrwertsteuerlichen Regelungen zum Ort der Dienstleistung für business-to-business-Umsätze;
- Änderung der Ortsregelung für Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Private (business-to-business-Umsätze) mit gleichzeitiger sachlicher Ausdehnung der für den elektronischen Geschäftsverkehr in Bezug auf Drittlandsanbieter – z. B. aus der Schweiz – existierenden Ein-Ort-Registrierung auf diese Umsätze und subjektive Erweiterung dieser Ein-Ort-Registrierung auf entsprechende Leistungen von EU-Unternehmern an Private in einem anderen Mitgliedstaat.

Diese Änderungen, die per 1.1.2008 geplant waren, hätten Bedeutung für die Schweiz erlangen können. Allerdings ist eine Verabschiedung des Mehrwertsteuerpakets mehrfach gescheitert. Zahlreiche Einzelfragen müssen behandelt werden. So werden z. B. Fragen des ermässigten Steuersatzes auf arbeitsintensive Dienstleistungen, der Vorsteuervergütung aus der Nutzung der Öresund-Brücke sowie immer wieder neue Fragen im Zusammenhang mit Regelungen in den neuen Mitgliedsländern behandelt. Ein weiterer Schwerpunkt lag bei der Entwicklung von Massnahmen zur *Bekämpfung des Steuerbetrugs*, der den Mitgliedstaaten seit längerer Zeit hohe Steuerausfälle beschert.

Unter der deutschen Ratspräsidentschaft, die am 30.6.2007 endete, sollten im Rahmen eines Arbeitsprogramms die Strategie zur Modernisierung, Vereinfachung und einheitlicheren Anwendung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie sowie zur Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten (Sprachbarrieren!) fortgeführt werden. Insbesondere sollten die Beratungen über das Mehrwertsteuerpaket mit Vorrang fortgesetzt werden und dabei die Betrugsbekämpfung ge-

⁶⁵ Hierzu VELLEN, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen. Richtlinien- und Verordnungsvorschläge im sog. «Mehrwertsteuerpaket», 29.

prüft und die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (d. h. ein generelles reverse-charge-Verfahren) diskutiert werden. Da die langwierige Beratungspraxis in der EU hinlänglich bekannt ist, wurde das Arbeitsprogramm vorsorglich auf 18 Monate angelegt und soll unter dem portugiesischen und slowenischen Vorsitz vollendet werden.

Bezeichnend für die Notwendigkeit klarer Regelungen zur *Leistungsortbestimmung* unter Berücksichtigung des real existierenden Hoheitsgebiets von Staaten ist die Entscheidung des EuGH vom 29.3.2007 zur Verlegung eines Glasfaserkabels in der Ostsee.⁶⁶ Der EuGH kam zu dem Ergebnis, die Verlegung des Kabels sei eine einheitliche Leistung, die als Lieferung zu qualifizieren sei und mehrere Leistungsorte berühre. Er folgert dann, jeder Mitgliedstaat dürfe die Lieferung aber nur insoweit besteuern, als sie auf sein Hoheitsgebiet entfalle. Das Entgelt sei entsprechend aufzuteilen. Allerdings sei der Anteil, der auf die Strecke ausserhalb des Gebiets der Gemeinschaft – hier «unter hoher See» – entfalle, nicht besteuert. Er falle nicht in den Anwendungsbereich der 6. MwSt-Richtlinie und unterliege somit auch nicht der Mehrwertsteuer. Der EuGH vermeidet mit Hilfe dieses Ansatzes eine etwaige Doppelbesteuerung durch mehrere Staaten. Andererseits kommt er aber zur Nichtbesteuerung für die Strecke, die ausserhalb der Hoheitsgewalt eines Küstenstaates liegt. Der EuGH berücksichtigt hinsichtlich der Übertragung der Verfügungsmacht nicht das nationale – hier schwedische – Zivilrecht. Dass aber für Leistungen «unter hoher See» überhaupt keine Mehrwertsteuer anfallen soll, überrascht.⁶⁷ Der konkrete Fall zeigt deutlich, welche Schwierigkeiten sich bei der Beurteilung des grenzüberschreitenden Dienstleistungs- und Warenverkehrs ergeben können.⁶⁸

Zur Vermeidung von *Mehrwertsteuer-Doppelbelastungen* innerhalb der EU sollen in absehbarer Zeit gemeinschaftsrechtliche Regelungen getroffen werden. Da es im Bereich der Mehrwertsteuer keine Doppelbesteuerungsabkommen gibt, schlägt die EU-Kommission vor, vergleichbare Mechanismen für die Mehrwertsteuer zu schaffen. Am 5.1.2007 hat die Kommission ein Konsul-

tationspapier zur Beseitigung der MwSt-Doppelbelastung in Einzelfällen verabschiedet.⁶⁹ Durch zahlreiche Sonderregelungen über die Bestimmung des Leistungsorts ist die Bestimmung des Leistungsorts zum Teil unübersichtlich geworden. Konfliktpotential besteht ebenfalls beim grenzüberschreitenden Leistungsaustausch zwischen der Schweiz und einem EU-Mitgliedstaat, wie dies von Vogel herausgearbeitet wurde.⁷⁰ Die neue Mehrwertsteuerrichtlinie hat auf diesem Gebiet keine Änderungen und somit auch keine Verbesserungen gebracht. Die Bedeutung der EU-Richtlinien für einen Drittstaat – hier die Schweiz – kann nur unter Beachtung der umfangreichen EuGH-Rechtsprechung erschlossen werden. Durch die starke Verzahnung der Wirtschaft in der Schweiz mit den EU-Staaten kann die Bedeutung aller europäischen Rechtsakte nicht hoch genug eingeschätzt werden. Die weitere Entwicklung auf der Ebene der EU-Mehrwertbesteuerung sollte ständig beobachtet werden. Augenblicklich ist insbesondere ein Systemwechsel allerdings nicht zu erwarten.

Literatur

AHLT MICHAEL, Das Verhältnis zwischen nationaler und EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, in: Dieter Dziadkowski/Wolfram Reiss (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1997/98, Köln 1998, 33 ff.

BILL STEPHEN, Zukunft des Europäischen Mehrwertsteuersystems, in: Hans Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2007, Köln 2007, 5 ff.

CAMENZIND ALOIS, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer (insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen), ASA 65 (1994/95), 367 ff.

CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003

66 EuGH, 29.3.2007 - Rs C-111/05, IStR 2007, 401 ff., mit Anm. Korf.

67 Diese Auslegung des EuGH dürfte auch für die geplante Pipeline von Russland nach Deutschland durch die Ostsee Bedeutung erlangen und eine erhebliche «Mehrwertsteuerersparnis» für die Unternehmen erbringen.

68 Hierzu aus Schweizer Sicht umfassend VOGEL, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer. Vgl. auch jüngst REISS, Sanktionierung der Verletzung der europäischen Grundfreiheiten durch den EuGH bei neutralitätswidriger Umsatzbesteuerung im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr, UR 2007, 565 ff.

69 Hierzu ausführlich SCHMITZ/ERDBRÜGGER, Konsultationspapier der EU zur Vermeidung der Mehrwertsteuer-Doppelbelastung, BB 2007, 1651 ff.

70 VOGEL, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer. Kürzlich hat der BFH mit Urteil vom 21.3.2007 - V R 32/05 (RIW 2007, 713) entschieden, dass bei einem Versandhandel mit Schallplatten, der von einem Lager in der Schweiz aus unter Inanspruchnahme der Dienstleistungen der Deutschen Post AG betrieben wird, der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland – also in Deutschland – liegt. Dies gilt selbst dann, wenn der Warenwert DM 50 nicht überschritten hatte; zu «Prinzipien der Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden Leistungen» vgl. LIPPROSS, Umsatzsteuer, 46 ff.

- CORDEWENER AXEL, Juristische Auslegungsmethoden im Europäischen Mehrwertsteuerrecht, UR 2006, 673 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER, «Dauernde Übergangsregelung» oder Neuregelung der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt?, UR 1993, 344 ff.
- Der Unternehmer «in der Umsatzsteuer», UVR 1990, 195
 - EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung «anrühiger» Tätigkeiten, UVR 1998, 289
 - Vorsteuerabzug und Binnenmarkt, StuW 1993, 169 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER/GEBAUER ANDREA/LOHSE CHRISTIAN/NAM CHANG WOON/PARSCHKE RÜDIGER, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, IFO-Forschungsbericht Nr. 13, München 2002 (www.ifo.de/home)
- DZIADKOWSKI DIETER/ROBISCH MARTIN, Gutachten zur Harmonisierung der Umsatzbesteuerung in Europa vorgelegt, BB 1994, 1605 ff.
- FARMER PETER, Auslegung der Sechsten Umsatzsteuer-Richtlinie durch den Europäischen Gerichtshof, in: Gerhard Mösslang (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1995/96, Köln 1996, 97 ff.
- HIDIEN JÜRGEN, Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht, StuW 2005, 265 ff.
- HUSCHENS FERDINAND, die neue Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, UVR 2007, 142 ff. und 204 ff.
- KELLER HEINZ, Elektronische Kommunikationsdienstleistungen – Umsatzsteuerrechtliche Situation in der Schweiz, in: Hans Nieskens/Wolfram Scheffler (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1999/2000, Köln 2000, 74 ff.
- KEMPER MARTIN, Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung, UR 2006, 569 ff.
- KORF RALPH, Die Sprache der Umsatzsteuer, IStR 2007, 364 ff.
- LIPPROSS OTTO-GERD, Umsatzsteuer, 22. A., Achim 2007
- LOHSE CHRISTIAN, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, Köln 1999
- Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht, UR 2005, 655 ff.
- LOHSE CHRISTIAN/PELTNER HANS-MICHAEL, 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie und Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. Richtlinien text mit allen Änderungen und Protokollerklärungen, Urteilsauszüge, kurze Anmerkungen und Literaturhinweise, Köln 1999
- 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, in: Günter Rau/Erich Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Loseblattwerk, Köln ab 1967/1997
 - Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, Richtlinien text in deutscher, englischer und französischer Fassung mit ergänzenden Hinweisen, Köln 2007
- LUTTERMANN CLAUS, Europäisches Bilanzrecht für Personen- und Kapitalgesellschaften. IFRS for SMEs: Kapitalorientierte und börsenunabhängige Unternehmen, ZIP 2007, 1137 ff.
- LUTTERMANN CLAUS/LUTTERMANN KARIN, IFRS, Kultur und Internet: eine «Weltsprache» der Rechnungslegung?, RIW 2007, 434 ff.
- MITTLER GERNOT, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, UR 2004, 1 ff.
- NETTESHEIM MARTIN, in: Eberhard Grabitz/Meinhard Hilf (Hrsg.), Kommentar zur Europäischen Union, Loseblattwerk, München ab 1983
- REISS WOLFRAM, Sanktionierung der Verletzung der europäischen Grundfreiheiten durch den EuGH bei neutralitätswidriger Umsatzbesteuerung im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr, UR 2007, 565 ff.
- Umsatzsteuer, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 18. A., Köln 2005
 - Zukunft der Umsatzsteuer Deutschlands in Europa, in: Hans Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2007, Köln 2007, 14 ff.
- SCHMITZ MARTIN/ERDRÜGGER ANDREAS, Konsultationspapier der EU zur Vermeidung der Mehrwertsteuer-Doppelbelastung, BB 2007, 1651 ff.
- SCHWEITZER MICHAEL, in: Eberhard Grabitz/Meinhard Hilf (Hrsg.), Kommentar zur Europäischen Union, Loseblattwerk, München ab 1983
- SEER ROMAN, Rechtsschutz in Steuersachen, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 18. A., Köln 2005
- THEILE CARSTEN, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, Köln 1995
- TIEDTKE WALTER, Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand. Schlussanträge der Generalanwältin im EuGH-Verfahren bezüglich der Versteigerung

von UMTS-Lizenzen legen eine Änderung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung nahe, UR 2006, 685 ff.

VELLEN MICHAEL, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen. Richtlinien- und Verordnungsvorschläge im sog. «Mehrwertsteuerpaket», EU-UStB 2006, 29 ff.

– Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, EU-UStB 2007, 62 ff.

VOGEL MANUEL R. V., Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, Bern 2003

WAIGEL THEO, 25 Jahre Mehrwertsteuersystem – Rückblick und Ausblick, UR 1993, 1

WALDEN PETER, Der Vorsteuerabzug als systemtragendes Element und Achillesferse der Umsatzsteuer, UVR 2004, 225

– Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer. Eine steuerwissenschaftliche Untersuchung zur Systemgerechtigkeit der Umsatzsteuer, Berlin 1988

WEBER SABINE, Das ifo-Modell zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs – Banken als Erfüllungsgehilfen des Fiskus?, UVR 2006, 299 ff.

WEISS EBERHARD, Anm. zum EuGH-Urteil vom 5.7.1988 - Rs 289/86 (Happy Family), UR 1989, 311, betr. unerlaubter Handel mit Betäubungsmitteln

WIDMANN WERNER, 10 Jahre umsatzsteuerlicher Binnenmarkt in Europa, UVR 2003, 147 ff.

– Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels, UR 2002, 588 ff.

– Keine Umsatzsteuer bei illegalen Geschäften?, UR 1989, 10 ff.

Rechtsquellen

1. MwSt-RL, RL 67/227/EWG des Rates zur Harmonisierung der Umsatzsteuern (vom 11.4.1967), ABI EG 1967, 1301

6. MwSt-RL, RL 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (vom 17.5.1977), ABI EG 1977 L 145, 1

EGV, Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Konsolidierte Fassung) (vom 25.3.1957), ABI EU 2002 C 325, 33

EUV, Vertrag über die Europäische Union (vom 7.2.1992) (Konsolidierte Fassung), ABI EU 2002 C 325, 5

EWGV, Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 25.3.1957), ABI EG 1997 C 340, 173

MWStSystRL, RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) (vom 28.11.2006), ABI EU 2006 L 347, 1

RL 2006/138/EG des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI EU 2006 L 384, 92

RL 91/680/EWG des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (vom 16.12.1991), ABI EG 1991 L 376, 1; ber. ABI EG 1992 L 272, 72

Verordnung Nr. 1 des EWG-Rats zur Regelung der Sprachenfrage für die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, ABI EG 1958, 385

Berichte und Mitteilungen

Entwurf eines BG über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Bern Februar 2007 (www.estv.admin.ch/d – Dokumentation – Vernehmlassungen)

Gutachten der Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe, H. 52, Bonn 1994

Mitteilung der Kommission – Schlussfolgerungen des Rats der EU zur MwSt-Betrugsbekämpfung und zum MwSt-Paket (10319/07 [Presse 126]) (vom 5.6.2007), UVR 2007, 193 f.

Mitteilung der Kommission zur Notwendigkeit der verbesserten Bekämpfung des Steuerbetrugs (vom 31.5.2006), UR 2006, 389 ff.

Mitteilung der Kommission, DOK/2108/2007 (vom 16.4.2007), UR 2007, 259

Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (1. Teil)

Dr. iur. Peter Brülisauer/Lic. iur. Marcel R. Kriesi



*Peter Brülisauer, Dr. iur.
HSG, dipl. Steuerexperte,
Partner, Ernst & Young AG,
Zürich, peter.brueolisauer@ch.
ey.com*



*Marcel R. Kriesi, lic. iur.
HSG, dipl. Steuerexperte,
Manager, Ernst & Young AG,
Zug, marcel.kriesi@ch.ey.
com*

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1	Einleitung
2	Grundlagen
2.1	Rechtliche Grundlagen
2.1.1	Unilaterales Recht
2.1.2	Bilaterales Recht
2.2	Grundbegriffe
2.2.1	Internationales Personenunternehmen
2.2.2	Schweizerisches und ausländisches Unternehmen
2.2.3	Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte
2.3	Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Personenunternehmen
	Literatur
	Rechtsquellen
	Materialien

In der nächsten Ausgabe:

3	Spezifische internationale Fallkonstellationen
3.1	Geschäftsbetrieb in der Schweiz
3.1.1	Ohne Betriebsstätte im Ausland
3.1.1.1	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.1.1.2	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.1.2	Mit Betriebsstätte im Ausland
3.1.2.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.1.2.2	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.1.2.3	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.2	Geschäftsbetrieb im Ausland
3.2.1	Ohne Betriebsstätte in der Schweiz
3.2.1.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.2.1.2	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.2.2	Mit Betriebsstätte in der Schweiz
3.2.2.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.2.2.2	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.2.2.3	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
4	Conclusio

1 Einleitung

In der schweizerischen Praxis werden Personenunternehmen – insb. im internationalen Verhältnis – im Rahmen der Konzernstrukturgestaltung eher selten herangezogen. Dies mag damit zusammenhängen, dass Personengesellschaften aus Gründen der im schweizerischen Gesellschaftsrecht statuierten persönlichen und unbeschränkten Haftung mindestens eines Teilhabers, welcher überdies eine natürliche Person sein muss, im Vergleich zu Kapitalunternehmen eher wenig attraktiv erscheinen. Im Gegensatz hierzu sind in vielen ausländischen Staaten Personenunternehmen eine beliebte Variante bei der Gestaltung der geschäftlichen Aktivitäten.¹ Zudem werden in der schweizerischen Literatur mit Bezug auf die steuerliche Behandlung von Personenunternehmen sehr kontroverse Auffassungen vertreten. Vor diesem Hintergrund sollen im vorliegenden Artikel international tätige Personenunternehmen aus einkommens- und gewinnsteuerlicher Sicht einer eingehenden Würdigung unterzogen werden. In einem ersten Schritt werden die Grundlagen erarbeitet, indem zunächst die relevanten Normen des unilateralen und bilateralen Rechts dargestellt, alsdann die notwendigen Grundbegriffe definiert und schliesslich die Grundzüge der Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Personenunternehmen erläutert werden. In einem zweiten Schritt sollen im Sinne einer Illustration der theoretischen Ausführungen zehn verschiedene Fallkonstellationen dargestellt und die im Grundlagenteil vertretenen Auffassungen auf ihre Praxistauglichkeit überprüft werden.

2 Grundlagen

2.1 Rechtliche Grundlagen

2.1.1 Unilaterales Recht

Das schweizerische Aussensteuerrecht umfasst sämtliche – steuerpflichtbegründenden und -begrenzenden – Normen des unilateralen Steuerrechts (DBG, StHG und kantonale Steuergesetze), welche spezifisch auf internationale Sachverhalte ausgerichtet sind. Mit Blick auf die hier behandelte Thematik der Besteuerung internationaler Personenunternehmen sind die folgenden Bestimmungen des DBG und – stellvertretend für das kantonale Recht – des StHG relevant:

- Art. 4 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 51 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 4 Abs. 1 sowie Art. 21 Abs. 1 lit. a und b StHG statuieren die *beschränkte Steuerpflicht* von natürlichen bzw. juristischen Personen, die in der Schweiz bzw. im Kanton Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten unterhalten.
- Art. 10 DBG bestimmt, dass das Einkommen von u. a. einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet wird. Es wird m. a. W. die *steuerliche Transparenz* der (inländischen) Personengesellschaften festgeschrieben: Nicht die Personengesellschaft selbst ist als Steuersubjekt zu betrachten, sondern die einzelnen Teilhaber.
- Art. 11 DBG hält als Spezialbestimmung zu Art. 10 DBG fest, dass ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, *nach den Bestimmungen für die juristischen Personen* zu besteuern sind. Das StHG enthält demgegenüber keine Art. 11 DBG entsprechende Bestimmung. Die Kantone haben jedoch – mit zwei Ausnahmen² – jeweils eine Art. 11 DBG nachgebildete Regelung in ihre Steuergesetze aufgenommen.³
- Zusätzlich bestimmt Art. 49 Abs. 3 DBG, dass die nach Art. 11 DBG steuerpflichtigen ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit denjenigen juristischen Personen *gleichzustellen* sind, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Mit der Gleichstellung ist notwendigerweise die grundsätzliche Anwendung der Bestimmungen über die juristischen Personen verbunden.⁴ Eine inhaltlich gleiche Bestimmung findet sich in Art. 20 Abs. 2 StHG.⁵
- Zum *Umfang der Steuerpflicht* äussern sich Art. 6 DBG bzw. Art. 52 DBG; analoge Bestimmungen sind

2 Die Kantone Basel-Landschaft und Aargau kennen keine Art. 11 DBG entsprechende Regelung in ihren Steuergesetzen.

3 § 8 Abs. 2 StG ZH; Art. 13 StG BE; § 18 Abs. 2 StG LU; Art. 15 StG UR; § 10 Abs. 2 Satz 1 StG SZ; Art. 13 StG OW; Art. 13 Abs. 2 StG NW; Art. 8 Abs. 2 StG GL; § 10 Abs. 2 StG ZG; Art. 11 StG FR; § 17 StG SO; § 12 Abs. 3 StG BS; Art. 12 StG SH; Art. 11 Abs. 2 StG AR; Art. 13 Abs. 2 StG AI; Art. 21 Abs. 2 StG SG; Art. 11 Abs. 4 StG GR; § 14 StG TG; Art. 10 LT TI; Art. 12 LI VD; Art. 8 StG VS; Art. 12 LCD NE; Art. 10 LIPP-I GE; Art. 51 LI JU. Eine Ergänzung zum Inhalt von Art. 11 DBG kennt der Kanton Schwyz: § 10 Abs. 2 StG SZ bestimmt, dass der auf Personen mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz entfallende Teil am Einkommen und Vermögen bzw. Gewinn und Kapital durch diese persönlich zu versteuern sei.

4 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 10; ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 2; LOCHER, Art. 49 DBG N 1 f.

5 Vgl. bezüglich Anwendbarkeit der Bestimmungen über die juristischen Personen ATHANAS/WIDMER, Art. 20 StHG N 3.

1 Zu denken ist dabei an Deutschland mit der häufig anzutreffenden Ausgestaltung als GmbH & Co. KG oder Staaten des anglo-amerikanischen Rechtskreises, in denen sich partnerships einer grossen Beliebtheit erfreuen.

- hingegen im StHG nicht zu finden.⁶ Die beiden DBG-Artikel sind systematisch wie folgt aufgebaut: Die Abs. 1 der beiden Bestimmungen statuieren jeweils bei persönlicher Zugehörigkeit die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz. Dabei wird das Universalitätsprinzip – sprich: die Steuerbarkeit des weltweiten Einkommens (und Vermögens) bzw. des weltweiten Gewinns (und Kapitals) – angeordnet.⁷ In beiden Fällen sind jedoch – im Sinne einer unbedingten Freistellung unter Progressionsvorbehalt⁸ – Einkünfte, die aus Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken im Ausland stammen, von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen. Bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit zur Schweiz beschränkt sich die Steuerpflicht gemäss Art. 6 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. Art. 52 Abs. 2 DBG auf jene Einkommens- bzw. jenen Gewinn, für den ein wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt iSv Art. 4 Abs. 1 DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 DBG besteht. Dies kann u. a. ein Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte in der Schweiz sein. Hierbei stellen Art. 6 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG klar, dass «mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen» bzw. «de(r) in der Schweiz erzielte() Gewinn» der schweizerischen Besteuerung unterliegt. Weiter ist jeweils in Abs. 3 Satz 1 die internationale Steuerabgrenzung bei persönlicher Zugehörigkeit zur Schweiz und Vorhandensein von ausländischen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken geregelt; diese soll «nach den Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung» vorgenommen werden.⁹
- Schliesslich ist in Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG die *provisorische Übernahme des Verlustes* aus einer ausländischen

Betriebsstätte statuiert. Die beiden Bestimmungen sind im Wesentlichen deckungsgleich, unterscheiden sich jedoch im Mechanismus der nachträglichen Korrektur der provisorischen Verlustübernahme: Während Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG von einer «Revision» spricht, soll gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 3 DBG die Korrektur im Jahr der Verlustverrechnung im Ausland stattfinden. Bezüglich Darstellung der beiden Korrekturmechanismen sei auf weiterführende Literatur verwiesen.¹⁰

2.1.2 Bilaterales Recht

Da die von der Schweiz abgeschlossenen DBA idR¹¹ dem OECD-MA entsprechen, soll dieses stellvertretend für die bilateralen Rechtsgrundlagen herangezogen werden. Für die hier behandelte Thematik sind insb. die folgenden Bestimmungen von Relevanz:

- Wichtige Begriffsdefinitionen finden sich in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA. Dessen lit. c hält zunächst fest, dass sich der Ausdruck «Unternehmen» auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit bezieht. In der nachfolgenden lit. d werden die Ausdrücke «Unternehmen eines Vertragsstaates» und «Unternehmen des anderen Vertragsstaates» definiert. Dabei stellt das OECD-MA auf den Ort der Ansässigkeit derjenigen Personen, die das Unternehmen betreiben – d. h. bei einem Personenunternehmen auf dessen Inhaber oder Teilhaber –, ab.
- Art. 7 OECD-MA befasst sich mit dem *Besteuerungsrecht* der Vertragsstaaten hinsichtlich Unternehmensgewinnen. Abs. 2 - 4 stellen dabei Richtlinien mit Bezug auf die Gewinnabgrenzung zwischen Ansässigkeitsstaat und Betriebsstättenstaat des Unternehmens bzw. des Teilhabers im Falle eines Personenunternehmens auf.¹²

Im Gegensatz zur Frage der anwendbaren Abgrenzungsmethode schweigt sich das OECD-MA über die grenzüberschreitende Verlustverlagerung aus. Dies ist in der konsequenten Anwendung der «negativen Rechtswirkung» der DBA¹³ begründet: Die Besteuerungsregeln der

6 Den Kantonen verbleibt in diesem Bereich folglich die Möglichkeit einer von den vom DBG formulierten Grundsätzen abweichenden Gestaltung (ATHANAS/WIDMER, Art. 20 StHG N 44 ff. und Art. 21 N 36 ff.; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Art. 3 StHG N 21 und Art. 4 N 35). Auf die sich daraus ergebenden kantonalen Unterschiede soll aus Gründen der Vereinfachung im vorliegenden Beitrag nicht eingegangen werden (vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 24 ff. und 26 ff.).

7 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 6 DBG N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 5 und Art. 52 N 2 und 5; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 17 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 13 Rz 35 und § 17 Rz 19; LOCHER, Art. 6 DBG N 3 und Art. 52 DBG N 3.

8 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 6 DBG N 1 und Art. 52 N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 6 ff. und Art. 52 N 5; LOCHER, Art. 6 DBG N 7 und Art. 52 N 7; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 58; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 6 DBG N 6 und Art. 52 N 1.

9 Vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 49 ff., insb. 61 ff.

10 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 6 DBG N 7 iVm Art. 52 N 15 ff.; ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 63 ff.; LOCHER, Art. 6 DBG N 31 ff.; mit Bezug auf juristische Personen: AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 52 DBG N 33a f.; ATHANAS/WIDMER, Art. 52 DBG N 24 ff.; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 111 ff.; LOCHER, Art. 52 DBG N 35 ff.

11 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 80.

12 Vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 137 ff.; DERS., Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, 721 f.

13 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 3; DERS., Art. 4 VStG N 335; HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechts-

Vertragsstaaten sollen nicht durch bilaterale Normen ersetzt werden, sondern es wird ein Rahmen geschaffen, der die unilateralen Besteuerungsregeln einschränkt.¹⁴ Ausgehend von diesem Konzept wird die Frage der (provisorischen) Verlustübernahme und deren Modalitäten den Vertragsstaaten überlassen.

2.2 Grundbegriffe

2.2.1 Internationales Personenunternehmen

Die Materie des vorliegenden Beitrags erfordert zunächst eine Erörterung dessen, was unter einem internationalen Personenunternehmen zu verstehen ist – und insb., welche Rechtsformen unter diesen Begriff fallen. Nach Ansicht der Autoren weist der Begriff drei Dimensionen auf:

In einer ersten Dimension enthält er die Bedeutung eines *von einer natürlichen Person oder von mehreren natürlichen und/oder juristischen Personen getragenen* Unternehmens. Dies bedeutet nichts anderes, als dass die Unternehmenstätigkeit durch eine natürliche Person (als Inhaber) oder durch natürliche und/oder juristische Personen gemeinschaftlich (als Teilhaber) getragen wird. Bei Beteiligung mehrerer Personen sind die einzelnen Teilhaber rechtsgemeinschaftlich organisiert¹⁵, d. h., Rechte und Pflichten aus der Unternehmenstätigkeit werden ihnen anteilmässig zugerechnet. Dies im Unterschied zu einem körperschaftlich oder als Anstalt (z. B. als Stiftung) organisierten Gebilde, bei dem eine eigene Rechtspersönlichkeit – d. h. eine (uneingeschränkt eigenständige) juristische Person – vorliegt.¹⁶ Ein Personenunternehmen kann deshalb insb. die folgenden Rechtsformen annehmen:¹⁷

- Einzelunternehmen (Einzelfirma);
- einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR)¹⁸;

- Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR);
- Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR).

Es ist zu betonen, dass sich der Begriff des Personenunternehmens nicht auf diese Rechtsformen des schweizerischen Rechts beschränkt. Im internationalen Verhältnis ist es unabdingbar, ausländische Rechtsformen, welche den oben aufgeführten Ausgestaltungen gleichwertig sind, ebenfalls in den Begriff des Personenunternehmens mit einzubeziehen. Dies lässt sich allein schon aus Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG ableiten, die auf «ausländische Handelsgesellschaften» Bezug nehmen. Ausländische Pendant einer schweizerischen Kollektivgesellschaft sind beispielsweise die deutsche offene Handelsgesellschaft, die französische *société en nom collectif*, die italienische *società in nome collettivo* sowie die *partnerships* des anglo-amerikanischen Rechts.¹⁹

In einer zweiten Dimension enthält der Begriff «internationales Personenunternehmen» das Element des *Unternehmens*. Dies bedeutet, dass das Vorhandensein einer Unternehmenstätigkeit ebenfalls Voraussetzung für die Qualifikation als Personenunternehmen ist.²⁰ Im Allgemeinen versteht man im schweizerischen Steuerrecht unter dem Begriff Unternehmenstätigkeit «eine Tätigkeit, bei der Kapital und selbständiges, auf die Erbringung wirtschaftlicher Leistungen an Dritte gerichtetes Handeln in gezieltem Zusammenwirken zum Einsatz kommen».²¹ M. a. W. haben die natürlichen Personen als Inhaber bzw. Teilhaber und damit Träger des Unternehmens²² eine selbständige Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG²³ zu entfalten. Selbstverständlich können auch juristische Personen – wenn auch unter gewissen gesellschaftsrechtlichen Einschränkungen – Teilhaber einer in- oder ausländischen Personengesellschaft sein. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass bei diesen nicht zwischen geschäftlicher und privater Sphäre unterschieden wird, denn juristische Personen haben a priori nur einen geschäftlichen Bereich. Liegt keine Unternehmenstätigkeit vor bzw. wird keine selbständige Erwerbstätigkeit ausge-

quellen des Internationalen Steuerrechts, 87; LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 279.

14 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 87; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 95.

15 Vgl. mwH MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 2 Rz 62 ff.

16 S. dazu MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 2 Rz 8 ff.

17 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 2 Rz 6; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 45 Rz 6; SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 178 f., welche sich jedoch auf Grund des Themas ihres Beitrages auf die Personengesellschaft beschränkt; s. auch DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 13 ff., die auch die Erbengemeinschaft als möglichen Träger eines Personenunternehmens betrachten.

18 Eine Unterart der einfachen Gesellschaft ist die so genannte stille Gesellschaft, bei der nur der Hauptgesellschafter nach aussen hin auftritt und er allein aus der Geschäftstätigkeit berechtigt und verpflichtet wird; s. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 15 Rz 2.

19 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 11 DBG N 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 8.

20 Diese Voraussetzung deckt sich mit der Definition des Unternehmens im bilateralen Recht gemäss Art. 3 Abs. 1 OECD-MA, wo auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit Bezug genommen wird.

21 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 12 Rz 12.

22 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 1 Rz 14.

23 Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit: (i) frei gewählte Organisation, (ii) Teilnahme am Wirtschaftsverkehr, (iii) eigenes Risiko, (iv) Einsatz von Arbeit und Kapital, (v) Absicht der Gewinnerzielung sowie (vi) dauerndes und planmässiges Handeln (CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 1 Rz 21 ff.; DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2; LOCHER, Art. 18 DBG N 6 ff.; REICH, Art. 18 DBG N 14 mwH; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 18 DBG N 6).

übt, ist das Ergebnis – bei natürlichen Personen als Teilhabern – steuerlich dem privaten Bereich zuzuordnen.²⁴

In einer dritten Dimension schliesslich weist der Begriff das Element «*international*» auf: Dies bedeutet nichts anderes, als dass zu mehr als einem Staat steuerrechtliche Anknüpfungen bestehen. Solche steuerliche Anknüpfungen können durch den Wohnsitz bzw. Sitz der Teilhaber, den Geschäftsort oder durch Betriebsstätten entstehen.

In den weiteren Ausführungen soll von «Unternehmen» – namentlich Personenunternehmen – gesprochen werden. Dies im Einklang mit dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG, jedoch im (scheinbaren) Widerspruch zu Art. 11 DBG und Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG, deren Anwendungsbereich sich auf «ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit» erstreckt. Der Anwendungsbereich von Art. 11 DBG und Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG ist zum einen enger, indem der Begriff der Personengesamtheit das Einzelunternehmen ausschliesst²⁵, zum anderen jedoch weiter, indem ebenfalls Erbgemeinschaften²⁶ und Personengemeinschaften ohne wirtschaftlichen Zweck²⁷ darunter fallen. Wie bereits angetönt, ist der Widerspruch jedoch nur ein scheinbarer und kann leicht aufgelöst werden: Sinn und Zweck von Art. 11 DBG ist es nicht, den Umfang der Besteuerung eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz festzuschreiben, sondern die Veranlagung ausländischer Personenverbindungen mit beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz zu vereinfachen: Den schweizerischen Steuerbehörden soll die oft mühsame Abklärung erspart werden, ob eine ausländische Personengesamtheit eher einer Personengesellschaft oder einer juristischen Person nach schweizerischem Recht ähnlich ist.²⁸ Ferner brauchen die schweizerischen Steuerbehörden wegen dieser Vorschrift idR die ausländischen Teilhaber und damit die Art der Besteuerung – Einkommenssteuer

oder Gewinnsteuer – sowie die weltweite Einkommens- bzw. Gewinnsituation nicht zu erfassen.²⁹ Diese Praktikabilitätsüberlegungen stellen sich sowohl bei ausländischen Personengesellschaften als auch allgemein bei Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit. Nicht in gleichem Mass notwendig – und daher gesetzlich auch nicht vorgesehen – ist eine Vereinfachung bei ausländischen Einzelunternehmen, deren Inhaber gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a oder b DBG bzw. Art. 4 Abs. 1 StHG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig werden, da nur die Veranlagung einer einzigen Person in Frage steht.

2.2.2 Schweizerisches und ausländisches Unternehmen

Das Begriffspaar des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens erscheint im DBG an mehreren Stellen. Eine Antwort, nach welchen Kriterien zu entscheiden ist, ob es sich beim Unternehmen nun um ein schweizerisches oder ausländisches handelt, lässt sich dem Gesetz jedoch nicht entnehmen. Angesichts der fehlenden Definition durch das schweizerische Recht ist eine solche auf dem Auslegungsweg zu finden.

Bereits an dieser Stelle ist anzumerken, dass nach der hier vertretenen Auffassung die Begriffe des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens nicht isoliert, sondern gemeinsam und komplementär ausgelegt werden müssen.³⁰ Wie anhand spezifischer Fallkonstellationen im zweiten Teil gezeigt werden wird, könnte eine isolierte Betrachtung der gesetzlichen Bestimmungen – Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG einerseits und Art. 11 DBG andererseits – zu inkonsistenten Resultaten führen. Da in der Literatur bis anhin jedoch meist eine isolierte Betrachtung stattgefunden hat, werden die einzelnen Lehrmeinungen nachfolgend getrennt nach Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG und Art. 11 DBG dargestellt.

Hinsichtlich der Definition des *schweizerischen Unternehmens* iSv Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG haben sich die folgenden Betrachtungsweisen herausgebildet:

24 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 180, mit Bezug auf nichtkaufmännische Personengesellschaften.

25 Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensstrukturierungen, 384; GREMINGER, Art. 11 DBG N 2; HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 178; LOCHER, Art. 11 DBG N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 2.

26 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 11 DBG N 3 und Art. 49 N 8; LOCHER, Art. 11 DBG N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 2 und Art. 49 N 40.

27 LOCHER, Art. 11 DBG N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 2 und 9.

28 Botschaft Steuerharmonisierung, 159; DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 16 f.; DERS., Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 142; GREMINGER, Art. 11 DBG N 1; LOCHER, Art. 11 DBG N 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 1.

29 Allerdings schreibt Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG vor, dass einfache Gesellschaften und Personengesellschaften über alle Verhältnisse, die für die Veranlagung der Teilhaber von Bedeutung sind, insbesondere über ihren Anteil am Einkommen und Vermögen der Gesellschaft, für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen müssen; diese Vorschrift ist namentlich für die in der Schweiz ansässigen Teilhaber relevant.

30 Eine komplementäre Auslegung wird bereits durch LOCHER in seiner Kommentierung von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG (N 34) vertreten.

- Nach Agner/Jung/Steinmann³¹ liegt ein schweizerisches Unternehmen nur dann vor, wenn dieses (i) in der Schweiz geleitet wird und (ii) mindestens einer der unbeschränkt haftenden Gesellschafter in der Schweiz ansässig ist.
- Dem gegenüber vertreten Athanas/Widmer³² sowie Richner/Frei/Kaufmann³³ eine engere Auffassung. Nach ihnen soll ein Unternehmen dann als schweizerisch betrachtet werden, wenn es (i) nach schweizerischem Recht errichtet worden ist, soweit (ii) dieses von in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmensträgern (natürliche oder juristische Personen) betrieben und (iii) in der Schweiz eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.
- Ein dritter Ansatz wird durch Locher³⁴ und Brülisauer³⁵ vertreten. Ihrer Auslegung von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG folgend ist das schweizerische Unternehmen komplementär zur ausländischen Personengesamtheit gemäss Art. 11 DBG zu verstehen. Danach liegt ein schweizerisches Unternehmen immer dann vor, wenn Teilhaber desselben in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig – bzw. im DBA-Fall ansässig – sind.

Ebenfalls hinsichtlich der Auslegung des Begriffs des *ausländischen Unternehmens* im Zusammenhang mit Art. 11 DBG herrscht in der Literatur keine Übereinstimmung. Umstritten ist vor allem, ob für die Qualifikation international-privatrechtliche Kriterien, der Ort der Geschäftsaktivitäten oder der Ort der Ansässigkeit der Teilhaber massgebend sein sollen:

- Einen formalen Ansatz wenden Salvi³⁶ und Donati³⁷ an. Für beide leitet sich die Antwort auf die Frage, ob es sich um ein schweizerisches oder ausländisches Unternehmen handelt, aus dem (internationalen) Privatrecht ab.³⁸ Gemäss Art. 154 IPRG³⁹ gilt eine Per-

sonengesellschaft dann als ausländisch, wenn sie nach ausländischen Vorschriften gegründet worden ist und die entsprechenden Registrierungs-vorschriften erfüllt (so genannte Inkorporationstheorie⁴⁰).⁴¹

- Gemäss der von Duss⁴² vertretenen Auffassung soll es entscheidend sein, wo sich der Geschäftsbetrieb des Unternehmens befindet. Bei einem Geschäftsbetrieb im Ausland ist von einem ausländischen Unternehmen und damit der Anwendbarkeit von Art. 11 DBG auszugehen.
- Eine dritte Ansicht vertritt dem gegenüber Locher⁴³. Seines Erachtens ist die Ansässigkeit der Teilhaber des Unternehmens das massgebende Kriterium dafür, ob dieses als ausländisch oder schweizerisch iSv Art. 11 DBG einzustufen ist. Nach dieser Konzeption liegt ein ausländisches Unternehmen immer dann vor, wenn Teilhaber im Ausland ansässig sind.

Obwohl unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich der Qualifikation des Personenunternehmens vertreten werden, soll interessanterweise gemäss der in der Literatur⁴⁴ vorherrschenden Ansicht mit Bezug auf einen in der Schweiz ansässigen Teilhaber eines ausländischen Personenunternehmens eine Besteuerung nach Art. 10 DBG erfolgen. Somit wäre er gleich zu behandeln wie ein schweizerischer Teilhaber eines schweizerischen Personenunternehmens. Das Unternehmen wird mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber als schweizerisch behandelt, obwohl es vorgängig gesamthaft als grundsätzlich ausländisch qualifiziert wurde; insofern

31 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 DBG N 11.

32 ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 61 f.

33 RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 6 DBG N 64.

34 LOCHER, Art. 6 DBG N 34.

35 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 104 ff.

36 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 181.

37 DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 3 ff.; DERS., Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 139.

38 Kollektiv- und Kommanditgesellschaften müssen sich gemäss Art. 154 IPRG am Ort ihres Sitzes ins Handelsregister eintragen. Dieser Sitz befindet sich gemäss Art. 934 Abs. 1 OR am tatsächlichen Mittelpunkt des Betriebs, was bedeutet, dass Sitz und Geschäftsbetrieb grundsätzlich nicht auseinanderfallen können.

39 Bundesgesetz vom 18.12.1987 über das internationale Privatrecht (SR 291).

40 DONATI (Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 4 f.; Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 139) weist ergänzend hierzu noch auf die in Art. 154 Abs. 1 und 2 IPRG definierte «Anknüpfungskaskade» hin.

41 Eine formell nach ausländischem Recht inkorporierte Personengesellschaft, welche den Ort der Geschäftsleitung in der Schweiz hat, muss sich in der Schweiz ins Handelsregister eintragen lassen, wo sie somit ihren Sitz begründet.

42 DUSS, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384.

43 LOCHER, Art. 11 DBG N 10 ff.

44 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 13; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 11 DBG N 1a; DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 16 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 49 DBG N 42; SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 199 und 204; offenbar zustimmend LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3, die im zitierten Beitrag von der «vorherrschende(n) Auffassung» sprechen und dieser zumindest nicht widersprechen; a. M. ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 17, die argumentieren, die ausländische Personengesellschaft selbst sei als juristische Person zu betrachten und die vorgeschlagene Lösung stelle somit einen Durchbruch durch den in Art. 10 DBG verankerten Grundsatz dar; Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 387.

findet eine Relativierung statt. Begründet wird diese Differenzierung damit, dass die durch die Betriebsstätte begründete beschränkte Steuerpflicht in der unbeschränkten Steuerpflicht des schweizerischen Teilhabers aufgehoben; Art. 10 DBG habe daher Art. 11 DBG vorzugehen. Zudem müsse eine Gleichbehandlung von schweizerischen Teilhabern an ausländischen Unternehmen mit solchen an inländischen Unternehmen stattfinden, soweit Einkünfte aus schweizerischen Betriebsstätten oder Liegenschaften in Frage stünden.⁴⁵ Ausserdem wird angeführt, dass schweizerische Teilhaber an einem ausländischen Unternehmen nicht zu «gespaltenen» Steuersubjekten werden sollten, bei denen ein Teil ihres Einkommens – d. h. der anteilige Unternehmensgewinn – nach den Bestimmungen über die juristischen Personen und die restlichen Bestandteile gemäss den Regeln für natürliche Personen besteuert werden.⁴⁶

Aufgrund sämtlicher Literaturmeinungen lässt sich zunächst festhalten, dass Grundvoraussetzung für das Vorliegen eines schweizerischen Unternehmens die Ansässigkeit – sprich: unbeschränkte Steuerpflicht⁴⁷ – mindestens eines Teilhabers in der Schweiz ist.⁴⁸ Es stellt sich nun die Frage, ob das vorgängig genannte Kriterium allein genügt, um ein schweizerisches Unternehmen anzunehmen, oder ob nicht – wie gemäss den Meinungen von Agner/Jung/Steinmann und Athanas/Widmer – zusätzliche Merkmale des Konnexes zur Schweiz erforderlich sind. Nach der hier vertretenen Ansicht ist die zusätzliche Forderung nach einem Geschäftsbetrieb oder gar der Leitung in der Schweiz für die blosse Qualifikation als schweizerisch mit Blick auf das unilaterale sowie – im DBA-Fall – auf das bilaterale Recht insb. aus den folgenden Gründen zurückzuweisen:

- Gewinne eines Personenunternehmens werden bei der schweizerischen Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung gestützt auf Art. 10 DBG bei den einzelnen Teilhabern besteuert. Nicht das Personenunternehmen selbst ist Steuersubjekt, sondern infolge trans-

parenter Betrachtung dessen Teilhaber. Konsequenterweise hat deshalb nach Ansicht der Autoren die Einordnung des Unternehmens derjenigen der Teilhaber zu folgen: Die unbeschränkte Steuerpflicht eines Teilhabers in der Schweiz resultiert in der Qualifikation des ihm zurechenbaren Unternehmensanteils als schweizerisch; umgekehrt hat bei beschränkter Steuerpflicht des Teilhabers in der Schweiz die Qualifikation auf ausländisch zu lauten. Der Umstand, wo sich die unternehmerische Tätigkeit abspielt oder wo sich der Ort der Leitung befindet, berührt nach der hier vertretenen Auffassung lediglich die Frage der Abgrenzung und die Problematik der provisorischen Verlustverrechnung gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 51 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG, nicht jedoch die Einordnung eines Unternehmens als schweizerisch oder ausländisch.

- Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA definiert den Ausdruck «Unternehmen des einen oder anderen Vertragsstaates» als ein Unternehmen, das von einer im einen oder anderen Vertragsstaat ansässigen (natürlichen oder juristischen) Person betrieben wird. Basierend auf dieser Begriffsbestimmung setzen das OECD-MA – und damit die von der Schweiz abgeschlossenen DBA – keine unternehmerische Tätigkeit in der Schweiz voraus, um als schweizerisches Unternehmen zu gelten, sondern verlangen nur, dass der Betreiber des Unternehmens in der Schweiz ansässig ist.⁴⁹ Zudem ist zu betonen, dass die Schweiz eine Personengesellschaft zwar als Person iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA betrachtet⁵⁰, ihr jedoch mangels spezieller Erwähnung die Eigenschaft als Ansässige iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA – und damit die DBA-Berechtigung – abspricht⁵¹. Bezüglich Ansässigkeit des Personenunternehmens wird somit idR auf die Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber verwiesen.

Somit lässt sich nach der hier vertretenen Ansicht festhalten, dass sowohl im DBA- wie auch im Nicht-DBA-Fall für die Qualifikation eines Unternehmens als schweizerisch oder ausländisch nur auf den Ort der Ansässigkeit eines jeden der Teilhaber abzustellen ist, nicht jedoch auf

45 So LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3.

46 So DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 17; LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3.

47 Gemäss Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA liegt steuerliche Ansässigkeit einer – natürlichen oder juristischen – Person in einem Vertragsstaat dann vor, wenn diese Person nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig ist. In der Konzeption geht das OECD-MA somit von einer persönlichen Anknüpfung der Person in einem Mitgliedstaat (die im Fall des unilateralen schweizerischen Steuerrechts in eine unbeschränkte Steuerpflicht mündet) aus, um darauf aufbauend die Ansässigkeit dieser Person festzuschreiben.

48 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättengewinns, 5.

49 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 321; WIDMER/KRONAUER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, 231; so wohl auch LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3.

50 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 148; SALOMÉ, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, 54.

51 SALOMÉ, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, 58.

den Ort des Geschäftsbetriebs oder der Leitung⁵² oder gar auf andere Kriterien wie nationale Gründungs- und Registrierungs Vorschriften. Mittels einer solchen Auslegung können – wie im zweiten Teil anhand praktischer Beispiele gezeigt werden wird – (teilweise) inkonsistente und unsachgemässe Ergebnisse vermieden werden. Die hier vertretene Auffassung hat jedoch zur Konsequenz, dass dasselbe Unternehmen – je nach Ort der Ansässigkeit der Teilhaber – gleichzeitig sowohl teilweise schweizerisch als auch teilweise ausländisch sein kann.^{53, 54}

Ob der hier vertretenen Sicht bezüglich der Qualifikation als schweizerisches Unternehmen den Ort des Geschäftsbetriebs als bedeutungslos abzutun, wäre jedoch ein Trugschluss; dieses Kriterium hat durchaus seine Berechtigung. Es ist jedoch nicht entscheidend für die Beurteilung, ob ein Unternehmen als schweizerisch oder ausländisch einzustufen ist, sondern nur für die nachgelagerten Fragen der internationalen Gewinnabgrenzung und der provisorischen Verlustverlagerung in die Schweiz. Gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG können ausländische Verluste nämlich nur dann in der Schweiz steuermindernd berücksichtigt werden, wenn sie u. a. in einer dem schweizerischen Unternehmen zugehörigen ausländischen Betriebsstätte anfallen und der Schweiz im Rahmen der Gewinnabgrenzung ein Gewinn⁵⁵ zugewiesen wird.⁵⁶ Die Zuweisung eines Gewinns – oder eines Verlusts – an die Schweiz ist dabei notwendigerweise mit dem Vorhandensein einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz verbunden.⁵⁷

Ein im Ausland erlittener Verlust kann somit idR – ausser bei den sog. Sondervergütungen – auch nicht mit den übrigen, in der Schweiz steuerbaren Einkünften verrechnet werden, da sich die in Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. Art. 52

Abs. 1 DBG verankerte unbedingte Freistellung (mit Progressionsvorbehalt) nicht nur auf ausländische Teilgewinne, sondern auch auf ausländische Teilverluste bezieht. Erst der in Art. 6 Abs. 3 bzw. Art. 52 Abs. 3 verankerte Verweis auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots hat zur Folge, dass Verluste ausländischer Betriebsstätten von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können,⁵⁸ wobei die Verlustübernahme aufgrund von Art. 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG wiederum eingeschränkt wird. Art. 6 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG sind mithin als objektive Steuerbefreiung zu verstehen.⁵⁹ Vor diesem Hintergrund ist auf die in der Lehre⁶⁰ gemachte Äusserung hinzuweisen, wonach die in Art. 6 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG verankerte Freistellung sachlich bzw. systematisch nicht der Umschreibung des Steuerobjekts, sondern des Steuerobjekts zuzuordnen ist.

Im Ansatz wurde die hier vertretene Auffassung durch ein Urteil des BGer vom 17.4.2003⁶¹ bestätigt: In casu machte der Steuerpflichtige geltend, die im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit – welche notabene im Ausland ausgeübt wurde – erlittenen Verluste seien mit seinem übrigen (in der Schweiz steuerbaren) Einkommen zu verrechnen. Das BGer teilte diese Ansicht nicht bzw. beurteilte die Anwendbarkeit von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG als «fraglich». ⁶² Zur Begründung führte es u. a. aus: «(D)er Beschwerdeführer (...) führt in der Schweiz keine Unternehmung oder sonst eine wirtschaftliche Einrichtung» und es «werden denn auch sämtliche massgeblichen Aktivitäten in Grossbritannien abgewickelt, und letztlich wird (ausschliesslich) dort ein Geschäftsbetrieb geführt»⁶³. Das BGer lässt leider eine konsequente Trennung zwischen den Fragen, ob es sich einerseits um ein schweizerisches Unternehmen handelte und ob andererseits ge-

52 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 5 f.

53 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 6.

54 Gemäss einer telefonischen Besprechung vom 25.7.2007 mit Jürg Altorfer, Kantonales Steueramt Zürich, sei für die Beurteilung, ob es sich um ein schweizerisches oder ein ausländisches Unternehmen handelt, ebenfalls einzig das Kriterium der steuerlichen Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber anzuwenden. Dabei wurde bestätigt, dass durch dieses Kriterium dasselbe Unternehmen – je nach Teilhaber – sowohl als schweizerisch als auch als ausländisch qualifiziert werden kann.

55 Wird der Schweiz im Rahmen der Abgrenzung ein Verlust zugewiesen, kann nach der hier vertretenen Auffassung der Schweiz kein zusätzlicher Verlust aus dem Ausland zugewiesen werden (vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 91 ff. und 117 ff.).

56 Vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 97.

57 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 6.

58 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 49; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 13 Rz 35.

59 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 DBG N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 52 DBG N 5 iVm Art. 6 N 7; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 20.

60 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 13 Rz 35.

61 StE 2004 (DBG/BdBSt) B 11.3 Nr. 16.

62 Das BGer betonte am Ende der E 6.2, dass diese Frage vorliegend nicht abschliessend durch dieses zu beantworten sei. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hatte nämlich die Beteiligung des Beschwerdeführers fälschlicherweise steuerrechtlich als private Vermögensverwaltung behandelt. Gegen diese Qualifikation hatte der Steuerpflichtige erfolgreich Beschwerde geführt, und das BGer wies die Sache an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zur Neubeurteilung zurück. Dennoch hat das BGer mit den gemachten Erwägungen die vorzunehmende Qualifikation weitgehend vorgezeichnet.

63 StE 2004 (DBG/BdBSt) B 11.3 Nr. 16 E 6.2.

stützt darauf eine Verlustverlagerung zulässig war, vermissen. Dennoch machte es klar, dass eine provisorische Verlustverlagerung gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG eine Geschäftstätigkeit in der Schweiz erfordert. In conclusio ist festzuhalten, dass eine Qualifikation als schweizerisches Unternehmen für sich allein kein Anrecht auf eine provisorische Verlustverlagerung nach Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG gibt. Ergänzend hierzu muss eine Geschäftstätigkeit in der Schweiz, die abgrenzungstechnisch zu einer Zuweisung von Gewinnen in die Schweiz führt, treten. Fehlt es an einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz – z. B. wenn in der Schweiz nur ein Briefkastendomizil unterhalten wird – und/oder an einem der Schweiz zurechenbaren Gewinn, erfolgt keine provisorische Verlustverlagerung in die Schweiz.

Die hier vertretene Auffassung mit Bezug auf den Begriff des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens klärt ebenfalls eine gesetzgeberische Diskrepanz zwischen dem DBG und dem StHG: Währenddem Art. 49 Abs. 3 DBG sein harmonisierungsrechtliches Pendant in Art. 20 Abs. 2 StHG findet, fehlt im StHG eine Art. 11 DBG entsprechende Bestimmung. Allerdings sind Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG vom Wortlaut her nicht deckungsgleich: Art. 49 Abs. 3 DBG bezieht sich auf «nach Artikel 11 steuerpflichtige, ausländische Handelsgesellschaften und andere Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit», die den inländischen juristischen Personen gleichgestellt werden; der Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 StHG beschränkt sich auf «ausländische Handelsgesellschaften und andere Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit». Athanas/Widmer⁶⁴ sprechen im Zusammenhang mit Art. 20 Abs. 2 StHG von einem «zweifelloso missglückten Wortlaut» und weisen darauf hin, gemäss diesem müssten sämtliche ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit wie inländische juristische Personen behandelt werden. Der tatsächlich gewollte Regelungsinhalt von Art. 20 Abs. 2 StHG erhelle erst aus einem Vergleich mit Art. 49 Abs. 3 DBG. Danach sei der Anwendungsbereich einzuschränken auf ausländische Handelsgesellschaften und ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind.

Weil nach der hier vertretenen Auffassung für die Frage, ob ein Unternehmen als schweizerisch oder als ausländisch zu betrachten ist, einzig auf die steuerliche Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber abzustellen ist, liegt ein ausländisches Unternehmen nur insoweit vor, als im Ausland ansässige Teilhaber beteiligt sind. Davon ausgehend können diese bzw. kann das ausländische Unternehmen

– gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 4 Abs. 1 StHG – einzig aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig werden. M. a. W. zieht die Qualifikation als ausländisch notwendigerweise lediglich eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz nach sich. Handelte es sich um ein schweizerisches Unternehmen, wäre dieses bzw. wären die Teilhaber auf Grund ihrer Ansässigkeit in der Schweiz hier unbeschränkt steuerpflichtig. Daraus erhellt, dass der Verweis von Art. 49 Abs. 3 DBG auf Art. 11 DBG, insb. auf die darin enthaltene Präzisierung, dass eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz bestehen muss, an sich nicht notwendig wäre. Ohne diesen Verweis würden sich Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG inhaltlich entsprechen. Obwohl im StHG nicht vorgesehen, haben die meisten Kantone eine Art. 11 DBG⁶⁵ entsprechende Bestimmung in ihre Steuergesetze aufgenommen.^{66, 67}

2.2.3 Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte

Das Begriffspaar «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte»⁶⁸ findet sich zum einen im interkantonalen Steuerrecht und kennzeichnet dort Nebensteuerdomizile von natürlichen und juristischen Personen:

- Der Begriff «*Geschäftsbetrieb*» (oder «Geschäfts-ort») ist den Personenunternehmen vorbehalten⁶⁹ und primär auf natürliche Personen ausgerichtet⁷⁰: «Der Steuerpflichtige, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons einen Geschäftsbetrieb führt oder in ständigen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet am Ort der Geschäftsnie-

65 Art. 11 DBG hat aus gesetzessystematischer Sicht durchaus seine Berechtigung: Art. 10 DBG als Bestimmung im Bereich der natürlichen Personen sieht die transparente Behandlung von u. a. Personenunternehmen vor. Art. 49 Abs. 3 DBG, der eine Einschränkung dieses Grundsatzes vorsieht, findet sich erst in den Bestimmungen über die juristischen Personen. Art. 11 DBG nimmt dabei eine – wenn auch gesetzgeberisch nicht unbedingt notwendige – Vorbehaltsfunktion innerhalb der Bestimmungen über die natürlichen Personen vor.

66 Vgl. vorne, Fn. 3.

67 Die Kantone Basel-Landschaft und Aargau kennen keine Art. 11 DBG entsprechende Regelung in ihren Steuergesetzen. Sie folgen mit ihrem § 52 Abs. 3 StG BL bzw. § 5 Abs. 2 StG AG lediglich den Vorgaben von Art. 20 Abs. 2 StHG. Wie von den Autoren gezeigt wurde, ist dies jedoch ausreichend, um die Bestimmungen über die juristischen Personen auf ausländische Personenunternehmen anwenden zu können.

68 Vgl. zum Betriebsstättebegriff BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 7 ff. m. H. auf weiterführende Literatur.

69 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 8; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 115.

70 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 71 und 115, erwähnt bei den Nebensteuerdomizilen von juristischen Personen denn auch nur den Liegenschaftsort und den Betriebsstättenort bzw. führt aus, das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts beziehe sich auf selbständigerwerbende natürliche Personen.

64 ATHANAS/WIDMER, Art. 20 StHG N 8.

derlassung (Geschäftsort) ein Spezialsteuerdomizil, indem das im Geschäft investierte Kapital und das daraus fliessende Einkommen dort steuerpflichtig sind». ⁷¹ Jedoch können ebenfalls juristische Personen, wenn sie Teilhaber eines Personenunternehmens in einem anderen Kanton sind, über einen Geschäftsbetrieb in einem anderen Kanton verfügen: Personenunternehmen, an denen juristische Personen als Teilhaber beteiligt sind, begründen für letztere idR ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes. ⁷² Nur ausnahmsweise werden Personenunternehmen als solche als Betriebsstätte juristischer Personen qualifiziert: Hierzu ist ein besonderes wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis notwendig; erforderlich ist, dass (i) das Personenunternehmen im Dienste der beherrschenden juristischen Person(en) aufgeht, weil ersteres nur für letztere tätig wird, und (ii) die zivilrechtlichen Bindungen das Personenunternehmen in eine Abhängigkeit bringen, die dem eines Angestelltenverhältnisses entspricht. ⁷³ Wie bei Spezialsteuerdomizilen üblich, erfolgt die Abgrenzung mit Bezug auf einen Geschäftsbetrieb nach der objektmässig-direkten Methode. ⁷⁴

- Die *Betriebsstätte* ist im interkantonalen Verhältnis definiert als eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, in der ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil der Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. ⁷⁵ Sie führt bei natürlichen wie juristischen Personen zur Begründung eines Sekundärsteuerdomizils ausserhalb des Wohnsitz- oder Sitzkantons. Hierbei erfolgt die interkantonale Steuerauscheidung quotenmässig, ⁷⁶ d. h. nach der quotenmässig-direkten oder der quotenmässig-indirekten Methode. ⁷⁷

Die Begriffe «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte» sind ebenfalls in den aussensteuerlichen Bestimmungen

des DBG zu finden. Das Vorhandensein eines Geschäftsbetriebs in der Schweiz bzw. die Teilhaberschaft daran sowie das Unterhalten einer Betriebsstätte – d. h. einer «feste(n) Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird» (Art. 4 Abs. 2 Satz 1 bzw. Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG) – in der Schweiz führen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a und b DBG zu einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Jedoch kennt das DBG keine Unterscheidung nach Spezial- und Sekundärsteuerdomizilen; insofern findet im internationalen Verhältnis die Abgrenzung bei Geschäftsbetrieben wie Betriebsstätten nach der gleichen Methode statt. Der ursprünglich aus dem interkantonalen Steuerrecht stammende Begriff des Geschäftsbetriebs wird nur dazu verwendet, um eine steuerliche Anknüpfung bei internationalen Personenunternehmen zu definieren.

Dem gegenüber findet sich der Terminus «Geschäftsbetrieb» im bilateralen Steuerrecht der Schweiz nicht – wohl aber der Begriff «Betriebsstätte». Die Erklärung hierzu ist in der Konzeption des OECD-MA hinsichtlich internationaler Unternehmen zu finden: Das OECD-MA geht vom so genannten *Betriebsstätte-Prinzip* aus. Darunter ist der Ansatz zu verstehen, ein Unternehmen als aus verschiedenen Betriebsstätten bestehend zu begreifen. ⁷⁸ Die allgemeine Betriebsstätte-Definition in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA umschreibt die Betriebsstätte als «feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird». Das Unterhalten eines Geschäftsbetriebs ist daher notwendige Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte.

Während also im interkantonalen Recht die Begriffe «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte» neben der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht insb. die anwendbare Abgrenzungsmethode festlegen, dient dieses Begriffspaar im schweizerischen Aussensteuerrecht primär der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Ferner kennt das OECD-MA nur den Terminus «Betriebsstätte». Vor diesem Hintergrund kann festgehalten werden, dass im internationalen Steuerrecht die Unterscheidung zwischen Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte nahezu bedeutungslos ist. Für die im zweiten Teil behandelten Fallkonstellationen soll jedoch trotzdem zwischen Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte unterschieden werden. Dies ist untechnisch zu verstehen und dient einzig der Abgrenzung der geschäftlichen Aktivitäten in der Schweiz und im Ausland; dabei soll der Geschäftsbetrieb den Ort des Sitzes oder der Leitung bzw.

71 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 8 mwH; ähnlich LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 65: «Der Geschäftsort als Spezialsteuerdomizil befindet sich dort, wo ein kaufmännisches Unternehmen tatsächlich betrieben wird (Geschäftsniederlassung)».

72 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 Rz 35.

73 ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, 47 f.; LOCHER/ LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8 I E Nr. 1.

74 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 8; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 47.

75 Zu den einzelnen Kriterien: ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, 42 ff.; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 Rz 1 mwH sowie § 10 Rz 2 ff.

76 ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, 57; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 10 sowie § 25 Rz 9; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 120 ff.

77 Vgl. zur Terminologie BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 341 ff.

78 LOCHER, Art. 4 DBG N 22, weist darauf hin, dass im internationalen Steuerrecht kein Unterschied zwischen Geschäftsbetrieb (Unternehmen) und Betriebsstätte gemacht wird.

der Hauptgeschäftstätigkeit des Personenunternehmens kennzeichnen.

2.3 Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Personenunternehmen

Auch wenn den Personenunternehmen im schweizerischen Steuerrecht idR keine Steuersubjekteigenschaft zuerkannt wird, ihr Einkommen bzw. Gewinn also den einzelnen Teilhabern nach Massgabe der im Gesellschaftsvertrag definierten Gewinnverteilung zuzurechnen ist, sind Personenunternehmen – zumindest Kollektiv- und Kommanditgesellschaften – im Rahmen der Gewinnermittlung nicht vollständig transparent:⁷⁹ D. h., der Gewinn wird in einem ersten Schritt als Ganzes im Personenunternehmen einheitlich nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen ermittelt.⁸⁰ In einem zweiten Schritt wird der Nettogewinn nach Massgabe des Gesellschaftsvertrages zwischen den einzelnen Teilhabern verteilt.

Mit Bezug auf die Gewinnabgrenzung sind im internationalen Verhältnis – im Lichte von Art. 6 Abs. 3 Satz 1 bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG – die interkantonalen Regeln anzuwenden, sofern nicht ausdrückliche anderweitige Vorschriften bestehen.⁸¹ Dabei ist zwischen Einzelunternehmen und einfachen Gesellschaften einerseits sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften andererseits zu unterscheiden:

- Das Ergebnis des *Einzelunternehmens* bzw. das anteilige Ergebnis bei der einfachen Gesellschaft (inkl. jeweils des Zinses auf dem investierten Eigenkapital) wird dem Geschäftsort (bzw. dem Ort der Betriebsstätte) zugewiesen.⁸² Somit erfolgt keine Unterteilung in eine Lohn- und eine Gewinnquote, sondern das ungeteilte Ergebnis ist – ebenfalls im internationalen Verhältnis – nach dem Betriebsstätteprinzip auf die einzelnen Steuerdomizile aufzuteilen.⁸³ In diesem Sinne ist das Gesamtergebnis als Gewinn des Personenunternehmens zu betrachten und international abzugrenzen.
- Bei *Kollektiv- und Kommanditgesellschaften* muss zwischen verschiedenen Einkünften unterschieden werden: Der Anteil des Teilhabers am Gewinn sowie der Zins für das Gesellschaftskapital sind immer dem

Geschäftsort (bzw. dem Ort der Betriebsstätte) zuzuweisen; hingegen erfolgt mit Bezug auf das Arbeitsentgelt eine Zuweisung an das Hauptsteuerdomizil des Teilhabers.⁸⁴ Somit ist – ebenfalls im internationalen Nicht-DBA-Verhältnis – das um das Arbeitsentgelt gekürzte Ergebnis nach dem Betriebsstätteprinzip zu verteilen. Nur dieses Ergebnis stellt den eigentlichen Unternehmensgewinn dar, den es international abzugrenzen gilt. Das marktübliche Salär des mitarbeitenden Teilhabers ist als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ieS – analog dem Arbeitseinkommen – zu behandeln und dem Ort der Ansässigkeit des jeweiligen Teilhabers zuzuweisen. Im DBA-Fall dürfte die Anwendung der interkantonalen Regeln jedoch eingeschränkt werden, da idR eine Abgrenzung des Gesamtergebnisses vor allfälligen Lohnbezügen der Teilhaber – entweder nach dem Arbeitsort- oder dem Betriebsstätteprinzip – vorzunehmen ist. Dies gilt zumindest dann, wenn der Teilhaber in der Schweiz ansässig ist. Ist der Teilhaber im Ausland ansässig, so wird das Salär gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG nicht dem Ort der Ansässigkeit, sondern dem Arbeitsort – d.h. entweder dem schweizerischen Geschäftsbetrieb oder der schweizerischen Betriebsstätte des Personenunternehmens – zugewiesen.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Zuweisung der (geschäftlich und privat) gegenüber Dritten bestehenden Schulden proportional nach Lage der Aktiven vorzunehmen ist. In diesem Zusammenhang ist die Feststellung von Bedeutung, dass bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften aus steuerlicher Sicht – in beschränktem Ausmass – u. a. auch Darlehensforderungen zwischen Teilhaber und Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft begründet werden können, obwohl zivilrechtlich keine Vertragsbeziehung vorliegt.⁸⁵ Stellen Darlehensforderungen Geschäftsvermögen des Personenunternehmens dar, sind die Zinsen dem Personenunternehmen – idR am Ort des Geschäftsbetriebs – zuzuweisen; stellen die Forderungen Privatvermögen des Teilhabers dar, sind sie dem Wohnsitz des Teilhabers zuzuordnen.⁸⁶ Vor diesem Hintergrund zeigt sich zusammenfassend, dass auch bei sog. Sondervergütungen – namentlich Säläre, Zinsen aus privaten Darlehen, Mietzinsen usw. – das Transparenzprinzip eingeschränkt werden kann, indem

79 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 183.

80 Art. 558 Abs. 1 iVm Art. 598 Abs. 1 OR und Art. 959 OR.

81 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 188 und 197.

82 DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 119 und 124; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaales Steuerrecht, § 13 Rz 9 und 28; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 116.

83 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 190.

84 DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 128; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaales Steuerrecht, § 13 Rz 25 f.; SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 189.

85 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 189 f.

86 Vgl. mwH SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 189 f.

diese Sondervergütungen beim Personenunternehmen idR steuerlich abzugsfähig und am Ansässigkeitsort des Teilhabers als übriges Einkommen steuerbar sind. Beim in der Schweiz ansässigen Teilhaber können die allfällig in der Schweiz als übriges Einkommen steuerbaren Sondervergütungen aufgrund von Art. 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG im Rahmen der provisorischen Verlustübernahme berücksichtigt werden, da diese unmittelbar auf die Tätigkeit des schweizerischen Unternehmens zurückgeführt werden können. Bei der Beurteilung der spezifischen Fallkonstellationen wird davon ausgegangen, dass zwischen Personunternehmen und Teilhaber keine derartigen Sondervergütungen geleistet werden.

Literatur

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, EB, Zürich 2000
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ATHANAS PETER, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und im StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 405 ff.
- Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, Bern/Stuttgart 1990
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Landesbericht Schweiz zum Generalthema II des IFA-Kongresses 2006, ASA 75 (2006/2007), 337 ff.
- Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern/Stuttgart/Wien 2006
 - Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis. Neue Interpretation des «Dealing-at-arm's-length-Prinzips» durch die OECD, ST 2005, 720 ff.
 - in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bd. II/2, Basel/Genf/München 2004
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- DIGERONIMO ANGELO/BRÜLISAUER PETER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättengewinns, in: ISIS (Hrsg.), Seminar «Internationale Besteuerung des Unternehmensgewinns», Montreux 24./25.6.2004
- DONATI DAVIDE G. S., Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, StR 2002, 138 ff.
- Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz. Neue Literatur zum Recht, Basel/Genf/München 2001
- DUSS MARCO, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, in: Markus Reich/Marco Duss (Hrsg.), Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- DUSS MARCO/GRETER MARCO/VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Grundzüge des Steuerrechts, Bd. 1, Zürich/Basel/Genf 2004
- GREMINGER BERNHARD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 47 ff.

- Funktionsweise und Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Ernst Höhn (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 103 ff.
- Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, ASA 65 (1996/97), 171 ff.

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

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, 2 Bde., 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001/2002

LAMPERT FRANK, *Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung des DBG und des StHG*, Basel/Genf/München 2000

LANG MICHAEL/REICH MARKUS/SCHMIDT CHRISTIAN, *Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz*, iStR 2007, 1 ff.

LOCHER KURT/LOCHER PETER, *Die Praxis der Bundessteuern*, III. Teil: *Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht*, 4 Bde., Loseblattwerk, Basel, Stand 2007 (Nachtrag Nr. 47)

LOCHER PETER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes*, 2. A., Bern 2003

– *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 3. A., Bern 2005

– *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004

MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Recht der GmbH, der Revision und der kollektiven Kapitalanlagen*, 10. A., Bern 2007

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

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, *Handkommentar zum DBG*, Zürich 2003

SALOMÉ HUGUES, *International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income*, Zürich/Basel/Genf 2002

SALVI IRENE, *Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, überarbeitete Fassung des Landesberichts Schweiz zum Generalthe-*

ma I des IFA-Kongresses 1995, ASA 64 (1995/96), 177 ff.

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

Rechtsquellen

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

IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291

LCD NE, *Loi sur les contributions directes* (du 21.3.2000), RS 631.0

LI JU, *Loi d'impôt* (du 26.5.1988), RS 641.11

LI VD, *Loi sur les impôts directs cantonaux* (du 4.7.2000), RSV 642.11

LIPP-IGE; *Loi sur l'imposition des personnes physiques* (du 22.9.2000), RSG D 3 11

LT TI, *Legge tributaria* (del 21.6.1994), RL 10.2.1.1

StG AG, *Steuergesetz* (vom 15.12.1998), SAR 651.100

StG AI, *Steuergesetz* (vom 25.4.1999), GS 640.000

StG AR, *Steuergesetz* (vom 21.5.2000), GS 621.11

StG BE, *Steuergesetz* (vom 21.5.2000), GS 661.11

StG BL, *Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern* (vom 7.2.1974), SGS 331

StG BS, *Gesetz über die direkten Steuern* (vom 12.4.2000), SGS 640.100

StG FR, *Gesetz über die direkten Kantonssteuern* (vom 6.6.2000), SGF 631.1

StG GL, *Steuergesetz* (vom 7.5.2000), GS VI C/1/1

StG GR, *Steuergesetz für den Kanton Graubünden* (vom 8.6.1986), RB 720.000

StG LU, *Steuergesetz* (vom 22.11.1999), SRL 620

StG NW, *Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden* (vom 22.3.2000), NG 521.1

StG OW, *Steuergesetz* (vom 30.10.1994), GDB 641.4

StG SG, *Steuergesetz* (vom 9.4.1998), sGS 811.1

StG SH, *Gesetz über die direkten Steuern* (vom 20.3.2000), SHR 641.100

StG SO, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern
(vom 1.12.1985), BGS 614.11

StG SZ, Steuergesetz (vom 9.2.2000), SR 172.200

StG TG, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern
(vom 14.9.1992), SR 640.1

StG UR, Gesetz über die direkten Steuern im Kanton
Uri (vom 17.5.1992), RB 3.2211

StG VS, Steuergesetz (vom 10.3.1976), SGS 642.1

StG ZG, Steuergesetz (vom 25.5.2000), BGS 632.1

StG ZH, Steuergesetz (vom 8.6.1997), LS 631.1

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

Materialien

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu den BG
über die Harmonisierung der direkten Steuern der
Kantone und Gemeinden sowie über die direkte
Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBI 1983 III, 1 ff.

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

Raoul Stocker:

Internationale Erfolgsabgrenzung beim Global Trading mit Finanzinstrumenten

Diss. Universität St.Gallen 2006, Bamberg 2006

Rezensent: Dr. iur. Oliver Bartholet, Rechtsanwalt, CFA®*

Inhalt

1	Einleitung
2	Übersicht
2.1	Aufbau und Inhalt
2.2	Zusammenfassende Illustration
3	Diskussion
3.1	Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Finanzinstrumenten
3.1.1	Ausgangslage
3.1.2	These: Massgeblichkeit des Verbuchungsorts
3.1.3	Würdigung
3.2	Aufteilung des Residual Profit zwischen Capital und Risk Provider
3.2.1	Ausgangslage
3.2.2	These: Hege Fund-Entschädigungsmodell als Grundlage der Ertragsaufteilung
3.2.3	Würdigung
3.3	Aufteilung des den Risk Providers zustehenden Residualgewinns
3.3.1	Ausgangslage
3.3.2	These: Verwendung von Value at Risk als Aufteilungsfaktor
3.3.3	Kritische Würdigung
4	Schlussbemerkungen

1 Einleitung

Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker, Leiter der Sektion Verrechnungspreise/Multinationale Beziehungen in der Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen der Eidg. Steuerverwaltung, hat sich in grundlegender Weise mit der komplexen und vielschichtigen Fragestellung der steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Erfolgsabgrenzung beim global trading von Finanzinstrumenten auseinandergesetzt. Der sich über 340 Seiten spannenden und mit zahlreichen empirischen Untersuchungen ergänzten wissenschaftlichen Studie darf nicht nur aufgrund ihrer Qualität, sondern auch, weil es eine der ersten diesbezüglichen, umfassenden Schriften im deutschsprachigen Raum ist, mit Fug das Prädikat «Referenzwerk» in diesem speziellen und für global tätige Finanzinstitute überaus relevanten Themenbereich verliehen werden.

2 Übersicht

2.1 Aufbau und Inhalt

Der in vier Teilen gegliederten Dissertation Stocker gelingt es im *ersten Teil*, die in Literatur und Praxis oft uneinheitlich verwendete Terminologie systematisch zu ordnen, indem zwischen global trading im weiteren und engeren Sinne unterschieden wird. Während der erste Begriffstypus allgemein jegliche Form des grenzüberschreitenden arbeitsteiligen Handels mit Finanzinstrumenten durch verschiedene im Konzern verbundene Unternehmenseinheiten umschreibt, nimmt das global trading im engeren Sinne auf eine spezifische Ausprägung des global integrierten Finanzhandels Bezug. Hiernach handeln in verschiedenen Zeitzonen ansässige Wertschriftenhändler und Risiko-Manager mittels gemeinsam abgestimmter Handelsvollmacht Finanzinstrumente aus demselben Handelsbuch und geben die Verantwortung für Handel und Risikobewirtschaftung systematisch von einem Handelszentrum zum nächsten weiter. Der nicht täglich in finanzwirtschaftliche Fragestellungen involvierte Leser gewinnt dabei einen detaillierten Einblick in die aufsichtsrechtlichen Rahmenbedingungen,

* Global Head of Tax, Managing Director, UBS AG, Zürich.

die betriebswirtschaftlichen Aufbau- und Ablauforganisationen und die vorherrschenden Strukturmodelle von international tätigen Wertschriftenhändlern. Diese lassen sich im Wesentlichen wie folgt unterscheiden und gliedern: (1) das «integrated trading»-Modell, bei dem die Verantwortung für den Handel mit bestimmten Finanzinstrumenten bzw. Handelsbüchern von einem Handelsplatz zum anderen weitergereicht wird, (2) das «centralised product management»-Modell, bei welchem der Handel und die Risikobewirtschaftung eines bestimmten Handelsbuchs an einem Ort zentralisiert werden, und (3) das «separate-enterprise trading»-Modell, bei welchem Konzerneinheiten an den Handelsplätzen über jeweils eigene lokale Handelspositionen verfügen. Dabei wird mit ausserordentlicher Präzision und wirtschaftlicher Sachkenntnis die «value chain» des globalen kundeninduzierten Handelsgeschäfts nachgezeichnet, wo eine enge Kooperation der verschiedenen – in vielen Belangen gleichwertigen – Konzernfunktionen die Grundvoraussetzung eines erfolgreichen global trading-Geschäftsmodells ist.

Dieser hohe Integrationsgrad und die vielschichtigen Wechselwirkungen von Management- (Planung, Steuerung und Kontrolle der Risikomanagementprozesse, treasury, controlling), Hilfs- (IT, Recht, Rechnungs- und Steuerwesen, Personalmanagement) und Geschäftsprozessen (Verkauf, trading, risk management, clearing & settlement, custody) leiten den Autor – nach eingehender Darstellung und Würdigung der allgemein vorherrschenden Verrechnungspreismodelle – im *zweiten* und *dritten Teil* der Arbeit zur Folgerung, dass ausschliesslich eine geschäftsfallbezogene Restgewinnaufteilungsmethode (residual profit split) den Bedingungen des global trading in steuerrechtlicher wie auch betriebswirtschaftlicher Sicht gerecht wird. Soweit für gewisse konzerninterne Wertschöpfungsbeiträge, wie Hilfs- und Managementfunktionen oder «risikoarme» Vertriebsleistungen, ein Drittvergleichspreis ermittelt werden kann, wird im Einklang mit den internationalen Gepflogenheiten postuliert, dass diese nach Massgabe transaktionsorientierter Verrechnungspreismethoden quasi vorab entschädigt werden. Ein verbleibender Restgewinn ist zwischen dem capital provider (d. h. dem Verbuchungsort des Handelsbuchs bzw. der Konzerneinheit, welche aufsichtsrechtlich zur Eigenmittelunterlegung angehalten ist) und den risk providers (Konzerneinheiten, in welchen Wertschriftenhändler und Risikomanager als Angestellte tätig sind) in Analogie zu den vorherrschenden hedge fund-Vergütungsmodellen aufzuteilen. Während die Bewirtschaftung des täglichen Marktrisikos des Handelsbuchs durch eine Kombination von management fee (z. B. 1 % des net asset value des Handelsbuchs) und performance fee (z. B. 20 % des Restgewinnes) vergütet werden soll, wird der Residualerfolg steuerlich der als capital provider auf-

tretenden Konzerngesellschaft zugewiesen. Korrespondierend ist ihr jedoch im umgekehrten Fall ein aus den übernommenen und bewirtschafteten Risiken resultierender Verlust vollumfänglich anzulasten.

Im Umfang, als verschiedene Konzerneinheiten integral als Händler und Risikomanager agieren, schlägt Stocker in seinem *vierten* und *letzten Teil* der Schrift einen durchaus neuartigen Ansatz zur Aufteilung der den risk providers zugewiesenen Vergütung vor. In Abweichung von den herkömmlich angeführten Aufteilungsschlüsseln, wie Mitarbeiterentschädigung oder handelsüblichen Umsatzkennziffern, wird – nicht zuletzt mit Blick auf den kapitalmarkttheoretischen und empirisch teilweise nachweisbaren Zusammenhang zwischen eingegangenen Risiken und den zu erwartenden Renditen – vorgeschlagen, die Entschädigung der gemeinsam als risk providers tätigen Konzerngesellschaften nach Massgabe der ihnen bzw. ihren Wertschriftenhändlern zugewiesenen value-at-risk (VaR)-Limiten aufzuteilen.

2.2 Zusammenfassende Illustration

Die von Stocker ausgearbeitete Vorgehensweise zur internationalen Erfolgsabgrenzung beim grenzüberschreitenden Handel von Finanzinstrumenten lässt sich anhand von folgendem Beispiel in illustrativer Weise zusammenfassen (S. 297 f.):

Die Finanz-AG mit Sitz in Zürich erwirtschaftet aus dem bei ihr zentral verbuchten \$-Buch täglich einen Handelserfolg von 1000. Sales, middle und back office sowie Management und Support werden von Zürich aus erbracht. Alle immateriellen Wirtschaftsgüter befinden sich im Eigentum der Finanz-AG. Mit der Bewirtschaftung des \$-Buchs sind die Trader A (Tochtergesellschaft) in New York (tägliches VaR: 45), Trader B (Tochtergesellschaft) in London (tägliches VaR: 35) und Trader C (Tochtergesellschaft) in Tokio (tägliches VaR: 25) betraut. Jeder Trader besitzt die Ermächtigung, innerhalb der ihm zugewiesenen Risikolimiten während einer bestimmten Dauer am Tag mit den Positionen des \$-Buches zu handeln. Für diese Tätigkeit erhalten sie eine Entschädigung in Höhe von 1 % der verwalteten Vermögen (Annahme: 1000). Insgesamt fallen Kosten und Entschädigungen für Sales, middle und back office, Support- und Managementleistungen sowie Lizenzgebühren in Höhe von 240 an. Der verbleibende Restgewinn ist zu 80 % dem capital provider und zu 20 % den Tradern (risk providers) zuzuteilen. Der den risk providers zugeordnete Restgewinn ist nach Massgabe der Risikolimiten zu verteilen.

Damit resultiert nach Auffassung des Verfassers folgende Erfolgsaufteilung:

	Finanz-AG Zürich	Trader A New York	Trader B London	Trader C Tokio
Handelserfolg: 1000				
1. Schritt: Abgeltung der service providers				
Vergütung der Routinefunktionen: 240	240			
Kommission für Trader: 10		3,3	3,3	3,4
Restgewinn: 750				
2. Schritt: Abgeltung des capital und der risk providers				
Abgeltung des capital provider aufgrund von Fremddaten: 80 %	600			
Aufteilung zwi- schen den risk pro- viders nach Mass- gabe des täglichen VaR (total: 105)		64,5 (43 %)	49,5 (33 %)	36 (24 %)
Total	840 (84 %)	67,8 (6,8 %)	52,8 (5,3 %)	39,4 (3,9 %)

3 Diskussion

Aus der Fülle der vom Verfasser analysierten Fragestellungen und beschriebenen Konklusionen lassen sich im Wesentlichen – für die Weiterentwicklung des für die Praxis sensiblen Bereichs der Verrechnungspreisgestaltung im global trading – folgende Fragenkomplexe herausfiltern:

3.1 Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Finanzinstrumenten

3.1.1 Ausgangslage

Während im Verhältnis zwischen verbundenen Konzerngesellschaften die formalrechtliche Trennung zwischen Verbuchungsort (capital provider) und Ort der Handels-tätigkeit (risk provider) auch steuerrechtlich relevant ist, indem der kapitalgebenden Konzerneinheit nicht nur das formalrechtliche, sondern in der Regel auch das wirtschaftliche Eigentum und damit eine dieser Funktion entsprechende Entschädigung zugewiesen wird, findet diese Prämisse – trotz der von der OECD postulierten Selbstständigkeitsfiktion – nicht im gleichen Masse Anwendung auf die Besteuerung von Bankbetriebsstätten. Angesichts der juristischen Unselbständigkeit der Betriebsstätte besitzt, wie vom Verfasser einlässlich dargelegt, die Gesellschaft als Ganzes und nicht die einzelne Betrieb-

stätte zivilrechtliches Eigentum an den im Rahmen eines global trading-Geschäftes bewirtschafteten Handelspositionen. Nach Auffassung der OECD-Mitgliedstaaten (bzw. der sie vertretenden Steuerbehörden) ist im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung daher schlicht entscheidend, welche Betriebsstätten – gestützt auf eine funktionale Analyse der massgeblichen Geschäftsprozesse und der eingenommenen Risiken – «key entrepreneurial risk taking»-Funktionen ausüben. Dieser Feststellung folgend werden den jeweiligen Betriebsstätten für Zwecke der Erfolgsabgrenzung nach dem Motto «assets follow people and capital follows assets» das anteilige wirtschaftliche Eigentum, das damit verbundene Marktrisiko, das steuerliche Eigenkapital sowie spiegelbildlich dazu auch der steuerliche Ertrag des global trading-Geschäftes zugewiesen. Für eine für die internationale Ertragsaufteilung relevante Sphärentrennung von risk provider versus capital provider besteht unter Betriebsstätten kein Raum.

3.1.2 These: Massgeblichkeit des Verbuchungsorts

Der Verfasser spricht sich gegen die vom Verbuchungsort abweichende Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums aus und postuliert, dass – vorbehaltlich der Steuerumgehung – im Einklang mit der finanziellen Behandlung und aufsichtsrechtlichen Vorgaben der Verbuchungsort von Handelsbüchern nicht nur unter juristisch selbständigen Konzerngesellschaften, sondern auch im Verhältnis von Stammhaus und Betriebsstätten zu akzeptieren sei. Die Betriebsstätte, welche die Handelspositionen führt, hat die zugunsten der Handelsbücher erbrachten Geschäfts-, Hilfs- und Managementtätigkeiten fremdvergleichskonform zu entschädigen und ist dazu berechtigt, einen verbleibenden Residualgewinn als Entschädigung für die Kapitalbereitstellung steuerlich vollumfänglich zu vereinnahmen bzw. einen Verlust steuerlich geltend zu machen. Begründet wird diese Auffassung – in Anlehnung an Stimmen verschiedener Branchenvertreter im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zu den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für im global trading tätige Betriebsstätten¹ – unter anderem mit der für verschiedene kontinentaleuropäische Staaten, wie auch die Schweiz, bestehenden Unvereinbarkeit eines solchen Konzepts mit dem Massgeblichkeitsgrundsatz, nach welchem von einer handelsrechtskonformen Finanzrechnung abweichende Korrekturen bei der steuerlichen Erfolgsermittlung ihre Rechtfertigung in einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage im nationalen Recht finden müssen.

1 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part III (Global Trading), OECD, Paris 2006 (www.oecd.org/dataoecd/55/14/37861293.pdf).

Ebenso wird angeführt, dass eine für Steuerzwecke erforderliche Aufteilung des wirtschaftlichen Eigentums auf verschiedene, in ähnlichem Umfang tätige Betriebsstätten nicht dem arm's-length-Verhalten unter Drittparteien entspricht und zusätzlich zu möglichen Problemen im Zusammenhang mit der Quellensteuererhebung bei den von den Teilnehmern gehandelten Finanzinstrumenten führen kann. Die Nichtanerkennung einer Trennung von key entrepreneurial risk taking-Funktionen auf der einen Seite und Kapital auf der anderen Seite resultiert nach Auffassung Stockers in einer nicht sachgerechten Erfolgsverschiebung zu Lasten des Gesellschaftsteils, welcher das Kapital zur Verfügung stellt, und bevorteilt damit Betriebsstätten, welche zwar das massgebliche Handelspersonal stellen, aber aus aufsichtsrechtlichen Gründen gezwungen sind, die Finanzinstrumente in einem anderen Teil des Unternehmens zu verbuchen.

3.1.3 Würdigung

Die in der Dissertation vorgenommene Zweiteilung und Differenzierung von capital und risk provider zeichnet nach Auffassung des Rezensierenden – wenn auch mit etwas grober Feder skizziert – die für das global trading massgeblichen Erfolgsfaktoren in treffender Weise nach. Erfolg im internationalen global trading-Geschäft ist letztlich in der Tat das Ergebnis eines wechselseitigen Zusammenwirkens zwischen «people functions», d. h. personenabhängigen Fähigkeiten im Wertschriftengeschäft, und Kapital, und damit unmittelbar verbunden auch der Fähigkeit eines Unternehmens, Risiken absorbieren zu können. Diesem Umstand gilt es auch im Bereich der steuerlichen Erfolgsabgrenzung Rechnung zu tragen. Ob dies allerdings, wie von Stocker vorgeschlagen, im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätten dazu führt, dass das wirtschaftliche Eigentum der Handelspositionen und hiermit auch die steuerliche Zuordnung eines allfälligen Residualgewinns oder -verlusts dem Verbuchungsort alleine zugewiesen werden kann, muss aus folgenden Überlegungen kritisch hinterfragt werden:

1. Im Einklang mit den von der OECD postulierten Grundsätzen ist davon auszugehen, dass das Kapital einer Gesellschaft sowohl dem Geschäft des Stammhauses als auch demjenigen seiner Betriebsstätten, welche als rechtlich unselbständige und integrale Teile das Kreditrating der Gesellschaft teilen, unmittelbar als Haftungssubstrat zur Verfügung steht. Dies gilt unabhängig davon, ob – wie im grenzüberschreitenden Bankgeschäft – sich die Betriebsstätten in verschiedenen Ländern befinden. Dies hat zur Folge, dass sich ausländische Betriebsstätten in der Regel zu den gleichen Konditionen am Kapitalmarkt refinanzieren können wie das inländische Stammhaus, dass

lokale Aufsichtsbehörden auf eine eigentliche Eigenkapital- oder Dotationskapitalausstattung der Betriebsstätten oftmals verzichten und – unter Vorbehalt des Gegenrechts – die Aufsichtsfunktion über die Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte in weiten Teilen dem Regulator des Stammhauses delegieren. Diese Fungibilität von Kapital, Haftungssubstrat und einheitlichem Kreditrating dürfte einer steuerrechtlich massgeblichen «Sphärentrennung» von Verbuchungsort als capital provider und Risikomanager entgegenstehen; vor allem dort, wo der die Handelspositionen führenden Betriebsstätte die notwendigen regulatorischen Eigenmittel nicht effektiv physisch zugeführt, sondern zentral am Sitz des Stammhauses gehalten werden. Dem von Stocker in seiner theoretisch reinen Form postulierten und nachvollziehbaren separate-entity-Ansatz für das Handeln einer Betriebsstätte werden hier wohl Grenzen gesetzt.

2. Die etwas künstliche Trennung zwischen Ort der Handelstätigkeit auf der einen und Ort der Verbuchung auf der anderen Seite erhöht auch die Doppelbesteuerungsgefahr im internationalen Verhältnis in Bezug auf die Zuordnung von Dotationskapital und global trading-Einkünften. Dies gilt im Besonderen für Wertschriftentätigkeiten einer amerikanischen Niederlassung, welche in einem anderen Unternehmensteil gebucht werden. Nach amerikanischer Sicht haben nämlich Transaktionen zwischen rechtlich unselbständigen Teilen derselben Gesellschaft – vorbehaltlich spezifischer Ausnahmen – keine steuerrechtliche Wirkung, und die Frage der wirtschaftlichen Zuordnung von Aktiven und Verbindlichkeiten und Einkünften richtet sich nach dem bekannten «effectively connected income»-Standard, wonach jegliche wesentliche Beteiligung amerikanischer Personen am Erwerb und Verkauf von Finanzinstrumenten entsprechend auch wirtschaftliches Eigentum der U. S.-Betriebsstätte begründet.

3.2 Aufteilung des Residual Profit zwischen Capital and Risk Provider

3.2.1 Ausgangslage

Nachdem, wie von Stocker einlässlich ausgeführt wird, die verschiedenen standardisierten und nicht hochgradig integrierten Leistungsbeiträge am global trading-Prozess (vor allem Hilfs- und Managementtätigkeiten) marktgerecht entschädigt werden, stellt sich die Frage, wie die Residualgrösse des Handelserfolgs auf die entscheidenden Wertschöpfungsbeiträge der beteiligten verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden soll. Wo Verbuchungsort der Finanzinstrumente und Ort der Verkaufs-, Handels- und Risikobewirtschaftung auseinanderfallen, gilt es, den Leistungsbeitrag der kapitalgebenden Kon-

zerngesellschaft zu bewerten und entsprechend zu entschädigen. Während die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien der Funktion «Kapital» – je nach Art der Handelstransaktion und Bedeutung der Eigenmittelunterlegung – eine den Umständen entsprechende Bedeutung zumesen, geht der derzeitige Verrechnungspreisrichtlinienentwurf der amerikanischen Finanzverwaltung von einem etwas engeren Verständnis aus. Danach gilt die als capital provider auftretende Konzerngesellschaft nicht als massgeblicher Teilnehmer am global dealing-Geschäft, deren Beitrag über die Restgewinnmethode entschädigt werden muss. Vielmehr wird von einer der «best method» entsprechenden transaktionsorientierten Vergütung geredet. Es würde allerdings nicht überraschen, wenn sich die finalen U. S.-Verrechnungspreisrichtlinien, welche für Ende des laufenden Jahres erwartet werden, diesem von der OECD stipulierten Ansatz annähern würden.

3.2.2 These: Hege Fund-Entschädigungsmodell als Grundlage der Ertragsaufteilung

Der Verfasser outet sich als Anhänger derjenigen Stimmen, welche der kapitalunterlegenden und damit das Risiko tragenden Konzerngesellschaft einen bedeutenden Leistungsbeitrag bei der Erwirtschaftung von global trading-Einkünften zuweist. Stocker zieht Parallelen zu Investoren, die ihr Eigenkapital in einen hedge fund investieren, dabei das Verlustrisiko in schlechten Zeiten tragen, aber in marktgünstigem Umfeld nach Abzug einer dem hedge fund-Manager zustehenden Managementgebühr und carried interest-Entschädigung vollumfänglich am Residualgewinn partizipieren. In Analogie zu diesem «Fremdvergleich» sollen die als risk provider agierende Konzerngesellschaft mit einem Anteil von 20 % und die das Handelsbuch führende Einheit mit 80 % des Restgewinnes bzw. mit 100 % eines verbleibenden Handelsverlustes entschädigt werden.

3.2.3 Würdigung

Dieser insbesondere von gewissen amerikanischen Finanzinstituten befürworteten Methodik hat sich nunmehr auch der Fiskalausschuss der OECD in seinem finalen Bericht über die Besteuerung von global trading-Gewinnen vorsichtig geöffnet². Wenngleich diesem Vorgehen, welches in weiten Teilen auch der zivil- und aufsichtsrechtlichen Sichtweise der involvierten Parteien entsprechen dürfte, konzeptionell durchaus vieles abgewonnen werden kann, gilt es, aus der Sicht des Rezensierenden, in folgenden Punkten ein caveat anzufügen:

1. So stellt sich dem Bestreben einer pragmatischen Lösungsfindung zum Trotz die Frage, inwieweit die Investitionstätigkeit von unabhängigen Drittparteien in einen hedge fund mit der Konzernwirklichkeit des global trading in der Tat vergleichbar ist. Während Investoren im Allgemeinen das Recht eingeräumt wird, unter bestimmten Umständen und während gewissen Zeitfenstern ihre Kapitalanteile zu liquidieren oder bei unerwünschtem Geschäftsgang die hedge fund-Manager gar abzusetzen oder auszuwechseln, steht der capital provider dem risk provider im Konzern regelmässig nicht mit denselben arm's-length-Möglichkeiten gegenüber. Art und Weise, Umfang und Strategie einer konzerninternen global trading-Aktivität werden im Konzernverbund oftmals örtlich, faktisch und rechtlich von der als Verbuchungsort auftretenden Konzerngesellschaft, losgelöst durch übergeordnete Stellen, entschieden. Wo jedoch, wie dies in zunehmender Weise zu beobachten ist, Eigenhandelstätigkeiten grösserer Investmentbanken dem Publikum (direkt oder indirekt über Finanzderivate) geöffnet werden und damit ein fremdvergleichskonformer Benchmark für die dem Risikomanager zustehende Entschädigung besteht, kann es trotz der angeführten Differenzierung zwischen Konzern und Drittparteien sachlich gerechtfertigt sein, dem Wertschriftenhändler eine dem hedge fund-Modell ähnliche Entschädigung zuzugestehen und den capital provider mit den residualen Einkünften zu kompensieren. Wo eine solche Analogie hingegen fehlt und das global trading als kundeninduziertes «flow business» strukturiert wird, erleidet die Vergleichbarkeit der Sachverhalte doch erhebliche Einschränkungen.
2. Doch selbst bei Anwendung des postulierten hedge fund-Modells für die Aufteilung von global trading-Erträgen zwischen risk und capital provider gilt es in einem zweiten Schritt zu beachten, dass die als risk provider auftretende Konzerngesellschaft im Einklang mit den unter Art. 5 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens³ festgelegten Grundsätzen aufgrund der ihren Wertschriftenhändlern erteilten Handelsvollmachten, Finanzkontrakte auf Rechnung und im Namen des capital provider abzuschliessen, eine Vertreterbetriebstätte des capital provider im Staat des risk provider begründen kann. Die Begründung einer Vertreterbetriebstätte führt im Endeffekt dazu, dass der der Kapitalfunktion zugewiesene Residualgewinn nicht im Staat des capital provider⁴, sondern

2 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part III (Global Trading), Paris 2006, secs. 161 - 164 (www.oecd.org/dataoecd/55/14/37861293.pdf).

3 OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris 2005.

4 Staaten, welche auf dem Anrechnungsverfahren basieren, wären konsequenterweise dazu angehalten, die Steuerlast im

dem Staat der Vertreterbetriebstätte einer Besteuerung unterliegt. In diesem Fall wäre, um das vorgenannte Beispiel beizuziehen, die Abgeltung der als capital provider tätigen Finanz-AG, Zürich, von 600 entgegen der Auffassung Stockers nicht dem schweizerischen Fiskus, sondern von der Schweiz im Rahmen der Befreiungsmethode den durch die Handels-tätigkeit der Konzerngesellschaften A bis C begründeten Vertreterbetriebstätten in den Vereinigten Staaten, Grossbritannien und Japan zuzuordnen. Eine etwas vertiefte Auseinandersetzung der Dissertation mit diesem Fragenkomplex, welcher die für die Finanzindustrie derzeit wohl offenste Flanke im Bereich der Besteuerung von global trading-Aktivitäten darstellt, wäre durchaus wünschenswert gewesen.

3.3 Aufteilung des den Risk Providers zustehenden Residualgewinns

3.3.1 Ausgangslage

Wird das global trading durch mehrere Konzerngesellschaften über 24 Stunden geführt und werden die wesentlichen Leistungsbeiträge wie Verkauf, Handel und Risikomanagement von verschiedenen Konzerneinheiten erbracht, wird der Restgewinn oder Handelsverlust in der Praxis gemeinhin nach Massgabe von Faktoren wie Anteil der bezahlten Mitarbeiterentschädigungen für Trader und Risikomanager, anteilmässiger Handelsumsatz oder andere objektivierte Kennzahlen auf die beteiligten Personen umgelegt.

3.3.2 These: Verwendung von Value at Risk als Aufteilungsfaktor

Im wohl wissenschaftlich eigenständigsten Teil der Arbeit begnügt sich Stocker nicht nur damit, Kritik an diesen herkömmlichen Aufteilungsfaktoren zu üben, sondern es gelingt ihm unter Zuhilfenahme von kapitalmarkttheoretischen Überlegungen, einen neuartigen Ansatz zu entwickeln, indem er die von Investmentbanken gemeinhin verwendete Marktrisikokennzahl VaR verwendet, um die den risk providers nach dem hedge fund-Modell zugewiesene Vergütung auf die am Handel und an der Risikobewirtschaftung beteiligten Konzerngesellschaften aufzuteilen. Grundlage dieses Postulates ist der gemeinhin anerkannte und – zumindest auch teilweise – empirisch festzustellende Konnex zwischen Risiko und Ertrag im global trading-Geschäft. Der Verfasser spricht sich dafür aus, als Faktor einer Restgewinnaufteilung die täglichen VaR-Werte der verschiedenen Wertschriftenhändler ohne Berücksichtigung der im Gesamtrahmen be-

stehenden Diversifikationseffekte zu verwenden. Nach Ansicht Stockers stellt der VaR-Aufteilungsfaktor, der in erster Linie aufsichtsrechtlichen und konzerninternen Kapitalunterlegungs- und Risikokontrollzwecken dient und Auskunft über die maximal zu erwartenden Verluste unter Annahme bestimmter Haltedauer- und Wahrscheinlichkeitsszenarien gibt, die am besten geeignete Kennziffer dar, um dem Anforderungsprofil eines verursachungsgerechten, einfachen und nachvollziehbaren Aufteilungsschlüssels gerecht zu werden. Die Verwendung von VaR als relative Grösse zur Aufteilung des Restgewinns nach Massgabe des eingenommenen Marktrisikos berücksichtigt damit eine neben dem people-Faktor und der Kapitalbereitstellung zentrale Steuerungsgrösse des global trading-Geschäfts.

3.3.3 Kritische Würdigung

Stokers Überlegungen kann – trotz den dem VaR inhärenten Limitierungen in Sachen Voraussehbarkeit und Aussagekraft über das «effektive» Risiko einer Handelsposition – aus theoretischer Sicht durchaus zugestimmt werden, da die in der Praxis beigezogenen Aufteilungsfaktoren, wie Personalvergütung oder volumenabhängige Messgrössen, insbesondere dann an ihre Grenzen stossen, wenn es nicht einen Restgewinn, sondern einen Handelsverlust zuzuordnen gilt. Dass der Konzerngesellschaft, in welcher der höchste Personalaufwand in den Büchern steht, auch der grösste Anteil am Handelsverlust zuzuweisen ist, ist tatsächlich nicht ohne weiteres einsichtig. Inwieweit jedoch damit der Umkehrschluss gezogen werden kann, dass es in solchen Fällen sachgerecht wäre, dem Unternehmensteil mit den tiefsten Personalkosten den Löwenanteil am Handelsverlust zuzuordnen, ist ebenso fraglich. Denn in Verlustsituationen und Zeiten betriebswirtschaftlicher Schwächen fällt die hierfür oftmals angeführte Korrelation von Entschädigung und Erfolg in sich zusammen – sei es aus der unternehmerischen Überlegung heraus, die mit solchen kritischen Handelspositionen betrauten Wertschriftenhändler trotz des negativen Erfolgsbeitrages aufgrund des äusserst kompetitiven Umfelds marktgerecht zu entschädigen, um die adäquate Bewirtschaftung des Risikos der gehandelten Finanzinstrumente auch in Zukunft gewährleisten zu können, oder sei es schlicht wegen des Umstands, dass der Personalaufwand für die am global trading beteiligten Konzerngesellschaften in der Regel auf funktionaler und nicht zwingend geographischer Basis festgelegt wird. Dies hat zur Folge, dass eine Erhöhung oder Minderung der Personalvergütungen allen Beteiligten in ähnlichem Masse zukommt und mitunter die vom Verfasser zu Recht geforderte Preissensitivität fehlt, um den Anforderungen als verursachungsgerechter Aufteilungsschlüssel gerecht werden zu können.

Vertreterbetriebstättestaat korrespondierend anzurechnen.

Dieser Schwachstelle versucht Stocker mit dem VaR-basierten Ansatz zu begegnen. Der Umstand, dass sowohl Management wie auch Regulatoren sich – in Kombination mit weiteren Risikokennziffern – mit der VaR-Messzahl auseinandersetzen, ist in der Tat ein starkes Indiz für ihre unternehmerische Relevanz. Obschon die Berechnung von VaR von Finanzinstitut zu Finanzinstitut auf unterschiedlichen Modellannahmen basiert, ist der Ermessensspielraum für die Wertschriftenhändler bei der Ermittlung des VaR durch qualitative und quantitative aufsichtsrechtliche Vorgaben genügend eingeschränkt, um ein level playing field zu garantieren und die Gefahr von Manipulationen des Aufteilungsfaktors weitestgehend auszuschliessen.

Dennoch gilt es an dieser Stelle, auch auf die Schwachstellen des von Stocker vertretenen VaR-Konzepts hinzuweisen, welche einer unbesehenen Anwendung in der Konzernpraxis – zumindest teilweise – entgegenstehen dürften. So gilt es zu beachten, dass in vielen (wenn nicht gar in den meisten) Fällen VaR-Kennziffern auf einer aggregierten Basis für ein ganzes Handelsbuch oder Risikoklassen geführt werden und eine Zuteilung des VaR auf einzelne am global trading teilnehmende Konzerngesellschaften oder gar einzelne Wertschriftenhändler bewusst unterbleibt. Während sich die unternehmensinternen oder aufsichtsrechtlichen Risikokontrollen mitunter auf VaR-Messgrößen abstützen, werden die Risiken einer einheitlichen Risikoklasse (z. B. USD-Währungs- oder Zinsrisiken, globale Aktienarbitragehandelspositionen usw.) auf Portfolioebene gestützt auf die den Finanzinstrumenten eigenen spezifischen Risikokennziffern zentral gesteuert. Wo dies der Fall ist, bleibt für eine länderspezifische Zuteilung des Restgewinnes nach Massgabe von VaR-Parametern, wie dies von Stocker vorgeschlagen wird, wenig Raum.

4 Schlussbemerkungen

Die überaus sorgfältig redigierte Schrift leistet durch die tiefgreifende Aufarbeitung der betriebswirtschaftlichen und regulatorischen Grundlagen und ihrer kritischen Analyse der massgeblichen steuerrechtlichen Richtlinien über die Ertragszuweisung beim grenzüberschreitenden Handel von Finanzinstrumenten einen wesentlichen Beitrag zur Reflexion über die Angemessenheit der bestehenden Regeln in diesem Bereich. Gleichzeitig vermag diese Arbeit aber durch ihren durchaus innovativen und systemgerechten Ansatz zu überzeugen, mit welchem die Erfolgsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen im Bereich des global trading konzeptionell auf der Basis moderner Finanzmarkttheorie weiterentwickelt wird. Dass die von Stocker postulierten Thesen –

zumindest in Teilen – in der Verwaltungspraxis verschiedener Länder und in den Verrechnungspreisabteilungen führender globaler Finanzinstitute auf Widerstand stossen und, wie dies in dieser Rezension geschehen ist, auch hinterfragt werden können, liegt in der Natur einer wissenschaftlichen Arbeit, welche den Status quo zu Recht hinterfragt.

Systementscheid bei der Ehepaarbesteuerung

Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti



*Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti,
Präsident des Verwaltungs-
gerichts des Kantons
St.Gallen und Rechtsberater
der Finanzdirektorenkonfe-
renz (FDK)*

Inhalt*

1	Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen
1.1	Das Rechtsgleichheitsgebot
1.2	Garantie des Rechts auf Ehe nach Art. 14 BV
2	Begriffsmerkmale der Steuern
3	Die Wertordnung von Ehe und Familie und deren steuerrechtliche Umsetzung
4	Umsetzung der Grundsätze bei der Systemwahl für die Ehepaarbesteuerung
4.1	Modifizierte Individualbesteuerung
4.2	Splittingmodell
4.3	Neuer Doppeltarif
4.4	Teilsplitting mit Wahlrecht für Ehepaare
5	Schlussfolgerungen für die Systemwahl
6	Familienbesteuerung
	Literatur, Berichte und Postulate
	Rechtsquellen

1 Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

1.1 Das Rechtsgleichheitsgebot

Das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV wird im Bereiche der Besteuerung durch Art. 127 BV konkretisiert. Nach Art. 127 Abs. 2 BV sind dabei insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Das Bundesgericht und die Steuerrechtslehre haben nach dem richtungsweisenden Entscheid vom 13.4.1984 i. S. Hegetschweiler¹ wiederholt zu den Belastungsrelationen bei gleichem Gesamteinkommen von Einverdiener-Ehepaaren, Einverdiener-Konkubinatspaaren, Zweiverdiener-Ehepaaren und Zweiverdiener-Konkubinatspaaren Stellung bezogen. Gemäss der vom Bundesgericht aufgestellten Formel hat bei gleichem Gesamteinkommen die steuerliche Belastung eines Einverdiener-Ehepaares derjenigen eines Einverdiener-Konkubinatspaares in vergleichbaren Verhältnissen zu entsprechen. Sie hat jedoch niedriger zu sein als die Belastung einer alleinstehenden Person, aber höher oder gleich hoch wie die Belastung eines Zweiverdiener-Ehepaares. Die steuerliche Belastung eines Zweiverdiener-Ehepaares hat derjenigen eines Zweiverdiener-Konkubinatspaares in vergleichbaren Verhältnissen zu entsprechen. Sie hat jedoch höher zu sein als die steuerliche Belastung von zwei alleinstehenden Personen mit

* Dieser Beitrag wurde als Vernehmlassung der FDK zuhanden des EFD verfasst. Die FDK hat diese Stellungnahme an ihrer Hauptversammlung vom 31.5./1.6.2007 verabschiedet.

1 BGE 110 Ia 7 ff.

je der Hälfte des Einkommens des Zweiverdiener-Paares. Das Gericht hat zudem festgestellt, dass die steuerliche Belastung eines verheirateten Paares, bei dem beide Partner erwerbstätig sind, niedriger sein könne als bei einem Ehepaar, bei dem nur der Mann oder die Frau erwerbstätig ist, da mit der Berufsausübung beider Partner zusätzliche Aufwendungen entstehen. Wie in der Vernehmlassungsvorlage zu Recht ausgeführt wird, ist unter den Gesichtspunkten der Steuerbelastung und der Steuergerechtigkeit das Grundsystem, das heisst die Frage: «Getrennte oder gemeinsame Besteuerung?» nicht wesentlich. Grundsätzlich lässt sich eine weitgehende horizontale Steuergerechtigkeit durch entsprechende Anpassungen sowohl bei getrennter als auch bei gemeinsamer Veranlagung verwirklichen. Mit beiden Besteuerungsformen können Belastungsrelationen in die eine oder andere Richtung verschoben werden. Eine Annäherung des einen Besteuerungssystems an die Eigenschaften des andern ist indessen teilweise nur durch sehr komplexe und übergreifende tarifarische Massnahmen, kombiniert mit Abzügen und Freibeträgen, möglich. Trotzdem kann festgehalten werden, dass allein aus den in der Bundesverfassung festgelegten Besteuerungsgrundsätzen noch kein Systementscheid getroffen werden kann.

1.2 Garantie des Rechts auf Ehe nach Art. 14 BV

Nach Art. 14 BV ist das Recht auf Ehe und Familie gewährleistet. Unter Ehe im Sinne der Verfassung ist die staatlich geregelte, auf Dauer, das heisst grundsätzlich bis zum Tod eines Gatten, angelegte Lebensgemeinschaft eines Mannes und einer Frau zu verstehen.² Sie führt zwar nicht notwendigerweise, aber doch in sehr vielen Fällen, durch Zeugung von Kindern zur Gründung einer neuen, selbständigen Familie. Ehe und Familie gehören deshalb natürlicherweise zusammen, wie das auch Art. 12 EMRK zum Ausdruck bringt. Die Verschiedengeschlechtlichkeit der Ehegatten ist Vorgabe des Ehebegriffs der Verfassung. Sie erstreckt sich weder auf Ehen zwischen Transsexuellen noch auf die homosexuelle «Ehe». Zu den prägenden Merkmalen der Ehe gehören neben der Verschiedengeschlechtlichkeit sodann die Verpflichtung zum Zusammenleben und zur gemeinsamen Sorge für den Unterhalt der Gemeinschaft und die grundsätzliche Anlage der Ehe auf Lebenszeit.³ Die Verfassung gewährleistet die Ehe als Institut des Privatrechts und schützt die Ehe in ihrem Bestand gegen Eingriffe staatlicher Organe und Privater. Geschützt ist das Institut als

solches, «so, wie die kulturelle Entwicklung es geformt hat und wie es den sittlichen Anschauungen der Bürger entspricht». Die prägenden Merkmale der Ehe stehen somit nicht zur Disposition des Privatrechtsgesetzgebers. In der Ausgestaltung des Eherechts im Einzelnen hat aber der Gesetzgeber eine weite Gestaltungsfreiheit und kann dabei insbesondere den Veränderungen der gesellschaftlichen Verhältnisse und den verfassungsrechtlichen Vorgaben Rechnung tragen. Der Gesetzgeber ist auch verpflichtet, die Ehe besonders zu schützen. Diese Schutzpflicht fliesst aus der Institutsgarantie. Das Bundesgericht geht davon aus, dass staatliche Regelungen, insbesondere in der Steuergesetzgebung, die Ehegatten gegenüber Konkubinatspaaren benachteiligen, gegen die Ehefreiheit verstossen können, weil sie geeignet sind, vorausschauende Eheinteressenten von einem Eheabschluss abzuhalten.⁴

Aus dem Recht auf Ehe und Familie ergibt sich, insbesondere aus der damit verbundenen Institutsgarantie, dass gesetzliche Benachteiligungen der Ehegatten gegenüber Konkubinatspaaren oder andern Lebensformen nicht zulässig sind.

2 Begriffsmerkmale der Steuern

Die Steuererhebung erfolgt in objektiver Hinsicht zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs. Ihre Erhebung ist im Gegensatz zu derjenigen der Kausalabgaben oder Lenkungsabgaben an keine andere Voraussetzung geknüpft, als an die Unterwerfung des Individuums unter die Gebietshoheit. Das Fehlen eines persönlichen Verpflichtungsgrundes ist das wichtigste Begriffsmerkmal einer Steuer.⁵ Steuern sind somit jene öffentlichen Abgaben, die gegenleistungslos geschuldet sind, das heisst keine dem Abgabepflichtigen zurechenbare Gegenleistung des Gemeinwesens zur Voraussetzung haben. Sie werden einzig aufgrund der rechtlich relevanten Zugehörigkeit des Abgabepflichtigen zum Gemeinwesen erhoben und unbekümmert darum, ob dieser die Leistungen des Gemeinwesens, die daraus finanziert werden, in Anspruch nimmt oder nicht.⁶ Nebst dieser Hauptfunktion des Steuerrechts beeinflusst es aber jede wirtschaftliche Betätigung. Immer häufiger werden neben der Einnahmenbeschaffung weitere, ausserfiskalische Ziele verfolgt, wobei sich gleichzeitig die warnenden Stimmen gegen die Durchbrechung des fiskalischen Zwecks meh-

2 BGE 126 II 431 f.; 119 II 267 E 4b; vgl. auch Art. 23 Ziff. 2 UNO-Pakt II.

3 Vgl. zum Ganzen REUSSER, Art. 14 BV Rz 8 f., mit Hinweisen.

4 BGE 110 Ia 24 E 5; REUSSER, Art. 14 BV Rz 16 - 18; DICKE, Art. 54 aBV Rz 63.

5 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 5 f.

6 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 1 Rz 4.

ren.⁷ Das Steuerrecht ist sodann wertbezogenes Recht. Das Steuerrecht hat es mit der Verwirklichung von Gerechtigkeit in einem praktisch besonders bedeutsamen Bereich zu tun. Im Steuerrecht stellt sich die Frage der Gerechtigkeit unvermittelt; Steuerrechtslehre ohne Wertmassstäbe ist insuffizient.⁸ Die Gerechtigkeitsvorstellungen des Steuerrechts haben sich dabei – unter Vorbehalt der Berücksichtigung der Grundsätze der Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV – an den gesellschaftlichen Wertvorstellungen zu orientieren. Diese gesellschaftlichen Wertvorstellungen ergeben sich aus der Gesamtheit der rechtsgestaltenden Ordnung in einem Staat.

3 Die Wertordnung von Ehe und Familie und deren steuerrechtliche Umsetzung

Der zweite Teil des Zivilgesetzbuches, der das Familienrecht abhandelt, wurde durch das Bundesgesetz vom 26.6.1998 über die Änderung des ZGB (Personenstand, Eheschliessung, Scheidung, Kindesrecht, Verwandtenunterstützungspflicht, Heimstätten, Vormundschaft, Ehevermittlung) den veränderten gesellschaftlichen Vorstellungen angepasst; die neuen Bestimmungen traten auf den 1.1.2000 in Kraft. Aufgrund der engen zeitlichen Nähe dieser Gesetzesnovelle zur heute diskutierten Ehepaarbesteuerung darf davon ausgegangen werden, dass die gesellschaftlichen Vorstellungen und Wertungen über Ehe und Familie, wie sie im revidierten Familienrecht zum Ausdruck kommen, den heutigen Wertvorstellungen entsprechen. In diesem Zusammenhang von Bedeutung sind insbesondere Art. 159 ZGB: «Durch die Trauung werden Ehegatten zur ehelichen Gemeinschaft verbunden. Sie verpflichten sich gegenseitig, das Wohl der Gemeinschaft in einträchtigem Zusammenwirken zu wahren und für die Kinder gemeinsam zu sorgen. Sie schulden einander Treue und Beistand» und Art. 163 ZGB: «Die Ehegatten sorgen gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie. Sie verständigen sich über den Beitrag, den jeder von ihnen leistet, namentlich durch Geldzahlungen, Besorgungen des Haushaltes, Betreuung der Kinder oder durch Mithilfe in Beruf oder Gewerbe des andern. Dabei berücksichtigen sie die Bedürfnisse der ehelichen Gemeinschaft und ihre persönlichen Umstände». Aus diesen Bestimmungen darf geschlossen werden, dass die vom Gesetzgeber in Rechtsform gekleidete Wertvorstellung von Ehe und Familie nach wie vor von einer Lebens- und Wirt-

schaftsgemeinschaft der Ehepartner und der allfälligen Kinder ausgeht.

4 Umsetzung der Grundsätze bei der Systemwahl für die Ehepaarbesteuerung

4.1 Modifizierte Individualbesteuerung

Beim System der modifizierten Individualbesteuerung werden die Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, die Ersatzeinkommen sowie das Geschäftsvermögen demjenigen Ehegatten zugerechnet, der das entsprechende Einkommen erzielt bzw. Eigentümer des Geschäftsvermögens ist. Die andern Vermögenswerte, die daraus fliessenden Erträge sowie die privaten Schulden werden hingegen als Total zusammengefasst und den Ehegatten zwingend je zur Hälfte zugewiesen, und zwar unabhängig vom Güterstand. Wie die Studie der Arbeitsgruppe Individualbesteuerung zu einer Einführung der Individualbesteuerung im Bund und in den Kantonen in Erfüllung eines Postulates Lauri vom Juli 2004 ergeben hat, ist eine reine Individualbesteuerung verfassungswidrig. Bei einer reinen Individualbesteuerung wird bei jeder steuerpflichtigen Person, unabhängig vom Zivilstand und ohne Korrektive, nur das erfasst, was dieser an Einkommen zufließt. Es wird jedoch nicht berücksichtigt, wie viele Personen von diesem Einkommen leben. Für Ehepaare, bei welchen ein Partner kein Einkommen erzielt, werden somit keine Entlastungsmassnahmen vorgesehen. Haushaltsvorteile, die Mehrpersonenhaushalte im Unterschied zu Einpersonenhaushalten erzielen, werden ebenfalls nicht berücksichtigt. Diese fehlenden Korrektive führen dazu, dass bei der reinen Individualbesteuerung die Steuerbelastung der Paarhaushalte sehr stark von der Einkommensverteilung abhängig ist. Einverdienerpaare sind im Vergleich zu Zweiverdienerpaaren mit dem gleichen Einkommen aufgrund des progressiv ausgestalteten Steuertarifs viel stärker belastet. Aus verfassungsrechtlicher Sicht sind daher bei der Individualbesteuerung Korrektive erforderlich, um die verschiedenen Kategorien von Steuerpflichtigen entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern und eine Überbelastung gewisser Gruppen zu vermeiden. Die modifizierte Individualbesteuerung will diesen verfassungsrechtlichen Bedenken Rechnung tragen. Dies führt aber dazu, dass, entgegen den Erwartungen der Befürworter einer Individualbesteuerung, die Steuererklärungen des einen Ehepartners nicht losgelöst von der Steuererklärung des andern beurteilt und die Steuerbelastungen festgesetzt werden können. Die privaten Vermögenswerte, die daraus fliessenden Erträge, die privaten Schulden, aber auch all-

7 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 6, mit zahlreichen Hinweisen.

8 TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd I, 6 f., mit Hinweisen.

fällige Abzüge für Kinder oder Familienlasten müssen zusammengezählt und jedem Ehegatten zur Hälfte zugewiesen werden. Der zivilrechtliche Güterstand kann dabei nicht berücksichtigt werden.

4.2 Splittingmodell

Bei einem Splittingmodell wird das gesamte Einkommen, also das beider Ehepartner, zusammengezählt und durch einen bestimmten Divisor geteilt. Das so genannte Vollsplitting mit Divisor 2 erfolgt demzufolge zum Satz des halben Gesamteinkommens. Verschiedene Kantone haben das Splittingmodell eingeführt, wobei teilweise der Divisor tiefer als 2 festgesetzt wird. Das vom Volk verworfene System beim Steuerpaket 2001 ging von einem Divisor 1,9 aus. Dies ergäbe einen Satz, wie er für eine Quote von 52,63 % des Einkommens gelten würde. Der tiefste in den Kantonen gewählte Divisor liegt bei 1,79. Mit dem Teilsplitting werden Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren in ganz bestimmten Fällen benachteiligt, nämlich dann, wenn eine gleichmässige Aufteilung des Einkommens unter den Partnern vorliegt. Mit dem Vollsplitting wird dies verhindert. Das Splittingmodell trägt der Ehe als Rechts- und Gütergemeinschaft Rechnung, sie bildet daher auch in steuerlicher Hinsicht eine Einheit.

4.3 Neuer Doppeltarif

Bei einem neuen Doppeltarif wird an der gemeinsamen Veranlagung mit zwei verschiedenen Tarifen festgehalten. Der Tarifverlauf wird jedoch neu festgesetzt. Der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Verheirateten und Alleinstehenden wird damit Rechnung getragen. Das Doppeltarifsystem ist heute noch in einer Vielzahl von Kantonen das geltende System. Auch beim Doppeltarif wird die Familie als wirtschaftliche Gemeinschaft betrachtet und bildet somit auch in steuerlicher Hinsicht eine Einheit. Demgegenüber werden Konkubinatspaare individuell veranlagt. Auch bei einem neuen Doppeltarif ist ein Zweiverdienerabzug vorgesehen. Er dient einerseits als Massnahme zur Berücksichtigung der erhöhten Haushaltskosten von Zweiverdiener-Ehepaaren gegenüber Einverdiener-Ehepaaren und andererseits zum Brechen der Progressionswirkung bei Zweiverdiener-Ehepaaren im Vergleich mit gleichsituierten Konkubinatspaaren.

4.4 Teilsplitting mit Wahlrecht für Ehepaare

Beim System «Teilsplitting mit Wahlrecht» sollen Ehepaaren zwei Besteuerungsvarianten zur Auswahl stehen: einerseits als Grundsatz ein Teilsplitting mit Divisor 1,7 und andererseits eine reine Individualbesteuerung. Alle Steuerpflichtigen unterliegen einem Einheitstarif. Das

Modell «Wahlrecht» geht auf die Komplexität sowie die Vollzugsschwierigkeiten bei der Einführung einer reinen Individualbesteuerung oder auch der Individualbesteuerung mit teilweise pauschaler Zuordnung zurück. Als Alternative zur modifizierten Individualbesteuerung können die Ehepaare wählen, ob sie zusammen veranlagt oder individuell – wie Alleinstehende – besteuert werden wollen. Da ein reines Individualbesteuerungsmodell nicht in allen Bereichen verfassungskonform ausgestaltet werden kann, dieses aber lediglich wahlweise neben einem Zusammenveranlagungsmodell zur Verfügung gestellt wird, ist es rechtlich vertretbar, die fehlende Verfassungskonformität aufgrund der Möglichkeit, dieser Besteuerungsart durch die Wahl des andern Modells auszuweichen, zu vernachlässigen. Das Wahlrecht kann nur gemeinsam durch übereinstimmende Willenserklärung ausgeübt werden. Der einseitige Antrag eines Ehegatten auf Individualbesteuerung entfaltet keine Wirkung. Können sich die Ehegatten nicht auf eine Veranlagungsart einigen, wird unterstellt, dass die Ehegatten sich für die Zusammenveranlagung entschieden haben. Nach dem Vorschlag des Bundesrats ist die übereinstimmende Ausübung des Wahlrechts spätestens mit der Steuererklärung einzureichen. Es soll indessen keine endgültige Bindung an eine einmal getroffene Wahl geknüpft werden. Die Ehegatten haben die Möglichkeit, sich im nächsten Jahr für eine andere Veranlagungsart auszusprechen. Haben sich die Ehegatten übereinstimmend für ein Modell ausgesprochen, gilt diese Veranlagungsart sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für die Kantons- und Gemeindesteuern.

5 Schlussfolgerungen für die Systemwahl

1. Alle vier zur Diskussion gestellten Systemvarianten erlauben es in grundsätzlicher Hinsicht, eine Ehegattenbesteuerung verfassungskonform auszugestalten. Je nach Systemwahl wird indessen die steuerrechtliche Ordnung komplexer und vielschichtiger ausfallen, da den unterschiedlichen Belastungen aufgrund der Zahl der unterstützten Personen und der Höhe des insgesamt zur Verfügung stehenden Einkommens Rechnung zu tragen ist.
2. Mittels des Steuerrechts soll grundsätzlich keine Gesellschaftspolitik und Verhaltenslenkung betrieben werden. Vielmehr ist es Sache des Zivilgesetzgebers, den Wertvorstellungen und Wertordnungen der Gesellschaft im Bereich von Ehe und Familie Rechnung zu tragen.
3. Im Bereiche der Ehe und Familie wurde den gewandelten Wertvorstellungen in der Gesellschaft durch

die Revision, die im Jahre 2000 in Kraft getreten ist, Rechnung getragen. Das Steuerrecht hat demzufolge die im ZGB getroffene Wertordnung im Steuerbereich umzusetzen. Daraus folgt:

- a) Dieser Wertordnung vermögen grundsätzlich die Splittingvarianten und der Doppeltarif Rechnung zu tragen. Beide gehen von der Familie als Werte-, Güter- und Rechtsgemeinschaft aus, wie sie das Familienrecht definiert.
- b) Die modifizierte Individualbesteuerung trägt dieser Wertordnung nicht, oder zumindest nur ungenügend, Rechnung. Sie berücksichtigt die steuerliche Belastung, die aufgrund einer Rechtsgemeinschaft und der Anzahl unterstützter Personen (Ehepartner und Kinder) entstehen, sowie die gesetzlich vorgeschriebenen Unterstützungspflichten entweder nicht oder nur über komplexe Ausgleichssysteme. Wird davon abgesehen, im Bereiche der Ehe und Familie gesetzlich vorgeschriebene Unterstützungspflichten aufgrund der rein individuellen Betrachtung zu berücksichtigen, so gibt es auch andere Rechtsbereiche – insbesondere den Sozialbereich –, welche zwingend zu korrigieren wären: Zu denken wäre in erster Linie an die in der AHV-Gesetzgebung vorgesehene Beschränkung der Ehepaar-Altersrenten bei 150 % des Höchstbetrages der Altersrente. Zwar hat die 10. AHV-Revision das Individualrentenkonzept vollzogen, und die bisherige Regelung zu den Ehepaar-Altersrenten, welche auf dem Gedanken der ehelichen Gemeinschaft auch in wirtschaftlicher Hinsicht beruhte, wurde ersatzlos aufgehoben. Damit verträgt sich aber, wenn im steuerrechtlichen Bereich die Ehe als Werte- und Gütergemeinschaft aufgehoben wird, die Beschränkung der Ehepaar-Altersrente auf das Anderthalbfache nicht mehr. Allein diese Korrektur würde zu Mehrausgaben bei AHV und IV von rund Fr. 4,5 Mia. pro Jahr führen. Die heute geltende Regelung im AHV-Recht lässt sich nur aufgrund der im Familienrecht zugrunde gelegten Werte- und Wirtschaftsgemeinschaft der Ehe rechtfertigen.
- c) Das Wahlmodell ist grundsätzlich ein System, das je nach Ausgestaltung der gesellschaftlichen Wertordnung Rechnung tragen kann. Das vorgeschlagene System des Wahlrechts wirkt indessen verschiedene praktische und rechtliche Fragen auf:
 - Es ist nicht einzusehen, weshalb beim Splittingmodell der Divisor 2, beim Wahlmodell indessen der Divisor 1,7 gewählt wird. Wenn eine verfassungsrechtlich angemessene Lösung bei der Zusammenrechnung von

Einkommen und Vermögen der Ehegatten einen Divisor von 2 verlangt, so kann beim Wahlrecht nicht der Divisor 1,7 richtig sein. Die Festsetzung des Divisors erfolgte denn auch im Wesentlichen mit Rücksicht auf die zu erwartenden Steuerausfälle; diese können indessen bei der Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht im Vordergrund stehen.

- Die Arbeitsgruppe Individualbesteuerung ist bei ihren Arbeiten davon ausgegangen, dass, ähnlich wie in der Bundesrepublik Deutschland, 97 % der Ehepartner die gemeinsame Veranlagung wählen würden. Der zusätzlich zu erwartende Verwaltungsaufwand hätte sich demzufolge in einem engen Rahmen gehalten. Mit einem Divisor von 1,7 kann indessen nicht mehr von diesen Relationen ausgegangen werden. Das Wahlrecht hängt somit sehr stark von der Einkommensverteilung ab, wenn beide Ehepartner berufstätig sind.
- Das Wahlrecht kann bis zum Einreichen der Steuererklärung ausgeübt werden. Dies hat zur Folge, dass aufgrund des Pränumerandobezugs der Steuern bereits während der Steuerperiode die Steuerbeträge, die für das Ehepaar je einzeln oder gemeinsam einbezahlt werden, nach der Systemwahl umgebucht werden müssen. Der oder die Steuerpflichtigen sind wohl überfordert, wenn sie jeweils beide Varianten durchrechnen müssen, um den Systemwahlentscheid zum Voraus zu treffen. Es ist damit zu rechnen, dass die Steuerverwaltungen zu Steuerberatungsbehörden umfunktioniert werden.
- Das einmal gewählte Modell gilt alsdann richtigerweise sowohl für die direkten Bundessteuern wie für die Kantons- und Gemeindesteuern. Aufgrund der Tarifhoheiten von Bund und Kantonen kann es aber vorkommen, dass für die direkte Bundessteuer die Individualbesteuerung, für die Kantons- und Gemeindesteuer die gemeinsame Veranlagung günstiger ausfällt. Diese gegenläufigen Wirkungen können sich gegenseitig neutralisieren. Müsste, um dieses Auseinanderklaffen zu vermeiden, gesichert werden, dass die Tarife für die direkten Bundessteuern wie für die kantonalen Steuern gleiche Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Ehepaare haben, müssten die Tarife harmonisiert werden, was unmittelbar zur Aushöh-

lung der kantonalen Tarifautonomie führen müsste.

- d) Würde auf Bundesebene der Systementscheid auf die modifizierte Individualbesteuerung oder auf das Wahlmodell fallen, so wären sämtliche Kantone gezwungen, ihre Steuergesetze anzupassen. Kein einziger Kanton kennt eines dieser zwei Modelle, und aus Gründen der Steuerharmonisierung und der Vollzugsproblematik ist es unabdingbar, dass die Ehepaarbesteuerung in Bund und Kantonen nach den gleichen Grundsätzen erfolgt. Demgegenüber wäre das Splitting oder der Doppeltarif auf Bundesebene nebst den bereits bestehenden kantonalen Lösungen möglich, da auch der Doppeltarif nichts anderes als eine Art Splitting darstellt.

6 Familienbesteuerung

Familienpolitisch ist es zwingend, dass nicht nur die Verfassungsmässigkeit bei der Ehepaarbesteuerung hergestellt, sondern auch gleichzeitig eine gerechte Familienbesteuerung realisiert werden muss. Unbestrittenermassen hängt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Ehepaars wesentlich von der Zahl der betreuten Kinder ab. Sodann hängen Ehepaarbesteuerung und Familienbesteuerung eng miteinander zusammen: Bei den Familienhaushalten mit Kindern ist die Ehe als Form des Zusammenlebens, wie im Bericht zutreffend ausgeführt wird, nach wie vor die vorherrschende Lebensform. 81,4 % der Kinder wachsen in dieser Form des Zusammenlebens auf, während nur 3,4 % in einem Konkubinatverhältnis aufwachsen. Immerhin macht der Anteil von Alleinerziehenden mit Kindern bereits 15,2 % aus. Wie unter den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen ausgeführt, gehören Ehe und Familie nach dem verfassungsrechtlichen Verständnis zusammen, und auch die EMRK geht von diesem Begriffsverständnis aus. Da der Unterhalt der Familie den Ehegatten gemeinsam obliegt, sind die Familienlasten auch gesamthaft unter Berücksichtigung des verfügbaren Gesamteinkommens zu berücksichtigen. Prüfwert erscheint in diesem Zusammenhang insbesondere ein Modell, das von der Zahl der von Gesetzes wegen zu unterstützenden Personen abhängt: Das bedeutet, dass für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aufgrund eines verfügbaren Gesamteinkommens die Zahl der erwachsenen Personen und die Zahl der Kinder massgebend sind. Zu denken ist in diesem Zusammenhang an ein Modell, das an die Idee des Familienquotienten anschliesst, indem der Divisor umso höher ist, je mehr Personen von einem verfügbaren Einkommen leben müssen. Im Unterschied zum Modell, welches die Pro Familia neuerdings

propagiert,⁹ ist indessen schon aus verfassungsrechtlichen Überlegungen zwingend zu berücksichtigen, wie viele erwachsene Personen – eine oder zwei – in der Haushaltsgemeinschaft wohnen. Wird beispielsweise für die Ehepaarbesteuerung ein Splittingfaktor von 1,8 gewählt und für jedes in Familiengemeinschaft wohnende Kind dieser Faktor um 0,5 erhöht, so kann den Kinderlasten und den Ehepaarlasten angemessen Rechnung getragen werden. Aber auch Alleinerziehende können von diesem System profitieren, indem einfach der Divisor entsprechend – beispielsweise ebenfalls um 0,5 – tiefer angesetzt wird. Bei Konkubinatspaaren wäre dem erziehungsberechtigten Partner ebenfalls ein Splitting zuzugestehen. Beim System des Doppeltarifs wären indessen die Kinderlasten wiederum wie heute über Sozialabzüge zu berücksichtigen.

Literatur, Berichte und Postulate

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

DICKE DETLEV CHR., in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002

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

REUSSER RUTH, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002

TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. A., Köln 2000

Studie der Arbeitsgruppe Individualbesteuerung zu einer Einführung der Individualbesteuerung im Bund und in den Kantonen, in Erfüllung des Postulats Lauri (02.3549), Bern, Juli 2004 (<http://www.efd.admin.ch> – Dokumentation – Zahlen und Fakten – Berichte)

Pro Familia, Elternmodell (<http://www.profamilia.ch> – Ehegattenbesteuerung oder Elternmodell)

⁹ Pro Familia, Elternmodell.

Vernehmlassungsvorlage zum Systementscheid bei der Ehepaarbesteuerung (<http://www.efd.admin.ch> – Dokumentation – Gesetzgebung – Vernehmlassungen)

Postulat Lauri, Postulat 02.3549 – Individualbesteuerung. Bericht (http://search.parlament.ch/cv-geschaefte?gesch_id=20023549)

Rechtsquellen

BG über die Änderung des ZGB (Personenstand, Eheschliessung, Scheidung, Kindesrecht, Verwandtenunterstützungspflicht, Heimstätten, Vormundschaft, Ehevermittlung) (vom 26.6.1998), AS 1999, 1118

EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101

UNO-Pakt II, Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte (vom 16.12.1966), SR 0.103.2

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Rechtsprechung im Jahr 2006 (2. Teil)

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

Inhalt***

In der vorangehenden Ausgabe:

- 1 **Indirekte Teilliquidation sowie mangelnder Vertrauensschutz bei Praxisänderungen**
- 2 **Verlustverrechnung nach Veranlagung mit positiven Steuerfaktoren**
- 3 **Stellung von Drittpersonen im Amtshilfeverfahren mit den USA**

In dieser Ausgabe:

- 4 **Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen**
- 5 **Vorentscheid über die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis**
- 6 **Verrechnung von Verlusten auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit ordentlichem Einkommen**
- 7 **Abschreibungszwang bei Verlustverrechnung**

Literatur

Rechtsquellen

Praxisanweisungen

4 Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen⁴⁹

Sachverhalt

X. verkaufte mit Vertrag vom 19.11.2002 ein Mehrfamilienhaus zum Preis von Fr. 1 710 000. Der Besitzantritt mit Übergang von Nutzen und Gefahr wurde auf den 1.1.2003 festgesetzt. Bei Vertragsschluss war eine Anzahlung von Fr. 30 000 zu leisten, der restliche Kaufpreis von Fr. 1 680 000 (davon Fr. 45 000 mutmassliche Grundstückgewinnsteuer) war bei der Eigentumsübertragung zu bezahlen, die bis am 10.1.2003 zu erfolgen hatte. Hinsichtlich der durch den Verkäufer zu begleichenden Grundstückgewinnsteuer wurde Folgendes vereinbart: «Der Verkäufer verpflichtet sich, bis zur grundbuchlichen Eigentumsübertragung die zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer vom Steueramt ... provisorisch errechnen zu lassen. Sollte diese Berechnung höher ausfallen als der von den Parteien in der Kaufpreisabrechnung vorn vorgesehene Betrag von Fr. 45 000, so wäre dieser Betrag anlässlich der Eigentumsübertragung auf die vom Steueramt ... errechnete Höhe anzupassen. Ein allfälliger sich nach der Bezahlung der Steuern ergebender Überschuss aus dem hinterlegten Betrag kommt vollumfänglich dem Verkäufer zugute, währenddem sich dieser im andern Falle zur sofortigen Nachzahlung verpflichtet...».

Effektiv fand die Eigentumsübertragung dann am 14.1.2003 statt, nachdem der Kaufvertrag insoweit geändert wurde, als die zu überweisende Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 55 000 angehoben wurde.

Das kantonale Steueramt Zürich würdigte den aus der Veräusserung der Liegenschaft erzielten Gewinn als in der Steuerperiode 2002 erzieltetes Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (Liegenschaftshandel). Die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich wies die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde von X. ab. Demgegenüber befand das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, dass sich der Anspruch des Pflichtigen auf die Kaufpreisforderung bei Vertragsschluss wegen der Vertragsklausel hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer noch nicht als sicher erwiesen habe, weshalb es die gegen den Rekursentscheid erhobene

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

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

*** Die Autoren danken Herrn RA lic. iur. Christian Martin Gutekunst für wertvolle Anregungen und Hinweise.

49 BGer 2A.250/2006, 11.10.2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 24.

ne Beschwerde guthiess. Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt Verwaltungsgerichtsbeschwerde, welche das Bundesgericht teilweise guthiess.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Nach den verfahrensrechtlichen Erwägungen hielt das Bundesgericht unter Hinweis auf seine bisherige Praxis⁵⁰ fest, dass alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerbar seien, so auch sämtliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Das steuerbare Einkommen bemesse sich gemäss Art. 210 Abs. 1 DBG nach den Einkünften der Steuerperiode. In zeitlicher Hinsicht sei Einkommen nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahme oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwerbe, über den sie tatsächlich verfügen könne. Voraussetzung des Zufließens sei ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein könne. Der Forderungserwerb sei in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Vorherrschend sei in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb. Von diesem Grundsatz werde in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden müsse. So seien auch Einkünfte aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel in dem Zeitpunkt zugeflossen, in welchem der Kaufvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden und seine Erfüllung nicht unsicher erschienen sei.

Mit Blick auf den zu beurteilenden Sachverhalt erwog das Bundesgericht sodann, dass sich zwar die Eigentumsübertragung wegen der Vertragsklausel, wonach vor der Eigentumsübertragung die mutmassliche Grundstückgewinnsteuer abzuklären und allenfalls der Vertrag entsprechend anzupassen sei, verzögert habe, jedoch könne hier entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht die Rede von einer unsicheren Erfüllung sein, denn die zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer sei nicht etwa auf den Erwerber überwält worden, womit sich das Ausmass der Grundstückgewinnsteuer in der Tat auf die Höhe des Erlöses ausgewirkt hätte. Der Kaufpreis von Fr. 1 710 000 als der für die Grundstückgewinnsteuer massgebende Erlös sei durch die von der Gemeindeverwaltung provisorisch ermittelte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 55 000 (statt Fr. 45 000), die ihr sicherheits halber direkt zu überweisen war, nicht berührt worden. Durch diese höhere Sicherheitsleistung sei die Kaufpreiszahlung nicht ernstlich gefährdet worden. Im Übri-

gen – fügte das Bundesgericht bei – könne aus dem blossen Hinweis auf die Folgen einer Vertragsnichterfüllung im Kaufvertrag (Art. 107 OR) offensichtlich nicht geschlossen werden, die Vertragserfüllung sei unsicher. Die Vorinstanz sei deshalb zu Unrecht davon ausgegangen, der Gewinn sei erst im Jahre 2003 erzielt worden. Damit werde kein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt, sondern nur der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt einer anderen rechtlichen Würdigung zugeführt.

In den weiteren Ausführungen nahm das Bundesgericht Bezug auf eine «verbreitete Lehrmeinung», die den Realisationszeitpunkt bei Immobilientransaktionen generell auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrages (bzw. auf den Zeitpunkt der Anmeldung zur Eigentumsübertragung gegenüber dem Grundbuchamt) ansetzen möchte, weil erst damit ein Anspruch auf die Gegenleistung bestehe⁵¹. Diese Lehrmeinung habe jedoch nach höchstrichterlicher Auffassung vorab ausserordentliche Geschäftsvorfälle vor Augen, wo es sich um die Realisation stiller Reserven auf Anlagevermögen handle⁵². Vorliegend gehe es jedoch nicht um die Erzielung von Kapitalgewinnen im Sinn von Art. 18 Abs. 2 DBG, sondern um Liegenschaftsgewinne gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG. Im Übrigen hätte der Veräusserer vorliegend grundsätzlich sofort leisten müssen, wobei zugleich auch die Kaufpreisrestanz zu bezahlen gewesen wäre. In einem solchen Fall auf die tatsächliche Eigentumsübertragung abzustellen, liesse den Realisationszeitpunkt vom Gutdünken einer Partei abhängen, womit dieser Zeitpunkt allzu leicht manipuliert werden könnte. Das erschien dem Bundesgericht als wenig sinnvoll, weshalb es eine Praxisänderung nicht für gerechtfertigt erachtete. Zur Bekräftigung verwies es abschliessend auf seinen Entscheid vom 7.5.2004⁵³, wo es bei einem Alleinaktionär, der einen von der Beschlussfassung der Generalversammlung abweichenden Termin für die Fälligkeit einer Substanzdividende bestimmt hatte, befand, dass dieser nach Belieben festgesetzte Zeitpunkt steuerrechtlich nicht massgebend sein könne.

Aus diesen Gründen hiess das Bundesgericht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde teilweise gut. Dem Antrag des

50 Vgl. BGer 2A.475/2002, 31.3.2003, StE 2003 B 21.2 Nr. 17, mit Hinweisen.

51 An dieser Stelle führt das Bundesgericht die folgenden Literaturzitate an: BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 92; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 148 ff.; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 26; REICH/ WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 218 ff., bei der Besprechung des Urteils 2A.475/2002 (vgl. auch Fn. 2). S. dazu auch SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003, 3 f.

52 Hier verweist das Bundesgericht auf den BGE 116 II 533 E 2a/dd.

53 BGer 2P.323/2003, 7.5.2004, StE 2005 A 24.21 Nr. 16 E 4.2 in fine; vgl. auch BGer, 17.2.1986, NSTp (40) 1986, 81, 87 E 3b.

Pflichtigen, den Entscheid der Steuerrekurskommission zu bestätigen, konnte es allerdings nicht stattgegeben, denn die Vorinstanz hatte sich zur grundsätzlichen Steuerbarkeit des fraglichen Gewinnes noch gar nicht geäußert, weshalb das Bundesgericht dem Eventualantrag folgte und die Sache an das Verwaltungsgericht zurückwies.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Wie das Bundesgericht vermerkt hat, haben die Verfasser bereits anlässlich des Überblicks über die Rechtsprechung im Jahr 2003 zur vorliegenden Realisationsproblematik Stellung genommen⁵⁴. Auch im damals besprochenen Bundesgerichtsentscheid vom 31.3.2003⁵⁵ ging es um die zeitliche Zuordnung von Liegenschaftsgewinnen eines Liegenschaftshändlers. Deshalb werden hier nicht einfach die damals angeführten Argumente nochmals wiedergegeben, vielmehr sollen die Kernelemente der abweichenden Lehrmeinung herausgeschält und mit den bundesgerichtlichen Überlegungen im zu besprechenden Entscheid konfrontiert werden. Ferner wird auf andere neuere Entscheide hingewiesen, anhand derer die Brüchigkeit der zurzeit noch vorherrschenden Realisationsdogmatik bei der Veräußerung von Vermögenswerten aufgezeigt werden kann.

Die abweichende Lehrmeinung basiert im Wesentlichen auf der Erkenntnis, dass sich die Frage, in welchem Zeitpunkt Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerrechtlich als realisiert zu betrachten sind, nach buchführungsrechtlichen Gesichtspunkten beurteilt; es gilt der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz⁵⁶. Welcher Bemessungsperiode die im Unternehmen erzielten ordentlichen und ausserordentlichen Gewinne zuzuordnen sind, ergibt sich somit grundsätzlich aus den zentralen Periodisierungsprinzipien des Buchführungsrechts: aus dem Realisationsprinzip und dem Imparitätsprinzip⁵⁷. Bei Veräußerungsgeschäften können als Realisationszeitpunkte an sich derjenige des Vertragsschlusses, derjenige der Erbringung der eigenen Leistung oder aber der Zeitpunkt, in dem der Schuldner bezahlt, in Betracht gezogen werden. Obwohl die eigene Leistung bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses einen Abnehmer gefunden hat, ist der Anspruch auf die

Gegenleistung vor Erbringung der eigenen Leistung noch mit derart hohen Risiken behaftet, dass dessen Bilanzierung gegen das Vorsichtsprinzip verstossen würde. Es ist mit anderen Worten noch kein fester Rechtsanspruch entstanden. Eine Bilanzierung des im Kaufvertrag in Aussicht gestellten Entgelts kann frühestens in Betracht gezogen werden, wenn Nutzen und Gefahr am Kaufgegenstand auf den Käufer übergegangen sind.

Erfreulich an den bundesgerichtlichen Erwägungen ist vorab, dass es seinen Entscheid nicht mehr unter Beizug des Periodizitätsprinzips zu begründen versuchte, sondern unmittelbar auf die Realisationsfrage zu sprechen gekommen ist⁵⁸. Richtig ist auch, dass sich – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – weder aus der Vertragsklausel hinsichtlich der sicherzustellenden Grundstücksgewinnsteuer noch aus dem ausdrücklichen Hinweis auf die Säumnisfolgen gemäss Art. 107 OR eine Verschiebung des Realisationszeitpunkts vom Vertragsabschluss auf die Eigentumsübertragung begründen lässt.

Nicht Stellung genommen hat das Bundesgericht indessen zur entscheidenden Frage der bilanziellen Abwicklung einer Liegenschaftsveräußerung. Es hat sich mit dem fragwürdigen Hinweis, dass die abweichende Lehrmeinung vorab ausserordentliche Geschäftsvorfälle vor Augen habe⁵⁹, wo es sich um die Realisation stiller Reserven auf Anlagevermögen handle, nicht näher mit den zur Begründung des Eigentumsübergangs als massgeblichem Zeitpunkt der Einkommensrealisation angestellten Überlegungen auseinandergesetzt. Die buchführungsrechtlichen Gesichtspunkte sind – wie dargelegt – sowohl bei der Frage der Realisation von Einkünften im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG als auch bei der zeitlichen Zuordnung der Kapitalgewinne gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG von ausschlaggebender Bedeutung. Auch bei geschäftsplanmässigen Veräußerungen von Vermögenswerten oder beim Erbringen von Dienstleistungen ist die Gegenleistung (Kaufpreisforderung oder Dienstleistungsentgelt) prinzipiell erst bilanzierbar, wenn die eigene Leistung erbracht ist. So darf auch der Maler das Entgelt für die Fassadenrenovation und die Steuerexpertin das Honorar für die Beratung nicht bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses als Einnahme verbuchen; vielmehr muss zunächst die eigene Leistung erbracht werden. Bei Verkaufsgeschäften ergibt sich dies bereits aus der trivialen Überlegung, dass die Gegenleistung nicht bereits ins Vermögen aufgenommen werden kann, bevor die eigene Leistung aus dem Vermögen ausgeschieden ist. Dass in casu der Veräußerer grundsätzlich

54 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 218 ff.

55 BGer 2A.475/2002, 31.3.2003, StE 2003 B 21.2 Nr. 17.

56 Dazu und zum Folgenden REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 219 ff., mit weiteren Hinweisen.

57 Wobei im Privatvermögensbereich dieselben Überlegungen anzustellen sind (vgl. BGer 2A.537/2005, 21.12.2006, und hinten, bei Fn 18). Auch im Grundstücksgewinnsteuerrecht wird im Übrigen hinsichtlich des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung seit jeher sachgerecht auf die Eigentumsübertragung abgestellt.

58 Vgl. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 219 f.

59 Was sich den zitierten Fundstellen allerdings nicht entnehmen lässt.

sofort hätte leisten müssen und zugleich auch der restliche Kaufpreis hätte erbracht werden müssen, bildet deshalb kein Argument für den Zufluss eines festen Rechtsanspruchs noch im Jahre 2002. Solange die eigene Leistung nicht erbracht ist, hängt das Geschäft in der Schwebe, dies auch dann, wenn der Verkäufer schon längst hätte leisten müssen⁶⁰.

Wenn der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung vom Vertragsschluss auf die Eigentumsübertragung verlegt wird, bedeutet dies keineswegs, den Einkommenszufluss ins Belieben der Parteien zu stellen, wie dies das Bundesgericht mit dem vergleichsweise angeführten Fall des Hinausschiebens des Fälligkeitstermins einer von der Generalversammlung beschlossenen Dividende zu erklären versucht. Der Dividendenfluss ist nach dem Generalversammlungsbeschluss im Unterschied zur hier zu beurteilenden Problematik von keinen weiteren Handlungen der Parteien mehr abhängig. Dass das blosses Hinausschieben des Zahlungsflusses einer Dividende steuerrechtlich nicht massgeblich sein kann, ist in keiner Weise zu beanstanden. Vorliegend ist die Einkommensbildung indes im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht abgeschlossen; die Begründung eines festen Rechtsanspruchs verlangt – wie dargelegt – das Erbringen der eigenen Leistung. Zuzugestehen ist allerdings, dass die Gewinnverwirklichung mit dem prinzipiellen Abstellen auf die Eigentumsübertragung im Belieben der Parteien steht. Das bildet jedoch keinen hinreichenden Grund dafür, den Einkommenszufluss in einem verfrühten, weder buchführungsrechtlich noch sachlogisch begründbaren Zeitpunkt anzunehmen. Das Steuerrecht kann den Einkommensbildungsprozess nicht diktieren; es sind die Steuerpflichtigen (nicht der Staat), die Einkommen generieren; auch der Zeitpunkt des Vertragsschlusses hängt schliesslich vom Belieben der Parteien ab. Auch der oben erwähnten Steuerberaterin steht es, sofern der Klient nicht einen früheren Termin festlegt, frei, ob sie einen im Dezember erhaltenen Auftrag noch in diesem oder erst im kommenden Jahr erledigen will. Sofern sie im Dezember nicht aktiv wird, hat sie handelsrechtlich keine Möglichkeit und steuerrechtlich keine Verpflichtung, bereits für das laufende Jahr angefangene Arbeiten zu bilanzieren.

Ausgehend von der Besonderheit, dass der Besitzantritt im zu beurteilenden Sachverhalt bereits vor der Eigentumsübertragung stattfand, und Nutzen und Gefahr auf den 1.1.2003 übergangen, ist abzuklären, ob daraus abgeleitet werden kann, dass die Gewinnverwirklichung nicht doch bereits in der Steuerperiode 2002 stattgefunden hat.

60 Auch wenn die Fassade erst nach dem vertraglich vereinbarten Termin gestrichen wird, ist das Entgelt erst nach getaner Arbeit «verdient».

Wenn das Risiko und die faktische Verfügungsgewalt am Kaufgegenstand schon vor dem Eigentumswechsel auf den Käufer übergehen, ist nämlich vom Eigentumsübergang als massgeblichem Realisationszeitpunkt abzurücken⁶¹.

Kompliziert wird die Fragestellung durch den Umstand, dass der Übergang am Ende einer Steuerperiode bzw. am Anfang der nächsten Steuerperiode stattgefunden hat. Wurde der Gewinn in der logischen Sekunde vor oder in der logischen Sekunde nach dem Jahreswechsel erzielt? Für die Annahme der Realisation im Jahre 2003 spricht der Umstand, dass der Besitzantritt erst nach Ablauf der Steuerperiode 2002, nämlich am 1.1.2003, stattgefunden hat. Nutzen und Gefahr lagen noch bis und mit dem 31.12.2002 beim Verkäufer. Dennoch meinen die Verfasser mit Blick auf die buchführungsrechtliche Überlegung, dass nur Vermögenswerte in die Bilanz aufzunehmen sind, die dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus dienen, der Verkaufsgewinn habe sich schon in der Steuerperiode 2002 verwirklicht. Das vorliegende Mehrfamilienhaus war per 31.12.2002 nicht mehr zu bilanzieren; an seine Stelle trat deshalb schon im Geschäftsjahr 2002 der Anspruch auf den Verkaufserlös. Im Resultat lässt sich somit das zu besprechende Bundesgerichtsurteil durchaus stützen.

Mit der Frage des Realisationszeitpunkts von Liegenschaftsveräusserungen haben sich in der Berichtsperiode auch die Verwaltungsgerichte der Kantone Graubünden und Aargau befasst. Das Bündner Verwaltungsgericht hat zwar erkannt, dass ein fester, durchsetzbarer Anspruch auf die Gegenleistung erst dann bestehe, wenn dieser nur noch mit den jeder Geldforderung immanenten Ausfallrisiken behaftet ist⁶², dennoch folgt es dann unkritisch «der in ständiger Rechtsprechung durch das Bundesgericht entwickelten und immer wieder bestätigten Auffassung, dass Einkünfte aus Grundstücksverkäufen in dem Zeitpunkt als realisiert gelten, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen worden ist»⁶³. Immerhin hat das Verwaltungsgericht erkannt, dass zumindest bei der Veräusserung von Grundstücken zusammen mit erst noch zu erstellenden

61 REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 26, Fn 58.

62 VGer GR, 25.4.2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E 2 a. Es sei angemerkt, dass die weitere Bemerkung des Verwaltungsgerichts, nur unbedingte Leistungsansprüche könnten als realisiertes Einkommen betrachtet werden, zwar mit dem Zitat LOCHER (Art. 16 DBG Rz 18), nicht aber mit dem ebenfalls angeführten Zitat REICH (Art. 16 DBG Rz 34) belegt werden kann. Diese Aussage trifft nämlich nicht zu, auch wenn sie in Literatur und Praxis bereits seit Jahrzehnten unreflektiert wiederholt wird. Resolutiv bedingte Rechtsansprüche können durchaus einkommensbildend sein.

63 VGer GR, 25.4.2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E 2 b.

Bauten nicht auf den Vertragsabschluss, sondern erst auf den Zeitpunkt der Ablieferung der Baute – und mithin auf das Erbringen der eigenen Leistung – abzustellen sei⁶⁴. Ebenso will das Aargauische Verwaltungsgericht trotz zutreffenden theoretischen Überlegungen am Grundsatz, der Vertragsschluss bilde den massgebenden Realisationszeitpunkt, festhalten, auch dann, wenn Nutzen und Gefahr erst später übergehen⁶⁵. Immerhin lässt es die spätere Verbuchung des Erlöses in Anlehnung an den besprochenen Bündner Entscheid zu, wenn die Leistungspflicht des Käufers von der vorgängigen Erstellung der Baute abhängig ist. Diesfalls biete das Steuerrecht keine Handhabe für ein Abweichen von der Handelsbilanz⁶⁶.

Schliesslich ist noch auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 21.12.2006⁶⁷ hinzuweisen, wo die zeitliche Zuordnung von Gewinnen aus dem Verkauf privater Beteiligungen (indirekte Teilliquidation) zu beurteilen war. Auch dort hat das Bundesgericht die an seiner Rechtsprechung geübte Kritik der Lehre zur Kenntnis genommen und auf den bereits erwähnten privatrechtlichen BGE 116 II 533 hingewiesen. Es musste indes dazu nicht abschliessend Stellung nehmen, weil im konkreten Fall nicht nur der Vertragsschluss in das Bemessungsjahr 1997 fiel, sondern die verkauften Aktien bereits im gleichen Jahr beim Rechtsanwalt des Verkäufers hinterlegt und von der Käuferin als Sicherheit für einen Bankkredit in Anspruch genommen wurden. Unter diesen Umständen sei die Annahme nicht zu beanstanden, der Verkäufer habe seine Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag im Wesentlichen erfüllt und bereits im Jahr 1997 einen festen Anspruch auf die Kaufpreisleistung erworben, auch wenn der Vertrag im Übrigen erst im Januar 1998 vollzogen worden sei. Diese (in anderer Besetzung) getroffenen Erwägungen des höchsten Gerichts lassen aufhorchen, hat doch das Bundesgericht nicht mehr mit dem (unzutreffenden) Argument gefochten, die Erfüllung der Kaufpreisforderung sei grundsätzlich schon vor der Eigentumsübertragung hinreichend gesichert, sondern es konzentrierte seine Ausführungen unmittelbar auf den Umstand, dass der Verkäufer seine vertragliche Leistung im Wesentlichen bereits vor der Eigentumsübertragung erbracht habe, und schloss daraus durchaus nachvollziehbar, der feste Rechtsanspruch sei schon im Vorjahr entstanden.

Diese Überlegungen des Bundesgerichts im Entscheid vom 21.12.2006 geben somit der Hoffnung Auftrieb, dass künftig vom Dogma des Vertragsabschlusses als

massgebendem Realisationstermin abgerückt und stattdessen auf die Erbringung der eigenen Leistung bzw. auf die Übertragung der zumindest faktischen Verfügungsgewalt abgestellt wird. Die Zeit ist reif für einen Paradigmenwechsel.

5 Vorentscheid über die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis⁶⁸

Sachverhalt

Die Ehegatten A. und B. reichten innert erstreckter Frist die Steuererklärung 2002 nicht ein. Sie wurden zunächst eingeschrieben und daraufhin uneingeschrieben erfolglos gemahnt. In der Folge veranlagte sie das kantonale Steueramt Zürich für die Steuerperiode 2002 in Anwendung von § 139 Abs. 2 StG ZH nach pflichtgemäßem Ermessen. Die gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache wies das Steueramt nach Durchführung einer Untersuchung ab und auferlegte ihnen die Verfahrenskosten.

Die Steuerrekurskommission I hiess den gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Einspracheverfahren an das kantonale Steueramt zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt, das kantonale Steueramt hätte die von den Steuerpflichtigen sinngemäss vorgebrachte Bestreitung der Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Schweiz beachten und hierüber durch Vorentscheid befinden müssen. Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich

Das Verwaltungsgericht erläuterte zunächst die Voraussetzungen und die Wirkung von Einschätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen. Wenn die Steuerpflichtigen trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt haben oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, nimmt das kantonale Steueramt eine Ermessenseinschätzung gemäss § 139 Abs. 2 StG ZH vor. Ist eine solche zu Recht ergangen, kann sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 140 Abs. 2 Satz 1 StG ZH). Die Steuerpflichtigen haben den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren zu erbringen, und zwar dadurch, dass sie innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllen, eine substanzi-

64 VGer GR, 25.4.2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E 2 d und e.

65 VGer AG, 19.12.2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 23 E 3.1.

66 VGer AG, 19.12.2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 23 E 3.2, 3.3 und 4.

67 BGer 2A.537/2005, 21.12.2006.

68 VGer ZH, 10.5.2006, StE 2006 B 11.1 Nr. 19.

ierte Sachdarstellung zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse abgeben und hierfür die notwendigen Beweismittel beibringen oder zumindest anbieten. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen werden die Steuerpflichtigen überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- beziehungsweise Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis der Unrichtigkeit des angefochtenen Entscheids ohne Weiteres als gescheitert, mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und lediglich ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt.

Hinsichtlich der Frage der Abklärung der subjektiven Steuerpflicht erwog das Verwaltungsgericht⁶⁹, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei aus dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV ein Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage abzuleiten, dies ohne Rücksicht darauf, ob das kantonale Recht ein solches Vorverfahren kenne oder nicht. Das Bundesgericht habe diesen Anspruch auf einen Vorentscheid damit begründet, dass, wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliege, in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden dürfe. Kein Recht auf einen solchen Vorentscheid habe nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung allerdings, wer sich vorbehaltlos auf das Veranlagungsverfahren eingelassen habe und erst hernach einen Vorentscheid verlange, denn ein solches widersprüchliches Verhalten verdiene keinen Rechtsschutz⁷⁰.

So kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass die Beschwerdegegner keinen Anspruch auf einen Vorentscheid hätten. Denn zum einen würde ihnen ein solches Recht kraft Art. 127 Abs. 3 BV nur im interkantonalen Verhältnis zustehen, wenn also die Kollision kantonaler Steuerhoheiten in Frage stehe. Dies sei aber nicht der Fall, hätten doch die Beschwerdegegner geltend gemacht, ihr Lebensmittelpunkt befinde sich nicht in der Schweiz, sondern in Frankreich. Zum andern hätten sie sich auf das Einschätzungsverfahren eingelassen und die schweizerische und damit die zürcherische Steuerhoheit erst im Einspracheverfahren bestritten, nachdem sie weder binnen der von ihnen selbst beantragten erstreckten Frist noch innert Mahnfrist eine Steuererklärung eingereicht hätten und deshalb nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden seien. Sie hätten sich demnach

widersprüchlich verhalten und auch aus diesem Grund kein Recht auf einen Vorentscheid gehabt.

Daraus folgte das Verwaltungsgericht, die Rekurskommission I habe zu Unrecht angenommen, die Beschwerdegegner hätten Anspruch auf einen Vorentscheid. Vielmehr hätte sie die vom kantonalen Steueramt zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung daraufhin prüfen müssen, ob diese wegen nachgewiesener offensichtlicher Unrichtigkeit aufzuheben sei oder nicht. Im Rahmen dieser Prüfung wäre auch die behauptete Ansässigkeit der Beschwerdegegner im Ausland abzuklären und zu entscheiden gewesen.

Die Beschwerde wurde deshalb – unter Rückweisung der Sache an die Vorinstanz, die das Versäumte im zweiten Rechtsgang nachzuholen hat – teilweise gutgeheissen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diesem Entscheid und seinen Erwägungen muss entgegengehalten werden, dass sich das Verwaltungsgericht mit der Frage, ob auch im internationalen Verhältnis bei Bestreitung der subjektiven Steuerpflicht ein Vorverfahren zur Feststellung der Steuerpflicht durchgeführt werden müsse, wie dies nach höchstrichterlicher Rechtsprechung bei interkantonalen Sachverhalten zu geschehen hat, gar nicht auseinandergesetzt hat. Ohne Begründung ging es davon aus, dass ein Recht auf ein solches Feststellungsverfahren nur gegeben sei, wenn die Kollision zweier kantonaler Steuerhoheiten in Frage stehe. Dieser apodiktischen Behauptung stehen jedoch zunächst verschiedene Äusserungen von Doktrin und Praxis gegenüber, die auch bei Bestreitung der subjektiven Steuerpflicht im internationalen Verhältnis von einem Anspruch auf ein Feststellungsverfahren zur Abklärung der subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht, das mit einem Entscheid abgeschlossen werden muss, ausgehen⁷¹. Auch die Verwaltungspraxis des Kantons Zürich kennt ein solches Vorverfahren zur Klärung der subjektiven Steuerpflicht bei international verknüpften Sachverhalten schon seit Jahrzehnten⁷².

69 Unter Hinweis auf BGE 131 I 145 E 2.1, BGE 125 I 54 E 1 a.

70 Das Verwaltungsgericht verwies hier auf BGer 2P.317/2004, 11.10.2005, E 2, mit Hinweisen.

71 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 72 f.; CAGIANUT, Der Vorentscheid im Steuerrecht, 25 f.; DUSS, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde in Steuersachen, 531; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 3 StG ZH N 89 ff.; vgl. auch BGE 86 I 293 E 2 und BGer, 14.10.1983, ASA 53 (1984/85), 191 ff., 196 E 4b.

72 DA Ziff. 29 und MB des kantonalen Steueramtes über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8.6.1997 Ziff. 20 f. Der Anspruch auf ein Vorverfahren zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht wird hier zum einen verfahrensökonomisch begründet, zum anderen aber auch damit, dass das Steuergesetz für die Steuerauscheidung im internationalen Verhältnis regelmässig auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts verweise.

Für eine solche Praxis besteht zwar im internationalen Verhältnis keine ausdrückliche unilaterale gesetzliche Grundlage, sie ergibt sich jedoch aus Art. 9 BV. Auch wenn der Anspruch auf einen Vorbescheid über die subjektive Steuerpflicht im interkantonalen Verhältnis aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleitet wird, ist ein solcher auch bei interkantonalen Sachverhalten zugleich auch im Willkürverbot begründet. Es wäre widersinnig und haltlos, ein Individuum, das die subjektive Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen bestreitet, zu verpflichten, sich auf ein auch Fragen der objektiven Steuerpflicht umfassendes Veranlagungsverfahren einzulassen. Vorab muss in solchen Fällen die Frage der subjektiven Steuerpflicht umfassend geprüft und mit rechtskräftigem Feststellungsentscheid abgeschlossen werden. Die Verfahrenspflichten, namentlich die Auskunftspflichten, sind in einem solchen Verfahren auf die Abklärung der Voraussetzungen der steuerrechtlichen Zugehörigkeit beschränkt⁷³.

Der Anspruch auf ein Vorverfahren ergibt sich nicht nur aus dem unilateralen Recht, sondern auch aus dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)⁷⁴. Zwar enthalten die DBA kein mit Art. 127 Abs. 3 BV vergleichbares, absolutes Doppelbesteuerungsverbot. Sie regeln jedoch – in aller Regel in Art. 4 – die Frage der Ansässigkeit ebenfalls mit dem Ziel, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, und entfalten deshalb bezüglich des Anspruchs auf ein Verfahren über die Feststellung der subjektiven Steuerpflicht im internationalen Verhältnis die gleiche Wirkung wie Art. 127 Abs. 3 BV im interkantonalen Verhältnis.

Kein Recht auf einen Vorbescheid besteht jedoch, wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausführte, wenn sich Steuerpflichtige zunächst vorbehaltlos auf das Einschätzungsverfahren einlassen und erst zu einem späteren Zeitpunkt einen Vorbescheid verlangen. Ein solches Verhalten ist treuwidrig und kann nicht geschützt werden. Das gilt nicht nur im interkantonalen, sondern auch im internationalen Verhältnis. Inwiefern sich nun aber die Eheleute A. und B. auf das Einschätzungsverfahren eingelassen haben sollen, geht weder aus der Sachverhaltschilderung noch aus der Begründung des Verwaltungsgerichtsentscheids hervor. Der Umstand, dass A. und B. zunächst Erstreckung der Frist zur Einreichung der Steuererklärung verlangt hatten, kann gewiss nicht als ein vorbehaltloses Einlassen auf das durch die Zustellung der Steuererklärung eröffnete Einschätzungsverfahren betrachtet werden. Ebenso wenig haben A. und B. ihren Anspruch auf einen Vorbescheid über die subjektive

Steuerpflicht durch das Nichtentgegennehmen der Mahnung verwirkt. Inwiefern sie gegen Treu und Glauben verstossen haben sollen, ist somit unerfindlich.

Aus diesem Grund ist auch der zweite Pfeiler der verwaltungsgerichtlichen Begründung nicht tragfähig. Das Verwaltungsgericht hätte den Rückweisungsentscheid der Vorinstanz demnach bestätigen müssen. Es wäre Sache des kantonalen Steueramtes gewesen, vorab die Frage der subjektiven Steuerpflicht zu entscheiden.

6 Verrechnung von Verlusten auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit ordentlichem Einkommen⁷⁵

Sachverhalt

X. ist Liegenschaftsverwalter und auch im Liegenschaftshandel tätig. Für die Veranlagungsperiode 1999/2000 reichte er trotz Mahnung keine Steuererklärung ein und wurde deshalb von der Steuerverwaltung des Kantons Bern nach Ermessen mit einem Einkommen von Fr. 120 000 veranlagt.

X. erhob Einsprache, reichte im Einspracheverfahren eine Steuererklärung nach und verlangte, er sei gemäss der nachgereichten Steuererklärung zu veranlagern, und die in den Jahren 1997 und 1998 erlittenen Liegenschaftsverluste seien zu berücksichtigen. Die Liegenschaftsverluste resultierten einerseits aus der Nichtausübung eines bis zum 31.1.1997 befristeten Kaufrechts an Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft in Bern (Fr. 240 000) und andererseits aus der verlustbringenden (Fr. 342 134) Veräusserung einer Liegenschaft in T. am 4.5.1998.

Weder im Einspracheverfahren noch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht⁷⁶ wurden die Verluste berücksichtigt, allerdings mit unterschiedlichen Begründungen für den Verlust im Jahr 1997 und jenen im Jahr 1998. Bezüglich des Verlusts aus der Nichtausübung eines Kaufrechts entschieden die kantonalen Instanzen, dass mangels Veräusserung eines Grundstückes im Sinne des Gesetzes gar kein Grundstückverlust vorliegen könne. Der unbestrittene Verlust aus der Grundstückveräusserung im Jahr 1998 wurde nicht in dieser Bemessungsperiode berücksichtigt, weil das Gesetz vorsehe, dass Grundstückverluste mit Gewinnen im gleichen, im vorangegangenen oder im darauf folgenden Jahr zu verrechnen

73 STUDER, Vorbescheide im Steuerrecht, 423.

74 In casu DBA Schweiz-Frankreich.

75 BGer 2P.344/2005, 31.8.2006, StE 2007 A. 21.12 Nr. 15.

76 Im Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission wurde das Einkommen nur marginal von Fr. 110 622 auf Fr. 110 500 herabgesetzt.

sein⁷⁷. (Obwohl der Kanton Bern auch Grundstückgewinne auf Geschäftsgrundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, ist der Objektsteuercharakter dieser Steuer dadurch eingeschränkt, dass Grundstückverluste auf dem Geschäftsvermögen mit übrigem Geschäftseinkommen⁷⁸ und Geschäftsverluste mit Grundstückgewinnen auf dem Geschäftsvermögen⁷⁹ verrechnet werden können.) Das Verwaltungsgericht wollte offenbar der Möglichkeit, Grundstückverluste aus dem Jahr 1998 mit Grundstückgewinnen des Jahres 1999 zu verrechnen, das Primat einräumen vor der Möglichkeit, solche Grundstückverluste mit dem Geschäftseinkommen der Veranlagungsperiode 1999/2000 (Bemessungsperiode 1997/98) zu verrechnen.

X. reichte staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht ein, und diese wurde teilweise, d. h. bezüglich der Behandlung des im Jahr 1998 erlittenen Verlusts aus der Grundstückveräußerung, gutgeheissen.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst verneinte das Bundesgericht das Vorliegen von Willkür bezüglich des vom Pflichtigen geltend gemachten Verlustes aus dem im Jahr 1997 erfolgten Verzicht auf die Ausübung des Kaufrechts an der Liegenschaft in Bern, weil der Pflichtige die Verneinung des Vorliegens einer Veräußerung im Sinne des Grundstückgewinnsteuerrechts durch die Vorinstanz rein appellatorisch rügte. Das Bundesgericht warf die Frage auf, ob es sich bei diesem Verlust allenfalls um einen normalen Geschäftsverlust handle, musste aber auch diese Frage nicht beantworten, weil es zum Ergebnis gelangte, dass die Vorinstanz ohne Willkür zur Auffassung gelangt sei, dass der geltend gemachte Verlust nicht einmal belegmässig nachgewiesen sei.

Anders beurteilte jedoch das Bundesgericht den unbestrittenen Liegenschaftsverlust aus dem Jahr 1998: Der Entscheid der Vorinstanz, eine Berücksichtigung dieses Grundstückverlustes könne frühestens in der Steuerperiode 1999 erfolgen, nachdem aufgrund einer korrekt eingereichten Steuererklärung für diese Bemessungsperiode feststehe, dass X. keinen verrechenbaren Grundstückgewinn erzielt habe, sei willkürlich. X. habe – zwar erst im Verfahren vor Verwaltungsgericht, was aber nach bernischem Verwaltungsverfahrensmöglichkeit möglich sei – eine Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung eingereicht, aus welcher hervorgehe, dass er weder im Jahr 1998 noch im Jahr 1999 Grundstückgewinne erzielt habe.

Es sei willkürlich, eine solche Bestätigung nicht anzuerkennen und die Einschränkung aufzustellen, der Grundstückverlust könne frühestens im Jahr 1999 geltend gemacht werden. Das Gesetz sehe eine Verrechnung von nicht mit Grundstückgewinnen in der gleichen Periode verrechenbaren Verlusten auf Geschäftsgrundstücken mit Geschäftseinkommen vor. Weder dessen Wortlaut noch dessen Sinn und Zweck sähen vor, dass diese Verlustverrechnung erst in der folgenden Steuerperiode möglich sei. Einer Verrechnung des im Jahr 1998 erlittenen Verlustes mit dem Betriebsgewinn 1999⁸⁰ stehe nichts im Wege.

Nach der grundsätzlichen Bejahung der Verrechenbarkeit prüfte das Bundesgericht, ob das Verwaltungsgericht den betreffenden Verlust von Amtes wegen hätte berücksichtigen und die Ermessensveranlagung entsprechend korrigieren müssen. Diese Frage könne nicht schon mit dem Argument verneint werden, die Teilanfechtung einer Ermessensveranlagung könne dazu führen, dass eine nach Ermessen veranlagte Person im Ergebnis besser gestellt werden könnte als eine Person, die sich korrekt verhalten habe. Vielmehr müsse das Verwaltungsgericht alle relevanten, ihm bekannten Unterlagen berücksichtigen, sodass der Steuerpflichtige möglichst nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werde. Dies ergebe sich aus dem bernischen Steuergesetz, aber auch aus Art. 127 Abs. 2 BV. Das Verwaltungsgericht müsse somit prüfen, ob die Nichtberücksichtigung des unbestrittenen, von X. nachträglich nachgewiesenen Verlusts von Fr. 342 134 unter Einbezug aller Umstände derart ins Gewicht falle, dass die Ermessensveranlagung (über Fr. 110 500) insgesamt offensichtlich unrichtig, geradezu willkürlich sei. Sodann machte das Bundesgericht noch die Einschränkung, dass dies lediglich unter dem Vorbehalt gelte, dass die gesetzlichen Voraussetzungen gegeben seien. Bei dieser Aussage verwies das Gericht auf E 3.2 des Urteils, wo es darlegte, weshalb der geltend gemachte Verlust aus dem Jahr 1997 nicht berücksichtigt werden könne.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diesem Urteil kann insofern zugestimmt werden, als auch ein Steuerpflichtiger, der zunächst seine Verfahrenspflichten verletzt hat und deshalb nach Ermessen veranlagt werden musste, im Rahmen des Möglichen Anspruch auf eine gesetzmässige Besteuerung hat.

Aufgrund der bundesgerichtlichen Begründung (namentlich in E 4.3) kommen jedoch gewisse Zweifel darüber auf, ob das Gericht die zu entscheidende Rechtsfrage

77 Auch das heute geltende Steuergesetz des Kantons Bern enthält eine analoge Bestimmung (Art. 143 Abs. 1).

78 S. Art. 35 Abs. 4 StG BE für die Einkommenssteuer und Art. 93 Abs. 4 für die Gewinnsteuer.

79 S. Art. 143 Abs. 2 StG BE.

80 Hier müsste es «Betriebsgewinn 1998» oder «Betriebsgewinn der Bemessungsperiode 1997/98» heissen.

vollständig erkannt hat. Dies ergibt sich einerseits aus dem Umstand, dass das Gericht erwog, die Verrechnung des Grundstückverlusts aus dem Jahr 1998 sei mit dem Geschäftsgewinn 1999 möglich, obwohl ja für die Veranlagung 1999/2000 nach dem damals geltenden System der Vergangenheitsbemessung die Verhältnisse in den Jahre 1997 und 1998 massgeblich waren. Es kann sich hier um ein blosses Schreibversehen handeln; es ist aber auch möglich, dass sich das Gericht durch die Tatsache, dass die Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung sich auch auf das Jahr 1999 bezog, beeinflussen liess. Sodann unterliess es das Bundesgericht, eine klare Aussage zum Verhältnis von Art. 88 aStG BE und Art. 37 Abs. 5 aStG BE zu machen, es stellte vielmehr kurzerhand fest, dass das Verwaltungsgericht in Willkür verfallen sei, indem es durch die Nichtberücksichtigung des Grundstückverlusts des Jahres 1998 die vom Steuerpflichtigen beigebrachte Bestätigung der Steuerverwaltung des Kantons Bern ausser Acht gelassen habe.

Im Entscheid fehlt somit eine klare Aussage, ob die Möglichkeit, Grundstückverluste mit Grundstückgewinnen des Folgejahres zu verrechnen, der Möglichkeit, Geschäftsgewinne der laufenden Bemessungsperiode mit in der gleichen Periode angefallenen Grundstückverlusten zu verrechnen, vorgeht oder ob das Gegenteil der Fall ist. Das Verwaltungsgericht ist nicht nur vom Primat der Möglichkeit der Verrechnung von Grundstückverlusten im Folgejahr ausgegangen, sondern es hat die Auffassung vertreten, der im Jahr 1998 erlittene Grundstückverlust könne auch dann, wenn im Jahr 1999 kein Grundstückgewinn angefallen sei, erst in der Bemessungsperiode 1999/2000 berücksichtigt werden. Bei dieser Auslegung ist die Bestätigung der Steuerverwaltung des Kantons Bern, wonach X. in den Jahren 1998 und 1999 keine Grundstückgewinne erzielt habe, für die Bemessung des Einkommens in der Bemessungsperiode 1997/98 unerheblich. Das Verwaltungsgericht konnte somit insoweit gar nicht in Willkür verfallen.

Das Bundesgericht hat zwar begründet, weshalb die Ansicht der Vorinstanz, wonach Grundstückgewinne, die im zweiten Jahr einer Bemessungsperiode angefallen sind, erst in der folgenden Steuer- und Bemessungsperiode berücksichtigt werden können, nicht zutreffend ist. Es hat jedoch nicht dargelegt, weshalb dieses Auslegungsergebnis völlig haltlos und damit willkürlich sei.

Da die Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung vorlag, wonach X. im Folgejahr 1999 keine Grundstückgewinne erzielt habe, musste das Bundesgericht nicht entscheiden, ob der Verrechnung der Grundstückverluste mit den Geschäftsgewinnen das Primat vor der Verrechnung der Grundstückverluste im zweiten Jahr einer Bemessungsperiode mit Grundstückgewinnen des Fol-

gejahres zukommt, weil beide Auffassungen über das Verhältnis von Art. 88 aStG BE und Art. 37 Abs. 5 aStG BE zum gleichen Ergebnis, nämlich der Verrechnung mit Geschäftsgewinnen in der Bemessungsperiode 1997/98 geführt haben.

Das heute geltende bernische Steuerrecht regelt diese Frage im Sinne des Primats der Verrechnung von Grundstückverlusten mit Geschäftsgewinnen, soweit diese nicht mit Grundstückgewinnen des Vorjahres verrechnet werden konnten; dies allerdings nur provisorisch, wenn im Folgejahr Grundstückgewinne anfallen, die zu einer Verrechnung des zuvor bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer berücksichtigten Grundstückverlusts führen. Art. 35 Abs. 4 und Art. 93 Abs. 4 StG BE bestimmen, dass Grundstückverluste auf Geschäftsvermögen mit Geschäftsgewinnen verrechnet werden können, soweit eine Verrechnung mit Grundstückgewinnen nicht möglich ist. Die Abs. 5 dieser Normen ordnen sodann an, dass einer nachträglichen Verlustverrechnung gemäss Art. 143 Abs. 1 StG BE⁸¹ durch eine Ergänzung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerveranlagung Rechnung getragen wird. Aus diesen Absätzen ergibt sich das Primat der Verrechnung von Grundstückverlusten auf dem Geschäftsvermögen mit nachfolgend erzielten Grundstückgewinnen auf dem Geschäftsvermögen.

7 Abschreibungszwang bei Verlustverrechnung⁸²

Sachverhalt

Die X.-AG unterhielt einen Betrieb, dem unterschiedliche Anlagegüter (im Folgenden Anlagegüter «A» und «B») sowie Mobilien⁸³ («C») dienten. Nachdem die X.-AG erhebliche Verluste erlitten hatte, musste sie saniert werden. Dies geschah in Form einer Kapitalherabsetzung mit teilweiser Wiedererhöhung und durch Forderungsverzichte der Banken und der Aktionäre. Der Sanierungsgewinn wurde (handelsrechtlich) zur Beseitigung des Bilanzverlusts und für Abschreibungen auf dem Anlagevermögen verwendet. In den Jahren 1991 bis und mit 1997 verrechnete die Gesellschaft (steuerlich) die erzielten Geschäftsgewinne mit den zuvor erlittenen Verlusten. Es blieb jedoch ein erheblicher Betrag von nicht ver-

81 Diese Bestimmung sieht vor, dass von Grundstückgewinnen Grundstückverluste abgezogen werden können, die im gleichen, im vorangehenden oder im nachfolgenden Jahr erzielt werden.

82 BGer, 16.6.2006, StE 2007 B 72.11 Nr. 14.

83 In der Sachverhaltsdarstellung des Bundesgerichts wird zunächst gesagt, es handle sich bei C ebenfalls um Anlagegüter. Aus den weiteren Ausführungen ergibt sich dann jedoch, dass es sich bei C um Mobilien handelt.

rechenbaren Verlusten übrig⁸⁴. Um das Ausmass der nicht verrechenbaren Verluste möglichst tief zu halten, nahm die X.-AG in den Jahren 1995, 1996 und 1997 auf den Anlagegütern A und B statt dem gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe zulässigen Prozentsatz nur noch Abschreibungen von 3 % vom Buchwert vor, und auch auf den Mobilien wurde in diesen Jahren weniger abgeschrieben, als gemäss Merkblatt zulässig gewesen wäre. Im Jahre 1998, in dem keine Verlustverrechnung⁸⁵ mehr möglich war, nahm die X.-AG bei den Anlagegütern A und B Abschreibungen von 24 % bzw. 25 % vom Buchwert vor und schrieb die Mobilien vollständig ab.

Die Steuerbehörde korrigierte in der Folge die Jahresergebnisse und damit auch die Buchwerte, indem sie für diese Jahre die Abschreibungssätze gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe anwendete. Dies führte bei den Jahresrechnungen 1995 bis 1997 zu einer Erhöhung und im Jahr 1998 zu einer Kürzung der Abschreibungen.

Nachdem die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobene Einsprache abgewiesen worden war, gelangte die X.-AG an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, welches die Beschwerde mit der Begründung guthiess, dass die Wertansätze der Aktiven A, B und C trotz der reduzierten Abschreibungen nicht handelsrechtswidrig gewesen seien. Die X.-AG habe mit der vorübergehenden Reduktion der Abschreibungssätze lediglich ihren steuerplanerischen Spielraum ausgenützt. Eine Steuerumgehung liege nicht vor. Gegen diesen Entscheid erhob die ESTV bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Das Bundesgericht hiess die Beschwerde gut.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst bestätigte das Bundesgericht das in Art. 58 DBG festgelegte Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz⁸⁶. Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung entfalle nur insoweit, als diese gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstosse oder steuerrechtliche Korrekturvorschriften zu beachten

seien. Sodann leitete das Gericht aus Art. 79 und 58 DBG ein steuerrechtliches Periodizitätsprinzip ab und stellte fest, dass es unzulässig sei, die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander auszugleichen. Bei Verletzungen des Periodizitätsprinzips sei eine steuerliche Korrektur vorzunehmen.

Vor dem Hintergrund des Massgeblichkeitsprinzips prüfte das Bundesgericht, ob das Abschreibungsverhalten der X.-AG handelsrechtswidrig war, und kam – anders als die Vorinstanz – zu einem positiven Befund. Das Handelsrecht basiere auf der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung (Art. 662a Ziff. 5 OR), woraus das Erfordernis des Entscheids für eine Methode und der Planmässigkeit der Abschreibungen abzuleiten sei. Die X.-AG habe jedoch weder eine Methode angewandt noch planmässig gehandelt, sondern die Abschreibungssätze schlicht nach Belieben verändert. Aber auch die Abschreibungssätze selbst seien in der Anfangsphase mit 3 % vom Buchwert ungenügend gewesen. Die Anlage A sei im August 1994 in Betrieb genommen worden, und der gewählte Abschreibungssatz gehe von einer Nutzungsdauer von 67 Jahren aus⁸⁷. Analoges gelte für die Anlage B, die im Jahr 1997 in Betrieb genommen wurde⁸⁸. Aufgrund dieser Handelsrechtswidrigkeit habe sich eine Bilanzberichtigung aufgedrängt.

Die beliebige Veränderung der Abschreibungssätze sei nicht nur handelsrechtswidrig, sondern verletze auch das steuerrechtliche Periodizitätsprinzip.

Sodann stellte das Gericht dar, wie die Veranlagungsbehörde in den Jahren 1995 - 1997 die Korrekturen vorgenommen hatte: Sie erhöhte die Abschreibungssätze auf die im Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe vorgesehenen Ansätze, d. h. auf 24 % bei den Anlageobjekten A und B und auf 50 % bei den Mobilien C⁸⁹. Das Bundesgericht stellte sodann fest, dass die steuerlich zulässigen, relativ grosszügig bemessenen Abschreibungen nicht mit

84 Aus dem Urteil geht nicht klar hervor, weshalb der Sanierungsgewinn – soweit er nicht aus der Kapitalherabsetzung stammte – nicht auch steuerlich zur Verlustverrechnung verwendet wurde. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Forderungsverzichte der Aktionäre als steuerneutrale Kapitaleinlagen qualifiziert wurden und deshalb steuerlich die erheblichen Verlustvorträge bestehen blieben.

85 Das Bundesgericht spricht hier von «den aus der Sanierung stammenden Verlusten», die nicht mehr verrechenbar gewesen sind. Dies ist unzutreffend, weil aus einer Sanierung nie ein Verlust resultieren kann.

86 Das Gesetz ordnet an, dass auf den Saldo der Erfolgsrechnung abzustellen ist. Es handelt sich also genau genommen um das Massgeblichkeitsprinzip der Erfolgsrechnung.

87 Diese Ausführungen des Gerichts sind nicht nachvollziehbar, weil zu Beginn der gleichen E 4.2 ausgeführt wird, dass die X.-AG im Geschäftsjahr 1993 auf dem Anlagegut A eine Abschreibung von 36 % und im Jahr 1994 eine solche von 20 % vorgenommen habe. Unter der Annahme, dass die Anlage A im Jahr 1993 angeschafft wurde, war diese zu Beginn des ersten Jahres, in welchem die Steuerbehörde eine Korrektur vorgenommen hatte, bereits um 48,8 % des Anschaffungswertes abgeschrieben, und es ist deshalb auch unter Berücksichtigung der in den Jahren 1995 bis 1997 angewandten Abschreibungssätze von nur 3 % von einer wesentlich kürzeren Abschreibungsdauer ausgegangen worden, als dies das Bundesgericht behauptet.

88 Auch diese Aussage ist unzutreffend, weil beim Anlagegut B in den beiden Jahren nach Inbetriebnahme (1998 und 1999) je 25 % vom Buchwert abgeschrieben worden sind.

89 Die Abschreibungssätze von 24 % für das Anlagevermögen und von 50 % für die Mobilien finden sich allerdings in keinem der Merkblätter A 1995.

den handelsüblichen, wirtschaftlich gebotenen oder handelsrechtlich vorgeschriebenen Abschreibungen identisch zu sein bräuchten. Aus den Akten ergebe sich jedoch, dass die X.-AG gewusst habe, dass ihr Abschreibungsgebaren handels- und steuerrechtlich umstritten sei, und deshalb hätte es an ihr gelegen, begründet darzutun, dass in ihrem Fall tiefere als die von den Steuerbehörden angewandten Normsätze (gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe) handelsrechtlich geboten gewesen seien. Da die X.-AG dies unterliess und stattdessen lediglich an den richtigerweise steuerlich nicht akzeptierten, handelsrechtswidrigen Abschreibungssätzen festhielt, habe sie es selbst zu vertreten, dass ihr auf Grund der notwendigen Korrektur möglicherweise höhere als die handelsrechtlich vorgeschriebenen Mindestabschreibungen aufgerechnet wurden.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Abschreibungspolitik der X.-AG war in der fraglichen Zeitspanne 1995 - 1997 ohne Zweifel steuerlich motiviert. In diesen Jahren wandte sie tiefe Abschreibungssätze an, weil sie noch Verluste verrechnen konnte, und erhöhte diese in der Folge deutlich. (Unklar bleibt allerdings, weshalb die Gesellschaft in den Jahren 1993 und 1994, in denen sie offenbar Verluste erzielte oder frühere Verluste verrechnen konnte, auf der Anlage A 36 % resp. 20 % abgeschrieben hat.)

Solche Massnahmen der Steuerplanung bei der Gestaltung der Jahresrechnung (sog. Abschlussplanung) sind üblich und zulässig, so lange sie sich im vom Handels- und Steuerrecht gesetzten Rahmen bewegen.

Steuerrechtlich wird dieser Rahmen durch die spezifischen steuerlichen Bewertungsvorschriften, aber auch durch die Grenze zur Steuerumgehung gesetzt. Das Vorliegen einer Steuerumgehung hat offenbar die Vorinstanz geprüft, jedoch verneint. Das Bundesgericht setzte jedoch bereits früher an und kam zum Ergebnis, dass das Abschreibungsgebaren der X.-AG handelsrechtswidrig war. Dabei legte es das Schwergewicht auf Art. 662a Abs. 2 Ziff. 5 OR, welche die «Stetigkeit in Darstellung und Bewertung» verlangt. Nur am Rande wurde Art. 669 OR angeführt, der bezüglich der Abschreibungen anordnet, dass diese vorgenommen werden müssen, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind. Nicht einmal erwähnt wurden die Abs. 2 - 4 dieser Norm, welche – allerdings problematische – klare Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit in der Bewertung erlauben, die lediglich der Revisionsstelle mitgeteilt werden müssen. Ebenfalls nicht erwähnt wurde vom Bundesgericht Art. 662a Abs. 3 OR, der in begründeten Fällen Abweichungen u. a. vom Grundsatz

der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung erlaubt, wobei diese Abweichungen im Anhang darzulegen sind.

Vor diesem (nicht hinreichend ausgeleuchteten) handelsrechtlichen Hintergrund ist das Bundesgericht vorschnell zum Ergebnis gelangt, die aus steuerplanerischen Gründen erfolgte Verletzung des aus der Stetigkeit der Bewertung abgeleiteten Gebotes der Planmässigkeit der Abschreibungen sei handelsrechtswidrig. Aktionären und Gläubigern (zumindest den Banken) war ja bekannt, dass die X.-AG vermutlich im Jahr 1994⁹⁰ saniert werden musste, weil sie über die Forderungsverzichte darin eingebunden waren. Es ist davon auszugehen, dass sie sich über den Geschäftsgang der X.-AG nach der Sanierung im Detail orientiert haben und dabei auch zu andern Informationen als nur zu Bilanz und Erfolgsrechnung Zugang hatten, und auch die Abschreibungspolitik verfolgten. In dieser Situation waren sie hinsichtlich des Gebots der Planmässigkeit der Abschreibungen nicht auf die Schutznorm von Art. 662a Ziff. 5 OR angewiesen.

Handelsrechtswidrig ist vor diesem Hintergrund nur eine Abschreibungspolitik, welche die Höchstwertvorschrift von Art. 665 OR, die anordnet, dass das Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungskosten unter Abzug der notwendigen Abschreibungen bewertet wird, verletzt. Diese Frage hat die Vorinstanz geprüft und verneint. Die diesbezüglichen Ausführungen und die Sachverhaltsdarstellung durch das Bundesgericht lassen keine eindeutigen und umfassenden Schlussfolgerungen zu. Bezüglich der Anlage A findet sich in E 4.2, 1. Satz, die Aussage, es seien in den Jahren 1993 und 1994 Abschreibungen von 36 % bzw. 20 % vorgenommen worden. Im dritten Abschnitt der gleichen Erwägung schreibt dann das Bundesgericht, es seien nur 3 % vom Buchwert abgeschrieben worden, womit die X.-AG von einer Nutzungsdauer von 67 Jahren ausgegangen sei. Bei dieser Aussage lässt das Bundesgericht die von ihm zu Beginn der E 4.2 gemachte Sachverhaltsfeststellung ausser Acht. Angesichts dieser Widersprüche kann nicht beurteilt werden, ob in den streitigen Jahren handelsrechtlicher Korrekturbedarf gegeben war oder nicht. Ob die Mobilien C durch das vorübergehende Absenken des Abschreibungssatzes auf 20 % überbewertet waren, kann nicht beurteilt – und damit auch nicht ausgeschlossen – werden. Hingegen lassen sich dem Urteil klare Indizien dafür entnehmen, dass die Anlage B in der Bilanz per Ende 1997 überbewertet war. Diese Anlage wurde zu Beginn des Jahres

90 Der Zeitpunkt der Sanierung wird im Urteil nicht genannt, jedoch wird gesagt, dass die Gesellschaft zunächst erhebliche Verluste erlitten hatte und in den Jahren 1995 - 1997 erhebliche Gewinne erzielen konnte. Daher kann vermutet werden, dass die Sanierung unmittelbar vor der Rückkehr in die Gewinnzone, also Ende 1994, stattgefunden hat.

1997 in Betrieb genommen, und es wurde nur eine Abschreibung von 3 % vorgenommen. Hier war eine Korrektur auf den handelsrechtlich zulässigen Höchstwert angebracht. Anders wäre nur dann zu entscheiden gewesen, wenn die Voraussetzungen für eine Gruppenbewertung mit der Anlage A erfüllt gewesen wären und sich bei einer Gesamtbeurteilung ergeben hätte, dass diese Gruppe von Aktiven per Ende 1997 nicht überbewertet war.

Ebenfalls ausser Acht gelassen hat das Bundesgericht die Tatsache, dass dem Prinzip der Planmässigkeit der Abschreibungen in der Steuerpraxis in anderem Zusammenhang eine sehr geringe Bedeutung beigemessen wird. In den Merkblättern über die Abschreibungen geschäftlicher Betriebe der ESTV wird nämlich jeweils in der Ziff. 3 angeordnet, dass sogar das Nachholen von in Vorjahren wegen schlechten Geschäftsgangs unterlassenen Abschreibungen möglich ist, sofern die Steuerpflichtigen deren Begründetheit nachweisen. Wenn Begründetheit im Sinne dieser Merkblätter mit «notwendig» iSv Art. 665 OR gleichgestellt wird, muss festgestellt werden, dass die Steuerpraxis sogar die Herstellung der Handelsrechtskonformität in späteren Perioden akzeptiert und damit im Bereich der Abschreibungen dem Periodizitätsprinzip wenig Gewicht beimisst und dem Gebot der Bilanzberichtigung durch die Steuerbehörden im Falle von handelsrechtswidrigen Wertansätzen keine Beachtung schenkt. Ohne gesetzliche Grundlage – wie sie z. B. in Art. 62 Abs. 4 DBG zu finden ist – sollten deshalb weder die Steuerbehörden noch das Bundesgericht einen andern Massstab ansetzen, wenn es um Steuerplanungsmassnahmen im Zusammenhang mit der zeitlichen Begrenzung der Verlustverrechnung geht.

Einmal mehr sei überdies vermerkt, dass die höchstrichterliche Begründung – soweit sie sich auf das Periodizitätsprinzip stützt – ohnehin nicht zu überzeugen vermag⁹¹. Zwar verweist das Bundesgericht als Rechtsgrundlage des Periodizitätsprinzips ohne nähere Erläuterung auf Art. 79 DBG (iVm Art. 58), wo aber auch bei aufmerksamem Lesen nichts auffindbar ist, was eine Abweichung von den durch das Massgeblichkeitsprinzip indizierten Regeln der zeitlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag rechtfertigen würde. Die scheinbar durch das Periodizitätsprinzip vermittelten Gedanken ergeben sich allesamt bereits aus dem Buchführungsrecht⁹². Es gibt kein vom Buchführungsrecht losgelöstes steuerrechtliches Periodizitätsprinzip, das die zeitliche Zuordnung

aufgrund frei schwebender fiskalischer Überlegungen erlauben würde.

Das hier besprochene Urteil gibt auch noch in einem andern Punkt Anlass zu Kritik: Die Tatsache, dass, und die Begründung, mit der das Bundesgericht das Vorgehen der Steuerbehörden, die in den fraglichen Jahren einfach die Differenz zwischen den von der X.-AG vorgenommenen und den gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe für den Regelfall festgesetzten Höchstabschreibungsätzen angewendet haben, für gut befunden hat, ist sehr problematisch. In materieller Hinsicht lässt der Entscheid ausser Acht, dass die Prozentsätze in den Merkblättern der ESTV Höchstwerte von Abschreibungen für den Regelfall darstellen, während das Handelsrecht Mindestwerte von Abschreibungen verlangt. Es ist offensichtlich, dass nicht jeder Abschreibungsatz, der unterhalb der steuerlich zulässigen pauschalen Sätze liegt, automatisch auch gegen die handelsrechtlichen Mindestabschreibungen verstösst. Dies anerkannte das Bundesgericht zwar, aber es billigte das Vorgehen der Steuerbehörden mit der unhaltbaren Begründung, die X.-AG hätte ja gewusst, dass die von ihr angewendete Abschreibungspraxis handels- und steuerrechtlich umstritten sei. Es hätte deshalb an ihr gelegen, im Verlauf des Verfahrens begründet darzutun, weshalb in ihrem Fall entgegen der Auffassung der Einsprachebehörde handelsrechtlich ausnahmsweise tiefere Abschreibungsätze als die von den Steuerbehörden angewendeten Normalsätze geboten gewesen wären. Da die X.-AG dies unterlassen habe und stattdessen lediglich an den richtigerweise steuerlich nicht akzeptierten, handelsrechtswidrigen Abschreibungsätzen festhielt, habe sie es selbst zu verantworten, dass ihr aufgrund der notwendigen Korrektur möglicherweise höhere als die handelsrechtlich vorgeschriebenen Mindestabschreibungen aufgerechnet wurden. Das Bundesgericht wirft damit der X.-AG nicht nur vor, dass sie an ihrem aus unserer Sicht richtigen Rechtsstandpunkt festgehalten hat, sondern missachtet auch die Beweislastverteilungsregeln. Es wäre Sache der Steuerbehörden gewesen nachzuweisen, inwieweit handelsrechtliche Höchstbewertungsvorschriften verletzt worden sind bzw. darzulegen, in welcher Weise dem Erfordernis der Stetigkeit der Bewertung Nachachtung zu verschaffen ist. Dabei auf eine Verwaltungsanweisung abzustellen, die einen diametral entgegengesetzten Zweck hat, war in jedem Fall rechtswidrig. Es kann deshalb nicht vom Steuerpflichtigen verlangt werden, dass er den Nachweis erbringt, dass und in welcher Weise vom MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe abgewichen wird, um zu einer handelsrechtskonformen Bewertungspraxis zu gelangen.

Schliesslich zeigen dieser Entscheid und die angestellten Überlegungen deutlich auf, dass die Zeit reif ist für die

91 Vgl. dazu REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 219 f.

92 Vgl. B-StRK ZH, 27.2.1991, StE 1991 B 72.12 Nr. 5 E 4a; OERTLI, Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss, unter besonderer Berücksichtigung ihrer Aktivierung im Einkommenssteuerrecht, 47 f.; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 50 f.

Aufhebung der zeitlichen Beschränkung der Verlustverrechnung, wie dies bereits in zahlreichen ausländischen Steuerordnungen der Fall ist. Wenn auch hierzulande dem Totalgewinnprinzip Nachachtung verschafft würde, wäre damit auch das hier besprochene, problematische Präjudiz hinfällig.

Literatur

- BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- CAGIANUT FRANCIS, Der Vorbescheid im Steuerrecht, in: Blaise Knapp (Hrsg.), Mélanges Raoul Oberson, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1995, 21 ff.
- DUSS MARCO, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde in Steuersachen (II), StR 1989, 524 ff.
- LOCHER PETER, Kommentar zum DGB, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001
- OERTLI MATHIAS, Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss, unter besonderer Berücksichtigung ihrer Aktivierung im Einkommenssteuerrecht, Diss. Universität Zürich 1987, Zürich 1988
- 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
- Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1. Teil, Basel/Frankfurt am Main 1996
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), FStR 2004, 214 ff.
- RICHER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- SIMONEK MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003, ASA 74 (2005/2006), 1 ff.
- STUDER WALTER, Vorbescheide im Steuerrecht, ZBl 1962, 417 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Diss. Zürich 1996

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- StG BE, Steuergesetz des Kantons Bern (vom 21.5.2000), BSG 661.11
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 631.1

Praxisanweisungen

- DA zum Steuergesetz vom 8.7.1951 (vom 3.7.1952), (altes) ZStB Teil I A, Nr. 12/53 (nicht mehr gültig)
- MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe, MB der ESTV – Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe (10.1994)
- MB des kantonalen Steueramtes über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8.6.1997 (vom 24.11.1999), ZStB Teil I, Nr. 11/050

Gesetzgebungs-Agenda 2007/4

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

Inhalt

1	Bund	2.15	Zug
1.1	Unternehmenssteuerreform II	2.16	Zürich
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung	3	Doppelbesteuerungsabkommen
1.3	Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG	3.1	Aserbajdschan
1.4	Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige	3.2	Chinesisch Taipei (Taiwan)
1.5	Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Art. 6 EMRK verstossen	3.3	Kolumbien
1.6	In der Herbstsession 2007 behandelte Motionen und Initiativen	3.4	Montenegro
2	Kantone		
2.1	Appenzell Ausserrhoden		
2.2	Basel-Landschaft		
2.3	Basel-Stadt		
2.4	Bern		
2.5	Glarus		
2.6	Graubünden		
2.7	Nidwalden		
2.8	Obwalden		
2.9	Schaffhausen		
2.10	Solothurn		
2.11	St.Gallen		
2.12	Thurgau		
2.13	Uri		
2.14	Wallis		

* 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 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 Frühjahrssession 2007 bereinigt worden.³

Gegen dieses Gesetz reichte am 9.7.2007 eine Koalition aus mehreren Parteien und Organisationen links der Mitte innert der vorgegebenen Frist das Referendum mit rund 65 000 Unterschriften ein. Die Volksabstimmung wird voraussichtlich am 24.2.2008 stattfinden. Zuvor hatte die Sozialdemokratische Partei der Schweiz zusätzlich ihre Absicht bekundet, das beschlossene Teilbesteuerungsverfahren für Dividenden auch 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 Zweiverdienerhepaare 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.⁸

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis Ende Juni 2007. Dessen Ergebnis ist noch ausstehend.

1.3 Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG

In der Herbstsession 2006 hatte der Nationalrat als Erstrat, gestützt auf einen entsprechenden Bericht seiner Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit vom 5.5.2006⁹ und eine Stellungnahme des Bundesrates vom 30.8.2006¹⁰, eine parlamentarische Initiative angenommen, welche die Aufnahme einer Bestimmung im StHG vorsieht, wonach das Existenzminimum nicht besteuert werden dürfe. Mit dieser Initiative sollte die Vorschrift wieder aufgenommen werden, welche bereits im Steuerpaket 2001 enthalten war, wegen dessen Ablehnung in der Volksabstimmung vom 16.5.2004 indessen nie Gesetz wurde.

Auf Veranlassung der Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Ständerates wurde vor der Beratung im Ständerat eine Vernehmlassung bei den Kantonen durchgeführt. Diese ergab eine grossmehrheitliche Ablehnung seitens der Kantone, was den Ständerat in der Sommersession 2007 veranlasste, als Zweitrat auf die In-

1 S. BBI 2007, 2321.

2 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.1, FStR 2006, 316 f.

3 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.1, FStR 2007, 161 f.

4 S. BBI 2006, 4471.

5 S. BBI 2006, 8339.

6 S. AS 2007, 615.

7 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html/?lang=de.

8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.2, FStR 2007, 162 f.

9 S. BBI 2006, 7539.

10 S. BBI 2006, 7551.

initiative nicht einzutreten. Nach der mehrheitlichen Auffassung der Kantone wird dem angestrebten Ziel bereits heute in allen Kantonen angemessen Rechnung getragen, sei es über Tariffreigrenzen, Sozialabzüge oder Steuererlass im Einzelfall. Die vorgeschlagene Normierung hätte deshalb wohl nur deklaratorischen Charakter; andererseits würde eine konkretere abgefasste Norm in die Tarifautonomie der Kantone eingreifen.

In der Herbstsession 2007 hielt der Nationalrat gegen den Nichteintretensbeschluss des Ständerates an seiner Initiative zunächst fest; der Ständerat beschloss indessen in der Folge ein zweites Mal Nichteintreten auf die Nationalratsinitiative. Das bedeutet, dass diese Initiative definitiv vom Tisch ist.

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.¹¹ Mit den entsprechenden Gesetzesänderungen will der Bundesrat die Steuerzahlenden motivieren, bisher unversteuertes Vermögen und Einkommen zu deklarieren. Erben sollen bei Offenlegung der Steuerhinterziehung des Erblassers von einer tieferen Nachsteuer profitieren. Auch soll bei erstmaliger Offenlegung einer eigenen Steuerhinterziehung (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.¹²

In der Herbstsession 2007 stimmte der Ständerat als Erstrat dieser Vorlage mit geringfügigen Änderungen zu.

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

Am 25.3.2002 hatte der Kanton Jura unter Bezugnahme auf ein Urteil des Europäischen Menschenrechtsgerichtshofs, ergangen gegen die Schweiz, eine Standesinitiative mit dem Begehren eingereicht, alle Bestimmungen im Bundessteuerrecht, die dem angesprochenen Urteil zuwiderlaufen, aufzuheben bzw. zu ändern. Beide Räte gaben dieser Standesinitiative Folge.¹³ Umgesetzt wurde diese

Initiative mit dem BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, das die eidg. Räte am 20.12.2006 verabschiedeten und das der Bundesrat nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist auf den 1.1.2008 in Kraft setzte.¹⁴ Die neuen Bestimmungen sollen ein faires Strafverfahren bei Steuerhinterziehung gemäss Art. 6 EMRK¹⁵ und der entsprechenden Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte gewährleisten. In DBG und StHG wird das Recht auf Aussage- und Mitwirkungsverweigerung im Steuerhinterziehungsverfahren verankert. Auch die Verwendung von Beweismitteln aus dem Nachsteuerverfahren im Steuerhinterziehungsverfahren wird entsprechend der EMRK-Rechtsprechung neu geregelt. Im Weiteren wird die bisher geltende Schuldvermutung unter Ehegatten gestrichen. Neu können Ehegatten nicht mehr für Hinterziehungsdelikte des andern Ehegatten gebüsst werden.

1.6 In der Herbstsession 2007 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- einer Standesinitiative des Kantons Basel-Landschaft und weiteren parlamentarischen Initiativen für das steuerbegünstigte Bausparen Folge gegeben;
- einer parlamentarischen Initiative, welche im Falle der Ersatzbeschaffung von Wohneigentum bei nur teilweiser Reinvestition des Erlöses einen anteiligen Aufschub (nach der sog. relativen Methode) verlangt, ein zweites Mal Folge gegeben;
- eine Ständeratsmotion für einen Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung überwiesen;
- eine Ständeratsmotion zur Besteuerung von Schweizer Flugpersonal bei deutschen Flugunternehmen überwiesen;
- eine Motion zur Reduktion des Gewinnsteuersatzes für Unternehmen bei der direkten Bundessteuer von 8,5 % auf 5 % gutgeheissen;
- eine Motion für eine Individualbesteuerung und die Vereinfachung des Steuersystems (Easy Swiss Tax) abgelehnt;
- eine Motion für eine Senkung der Mehrwertsteuer ab 2010 um 1 Prozentpunkt und für einen jährlichen Schuldenabbau 2007 - 2009 um Fr. 3 Mia. abgelehnt.

11 S. BBl 2006, 8795.

12 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.4, FStR 2007, 163 f.

13 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 1.3, FStR 2006, 159.

14 S. AS 2007, 2973.

15 Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101.

Der Ständerat hat:

- einer Standesinitiative des Kantons Solothurn zur Einführung einer Einheitssteuer (flat tax) keine Folge gegeben;
- einer Standesinitiative des Kantons Aargau für ein neues Steuersystem keine Folge gegeben;
- einer Standesinitiative des Kantons Solothurn zur Steuerbefreiung von Entgelten für nebenberufliche Tätigkeiten im Interesse der Öffentlichkeit keine Folge gegeben;
- eine Nationalratsmotion gegen die steuerliche Ungleichbehandlung von Geschiedenen und Getrenntlebenden, die abwechselnd ihre Kinder betreuen, überwiesen;
- eine Motion für eine Senkung der Mehrwertsteuer ab 2010 um 1 Prozentpunkt und einen jährlichen Schuldenabbau 2007 - 2009 um Fr. 3 Mia. abgelehnt.

2 Kantone

2.1 Appenzell Ausserrhoden

Der Kantonsrat hat am 20.8.2007 die Steuergesetzrevision¹⁶ in 2. Lesung ohne Änderungen verabschiedet. Er bediente sich des Behördenreferendums, um eine vorzeitige Volksabstimmung zu ermöglichen. Die Gesetzesrevision wurde vom Volk an der Abstimmung vom 21.10.2007 gutgeheissen. Damit treten die Änderungen per 1.1.2008 in Kraft.

Die gesamte Vorlage kann im Internet eingesehen werden.¹⁷

2.2 Basel-Landschaft

Die Baselbieter Stimmbevölkerung wird am 25.11.2007 über die Reform der Unternehmensbesteuerung¹⁸ abstimmen. Vorgesehen ist eine Inkraftsetzung dieser Reform per 1.1.2008.

2.3 Basel-Stadt

Am 4.9.2007 hat der Regierungsrat als Gegenvorschlag zu zwei Volksinitiativen eine Gesetzesvorlage zu einer Revision des Steuergesetzes verabschiedet. Die Vorlage sieht folgende Neuerungen vor:

- Einkommensbesteuerung:
 - neuer Einkommenssteuer-Doppeltarif mit lediglich zwei Tarifstufen und mit einheitlichen Steuersätzen für Alleinstehende und Ehegatten;
 - neue Sozialabzüge (anstelle von im Tarif eingebauten Einkommensfreigrenzen): Fr. 18 000 für Alleinstehende, Fr. 34 000 für Ehepaare und Fr. 28 000 für Alleinerziehende. Die Sozialabzüge dienen der Steuerung der Progression und ermöglichen die Steuerbefreiung des Existenzminimums;
 - Kinderabzug von Fr. 6800, Streichung des degressiven Zuschlags zum Kinderabzug;
 - Erhöhung des Versicherungsabzugs auf Fr. 2000 pro Person (bisher: Fr. 550), neuer Versicherungsabzug pro Kind von Fr. 1000;
 - Erhöhung des Zweitverdienerabzugs auf Fr. 2000;
 - neue Berufskosten-Einheitspauschale von Fr. 4000 pro erwerbstätige Person;
 - Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung für Aktionäre durch Reduktion des Steuersatzes auf 60 % auf dem Einkommen aus Beteiligungen von mind. 10 % des Grundkapitals.
- Unternehmensbesteuerung: Reduktion des renditeabhängigen maximalen Gewinnsteuersatzes von bisher 24,5 % auf neu 22,0 % in 3 Schritten.
- Immobilienbesteuerung:
 - Grundstücksteuer: Reduktion des Steuersatzes von 4 ‰ auf 2 ‰;
 - Grundstückgewinnsteuer: Ermässigung des Spekulationszuschlags bei Bauinvestitionen, Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen auf Grundstücken des Geschäftvermögens;
 - Abschaffung der Stempelsteuer.

Die Gemeinden können neu eine kommunale Vermögenssteuer erheben. Die Teilrevision soll bereits auf Anfang 2008 in Kraft gesetzt werden.

2.4 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;

16 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 2.1, FStR 2007, 164 f.

17 www.ar.ch/Abstimmung/211007/Edikt211007.pdf.

18 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 2.2, FStR 2007, 249.

- 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 %;
- 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 durch 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).

Gegen die Vorlage für die Teilrevision des Steuergesetzes ist das konstruktive Referendum (sog. Volksvorschlag) zustande gekommen. Der Gewerkschaftsbund des Kantons Bern, die Grünen und die Sozialdemokratische Partei haben am 20.8.2007 einen Volksvorschlag «Steuerliche Entlastung für Familien und Mittelstand – gegen Steuergeschenke für Spitzenverdiener» eingereicht. Der Volksvorschlag entspricht weitgehend der Vorlage des Grossen Rates. Bei den Bestimmungen, welche per 1.1.2008 in Kraft treten, gibt es keine Differenzen. Hingegen gibt es bei den Bestimmungen, welche per 1.1.2009 in Kraft treten, folgende vier Abweichungen:

- Die Kinderabzüge sollen von Fr. 4400 auf Fr. 6300 (statt Fr. 6000) erhöht werden.
- Der höchste Steuersatz für die Einkommenssteuer soll bei 6,5 % belassen werden (keine Senkung auf 6,1 %), und die Entlastung des Mittelstandes soll auf

Bruttoeinkommen bis gegen Fr. 200 000 beschränkt werden.

- Der Tarif der Vermögenssteuer soll um durchschnittlich 12 % (statt 24 %) gesenkt werden, und der höchste Steuersatz für die Vermögenssteuer soll 1,3 ‰ (statt 1,1 ‰) betragen.
- Die Höchstbegrenzung der Vermögenssteuer soll mind. 2,4 ‰ (statt 2,2 ‰) des steuerbaren Vermögens betragen.

Der Grosse Rat wird in der Novembersession die Gültigkeit des Volksvorschlages beurteilen und dem bernischen Stimmvolk eine Abstimmungsempfehlung geben. Die Volksabstimmung wird am 24.2.2008 stattfinden.

2.5 Glarus

Die Finanzdirektion beabsichtigt, dem Regierungsrat zuhanden von Landrat und Landsgemeinde vom Mai 2008 in Verfolgung der Steuerstrategie weitere Steuersenkungen zu unterbreiten. Sodann sollen Anpassungen aufgrund der Reform zur Bundesrechtspflege und des BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern vom 20.12.2006 erfolgen. Die Details sind noch offen.

2.6 Graubünden

Der Grosse Rat hat in der Oktobersession 2007 einen Auftrag an die Regierung überwiesen, mit welchem die Reduktion der Substanzsteuern gefordert wird. Die Vermögenssteuer der natürlichen Personen und die Kapitalsteuer der juristischen Personen sollen so weit gesenkt werden, dass eine Steuerbelastung im Mittelfeld der Deutschschweizer Kantone resultiert. Im Zuge dieser Revision soll auch eine weitere Reduktion der Gewinnsteuer geprüft werden. Eine entsprechende Vorlage soll bereits im kommenden Jahr in die Vernehmlassung geschickt werden.

2.7 Nidwalden

Die vom Landrat am 27.6.2007 beschlossene Teilrevision des Steuergesetzes¹⁹ wird auf den 1.1.2008 in Kraft gesetzt, da das Referendum nicht ergriffen wurde.

2.8 Obwalden

Der Regierungsrat unterbreitet dem Kantonsrat wie folgt Botschaft und Antrag für eine Teilrevision des Steuergesetzes per 1.1.2008:

¹⁹ S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 2.8, FStR 2007, 167, und 2007/3, Abschn. 2.8, FStR 2007, 250.

- Einkommenssteuer: Es soll ein durchgehend proportionaler Einkommenssteuertarif eingeführt werden (einfache Steuer von 1,8 %). Für den Kantonshauptort Sarnen ergibt dies eine Steuerbelastung von 12,438 % (Kantons- und Gemeindesteuern, konfessionslos).
- Vermögenssteuer: Der mit den Sofortmassnahmen im Juni 2007 eingeführte Vermögenssteuertarif von proportional 0,2 ‰ soll unverändert für die Steuerjahre 2008 und folgende gelten. Für den Kantonshauptort Sarnen ergibt dies eine Steuerbelastung von 1,382 ‰ (Kantons- und Gemeindesteuern, konfessionslos).
- Gewinnsteuer: Der Gewinnsteuersatz von 6,6 % (Kantons- und Gemeindesteuern), welcher auf dem gesamten Kantonsgebiet gilt, soll auf 6,0 % gesenkt werden.

2.9 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat am 17.9.2007 der Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt. Gegenüber der Vorlage des Regierungsrates vom 20.3.2007²⁰ ergaben sich noch verschiedene Änderungen:

- Der Gewinnsteuersatz wurde auf 5 % und der Kapitalsteuersatz auf 1 ‰ festgelegt.
- Auf eine Reduktion der Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften wurde verzichtet, ebenso auf eine Reduktion der Minimalsteuer auf Grundstücken sowie des Quellensteuersatzes für ausländische Organe.
- Ebenfalls verzichtet wurde auf die Erweiterung des Teilbesteuerungsverfahrens für Ausschüttungen aus massgeblichen Beteiligungen auf ausländische Beteiligungen sowie auf die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.
- Schliesslich wurden die Einkommens- und Vermögenssteuertarife geändert. Die degressiven Tarife wurden aufgehoben. Neu verläuft der Einkommenssteuertarif bis zu einem Einkommen von Fr. 200 000 progressiv; für Einkommen von mehr als Fr. 200 000 beträgt der Steuersatz einheitlich 9,9 %. Bei der Vermögenssteuer verläuft der Tarif bis Fr. 857 000 progressiv; für Vermögen von mehr als Fr. 857 000 beträgt der Steuersatz einheitlich 2,6 ‰.

Die Änderung des Steuergesetzes wird voraussichtlich per 1.1.2008 in Kraft treten.

2.10 Solothurn

Am 27.6.2007 hat der Kantonsrat mit grossem Mehr die Teilrevision des Steuergesetzes²¹ verabschiedet. Um die Inkraftsetzung auf Anfang 2008 nicht zu gefährden, hat der Kantonsrat den Beschluss von sich aus der Volksabstimmung unterstellt. Das Volk hat die Teilrevision des Steuergesetzes in der Abstimmung vom 21.10.2007 gutgeheissen.

2.11 St.Gallen

Die Regierung hat den Entwurf für eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung gegeben. Geplant sind im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs: Die Nullstufe soll auf Fr. 11 000 erhöht und alle weiteren Tarifstufen sollen gestreckt werden. Die Maximalprogression von 9 % soll neu bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 300 000 (Alleinstehende) bzw. Fr. 600 000 (Verheiratete) erreicht werden. Gemäss geltendem Tarif liegen diese Positionen bei Fr. 248 000 bzw. Fr. 496 000.
- Reduktion der Vermögenssteuer von 1,9 ‰ auf 1,7 ‰;
- Reduktion der Gewinnsteuer von 4,5 % auf 3,75 %;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht (BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung [Transponierung und indirekte Teilliquidation]; BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II]; BG über die kollektiven Kapitalanlagen; BG gegen die Schwarzarbeit; Rechtsweggarantie; BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern).

Die Teilrevision soll am 1.1.2009 in Kraft treten. Ausgenommen davon ist die Änderung beim Einkommenssteuertarif, die erst ab 1.1.2011 angewendet werden soll.

2.12 Thurgau

Der Grosse Rat des Kantons Thurgau hat am 15.8.2007 ohne Gegenstimme die Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. 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;

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 2.10, FSr 2007, 251.

21 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 2.12, FSr 2007, 251 f.

- vertikale Harmonisierung mit der direkten Bundessteuer im Verfahrensrecht: Fristwiederherstellungs- und Beschwerdefrist, Nichtanwendbarkeit von Gerichtsferien;
- Einkommenssteuertarifsenkung für Einkommen zwischen Fr. 50 000 und Fr. 150 000;
- Abzug für freiwillige Zuwendungen von 20 % statt 10 % des Reineinkommens;
- Einführung einer proportionalen Steuer auf Kapitalleistungen aus Vorsorge: Verheiratete 2,0 % und übrige Steuerpflichtige 2,4 %;
- steuerliche Begünstigung der Unternehmensnachfolge sowie Einführung einer separaten Jahressteuer für die in den letzten 2 Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven mit privilegiertem Steuersatz;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge: bei Steuerpflichtigen in ungetrennter Ehe von Fr. 100 000 auf Fr. 200 000, bei allen übrigen Steuerpflichtigen von Fr. 50 000 auf Fr. 100 000 und für jedes nicht selbständig besteuerte Kind von Fr. 40 000 auf Fr. 100 000;
- Einführung eines proportionalen Satzes von 1,1 ‰ anstelle des progressiven Vermögenssteuertarifes;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.

Zurzeit läuft noch die Referendumsfrist von 3 Monaten. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2008 vorgesehen.

2.13 Uri

Der Regierungsrat hat am 4.9.2007 entschieden, die vorgesehene Revision des Steuergesetzes um ein Jahr vorzuziehen. Demnach soll dem Volk im Juni 2008 eine Vorlage unterbreitet werden, die für natürliche Personen sowohl bei der Einkommenssteuer wie auch bei der Vermögenssteuer deutliche Steuersenkungen mit sich bringt. Die Teilrevision soll auf den 1.1.2009 in Kraft gesetzt werden. Die einzelnen Massnahmen sind noch nicht konkretisiert.

2.14 Wallis

Der Staatsrat hat dem Grossen Rat den Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Es ist vorgesehen, dass dieses Geschäft in der Oktober-Session 2007 behandelt wird. Die Hauptziele des Entwurfes sind insbesondere:

- die Berücksichtigung einer Anzahl parlamentarischer Vorstösse;
- die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung;
- die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen und Investitionen;
- die Anpassung des Steuergesetzes an das BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem

Gebiet der direkten Steuern und an das BG gegen die Schwarzarbeit.

Im Falle der Annahme durch den Grossen Rat sowie unter Vorbehalt des Referendums tritt die Teilrevision auf den 1.1.2008 in Kraft.

2.15 Zug

Am 14.8.2007 hat der Regierungsrat dem Kantonsrat Bericht und Antrag zur Änderung des Steuergesetzes (2. Revisionspaket) unterbreitet. 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 – soweit eine Gewinnsteuerpflicht besteht – auf den unteren Gewinnsteuersatz verzichtet werden und stattdessen generell der obere einfache Gewinnsteuersatz von 7 % gelten;
- der Quellensteuertarif für 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 soll neu um 50 % statt wie bisher um 30 % gemildert werden. Für das Vermögen soll die Milderung neu 40 % statt wie bisher 30 % betragen;
- Erhöhung der Reineinkommengrenze beim Mieterabzug von Fr. 50 000 auf Fr. 70 000.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2009 geplant.

2.16 Zürich

Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat das Vorgehen beraten, wie in den nächsten Jahren die Konkurrenzfähigkeit des Kantons im Steuerwettbewerb gesichert werden kann. Der Kanton schneidet im Kantonsvergleich bei den mittleren bis hohen Einkommen gut ab, während er sowohl bei den niedrigen wie bei den sehr hohen Einkommen und den höchsten Vermögen zurückfällt. Bei der Unternehmensbesteuerung nimmt der Kanton im internationalen Vergleich eine Spitzenposition ein, wohingegen es im nationalen Vergleich nicht so günstig aussieht. In einer ersten Phase ist unter anderem eine weitere Steuergesetzrevision mit Steuerentlastungen für die natürlichen Personen vorgesehen.

Gemäss den Legislaturzielen 2007 - 2011 des Regierungsrates ist die Position des Kantons Zürich im interkantonalen und internationalen Steuerwettbewerb zur Erhaltung des Steuersubstrates zu stärken. Der Regierungsrat hat inzwischen beraten, welches Vorgehen zur Erarbeitung von konkreten Massnahmen gewählt werden soll und wie dieses Legislaturziel zu erreichen ist. In einer 1. Phase sollen folgende Handlungsoptionen ausgearbeitet werden:

- Umsetzung der Steuergesetzrevision vom 9.7.2007 auf den 1.1.2008: Mit dieser Revision soll auch im Kanton Zürich eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung erreicht werden. Wenn die Revision, gegen die das Kantonsratsreferendum ergriffen wurde, in der Volksabstimmung vom 25.11.2007 angenommen wird, soll sie auf den 1.1.2008 in Kraft gesetzt werden.
- Steuergesetzrevision zur Entlastung der natürlichen Personen: Bis Frühjahr 2008 soll eine Vorlage für eine weitere Steuergesetzrevision mit Steuerentlastungen für die natürlichen Personen vorbereitet werden. Dabei sind, unter Berücksichtigung der Finanzierbarkeit, folgende Massnahmen geplant: Senkung der Steuerbelastung bei sehr hohen Einkommen, Entlastungen in den unteren Einkommensbereichen sowie Ausgleich der Teuerung auf den Tarifen und Abzügen.
- Einrichtung eines jährlichen Monitorings zur Überprüfung der Konkurrenzfähigkeit im Steuerwettbewerb: Im nächsten Frühjahr soll ein erster Bericht veröffentlicht werden.

Wenn das Ergebnis der Volksabstimmung vom 24.2.2008 über die Unternehmenssteuerreform II des Bundes vorliegt und der finanzielle Rahmen der Steuergesetzrevision für die natürlichen Personen abgeschätzt werden kann, sind in einer 2. Phase auch Entlastungen für die juristischen Personen zu prüfen.

Weiterführende Informationen, unter anderen das Gutachten von Prof. Gebhard Kirchgässner (Universität St.Gallen), sind im Internet²² abrufbar.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Aserbaidsschan

Das Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Aserbaidsschan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 23.2.2006)²³ ist am 13.7.2007 in Kraft getreten. Das Abkommen findet hinsichtlich der an der Quelle erhobenen Steuern auf Einkünfte Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2008 gezahlt oder gutgeschrieben werden. Hinsichtlich der übrigen Steuern findet das Abkommen Anwendung auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1.1.2008 beginnen.

3.2 Chinesisch Taipei (Taiwan)

Am 8.10.2007 wurde in Bern die zwischen dem Trade Office of Swiss Industries in Taipei und der Taipei Cultural and Economic Delegation in der Schweiz ausgehandelte Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterzeichnet. Es wird in der Folge in ein Bundesgesetz umgewandelt und dem Bundesrat und den eidg. Räten zur Genehmigung vorgelegt.

3.3 Kolumbien

Am 26.10.2007 wurde in Bern das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete des Einkommens und Vermögens zwischen Kolumbien und der Schweiz unterzeichnet. Es wird demnächst den eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet.

3.4 Montenegro

Mit Notenaustausch zwischen dem Eidg. Departement für auswärtige Angelegenheiten und dem Aussenministerium von Montenegro ist das Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und dem Ministerrat von Serbien und Montenegro zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (vom 13.4.2005)²⁴ rückwirkend auf das Datum der Unabhängigkeit Montenegros (3.6.2006) in Kraft getreten. Wie im Verhältnis zu Serbi-

22 www.steuern.ch.

23 SR 0.672.916.41.

24 SR 0.672.968.21.

en findet das Abkommen damit bezüglich Montenegros Anwendung auf die Steuern vom Einkommen und Vermögen, das in den am oder nach dem 1.1.2007 beginnenden Steuerjahren erzielt oder gehalten wird.

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 Ausgabe 2008/1

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:
