

**Expertenkommission
rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU)**

KONZEPT EINER SCHWEIZERISCHEN UNTERNEHMENSSTEUER

Inhaltsverzeichnis

Konzept einer schweizerischen Unternehmenssteuer	4
1 Grundlagen.....	4
1.1 Teilhaber-, Inhaber oder Unternehmenssteuer?	4
1.2 Integration der Unternehmenssteuer.....	5
1.3 Unternehmenssteuer als Definitivsteuer.....	6
2 Unternehmenssteuer	6
2.1 Elemente der Unternehmenssteuer	6
2.1.1 Begriff des Unternehmens und Subjekt der Unternehmenssteuer.....	6
2.1.3 Begriff des Unternehmensgewinns	8
2.1.4 Steuermass.....	8
2.2 Konsequenzen der neuen Unternehmenssteuer.....	9
2.3 Optionsmöglichkeiten.....	10
2.3.1 Unterstellung von Personenunternehmen	10
2.3.2 Freistellung kleiner, personenbezogener Körperschaften.....	11
2.4 Weitere Problemkreise	11
2.4.1 Kapitalsteuern	11
2.4.2 Sozialversicherungsbeiträge	12
3 Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer der Beteiligten	12
3.1 Vorbemerkung.....	12
3.2 Gewinnbezüge sowie Beteiligungsgewinne / Veräusserungsgewinne	12
3.2.1 Variante 1: Teileinkünfteverfahren	13
3.2.2 Variante 2: Pauschales Unternehmenssteuer-Abzugsverfahren	13
3.2.3 Variante 3: Duale Einkommenssteuer („Separate Basket-Approach“).....	14
3.2.4 Fazit	15
4. Besteuerung und Sozialversicherungspflicht der Inhaber/Teilhaber von Personenunternehmen, die nicht der Unternehmenssteuer unterliegen	15
5. Die Unternehmenssteuer im Aussenverhältnis	16
5.1 Unilaterales Aussensteuerrecht	16
5.1.1 Steuerdomizile.....	16
5.1.2 Zuteilungsnormen.....	16
5.1.3 Steuerrechtsfähigkeit nicht körperschaftlicher Unternehmensträger im internationalen Verhältnis	17
5.1.3.1 Nicht körperschaftliche Träger ausländischer Unternehmen.....	17

5.1.3.2	Nicht körperschaftliche Träger inländischer Unternehmen mit ausländischen Beteiligten	18
5.1.3.3	Betriebsstätten nicht körperschaftlicher Unternehmensträger.....	19
5.2	Internationales Doppelbesteuerungsrecht	20
5.2.1	Unternehmenssteuer als unter die DBA fallende Steuer	20
5.2.2	Subjektiver Geltungsbereich der DBA	20
5.2.3	Zuteilungsnormen.....	21
5.2.3.1	Unternehmensgewinne	21
5.2.3.2	Selbständige Arbeit	22
5.2.3.3	Land- und Forstwirtschaft	23
5.2.3.4	Dividenden und Gewinnausschüttungen	23
5.2.3.5	Zinsen	24
5.2.3.6	Lizenzgebühren	25
5.2.3.7	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	26
5.2.3.8	Unselbständige Arbeit	27
5.2.3.9	Fazit	28

Konzept einer schweizerischen Unternehmenssteuer

1 Grundlagen

1.1 Teilhaber-, Inhaber oder Unternehmenssteuer?

Das schweizerische Einkommenssteuerrecht beruht auf dem Grundsatz der Gesamteinkommens-Besteuerung. Steuerbar sind grundsätzlich die gesamten Nettoeinkünfte, und das Steuermass wird durch die Höhe des Gesamteinkommens bestimmt.

In einem solchen System liesse sich eine rechtsformneutrale Besteuerung der Einkünfte aus Unternehmen dadurch erreichen, dass alle Unternehmensgewinne direkt beim Personenunternehmer bzw. Beteiligten besteuert werden. Dieser, als „Teilhabersteuer“ bekannte, Ansatz ist jedoch nicht praktikabel: Jede natürliche Person würde durch den Kauf einer Aktie zum Mitunternehmer und müsste ihren Anteil am (ausgeschütteten und einbehaltenen) Gewinn der AG als Einkunft aus Unternehmen deklarieren. Dies ist schon bei einfachen Unternehmensstrukturen kaum durchführbar; bei längeren Beteiligungsketten (mehrstufigen Konzernen) ausgeschlossen. Vollends unübersehbar würden die Probleme, wenn die durch Beteiligung an einer Körperschaft begründete Mitunternehmerschaft an den Standorten des Unternehmens Betriebsstätten begründen würde.

Die Teilhabersteuer ist im Weiteren nicht in der Lage, steuerliche Wettbewerbsneutralität zwischen den Unternehmen zu gewährleisten, da die Steuerbelastung nicht nur vom Unternehmensgewinn, sondern auch von den übrigen Einkünften (sowie Verlusten) des Beteiligten abhängt.

Dem Anliegen der Wettbewerbsneutralität trägt demgegenüber die von J. Lang entwickelte Inhabersteuer¹ Rechnung. Die Inhabersteuer ist eine Unternehmenssteuer für personenbezogene Unternehmensträger (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Einzelunternehmer), welche vollständig in die Einkommenssteuer der Beteiligten integriert wird. Eine Übertragung dieses Modells auf schweizerische Verhältnisse ist nicht uneingeschränkt möglich, weil die Anrechnung der effektiven Vorbelastung durch die Unternehmenssteuer angesichts der ausgeprägten Fragmentierung der Fiskalhoheit ausgeschlossen erscheint.

Als einziges mögliches Modell beurteilt die Kommission deshalb eine integrale Unternehmenssteuer. Nach diesem Ansatz ist der Unternehmensträger als solcher Steuersubjekt. Der Unternehmenssteuer unterliegen alle Unternehmensträger, unabhängig davon, ob sie Kapitalgesellschaften oder andere juristischen Personen, Personengesellschaften, andere Personenvereinigungen oder Einzelpersonen sind. - Selbst Einzelunternehmer werden als Unternehmensträger zu Subjekten der Unternehmenssteuer. Der Einzelunternehmer kann (wie ein Alleinaktionär) in steuerlicher Betrachtung die Gewinne des Unternehmens beziehen oder im Unternehmen belassen, vom Unternehmen ein Salär beziehen, dem Unternehmen ein Darlehen gewähren oder von diesem ein Darlehen aufnehmen usw. Der

¹ Joachim Lang, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu Abschnitt VI der Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der vom Bundesminister der Finanzen eingesetzten Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999)

Vorbelastung des Einkommens aus Unternehmen ist durch Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer der Beteiligten Rechnung zu tragen.

1.2 Integration der Unternehmenssteuer

„Steuern sind (...) jene öffentlichen Abgaben, die gegenleistungslos geschuldet sind, d.h. keine dem Abgabepflichtigen zurechenbare Gegenleistung des Gemeinwesens zur Voraussetzung haben.“² Solche Leistungen kann nur erbringen, wer über frei verfügbare Mittel verfügt. Die steuerliche Leistungsfähigkeit bemisst sich für periodische Steuern mithin nach dem Zuwachs an frei verfügbaren Mitteln.

Sind sowohl der Unternehmensträger als auch der Beteiligte je für sich Steuersubjekt, bewirken sowohl der Gewinn beim Unternehmen als auch der Gewinnbezug beim Beteiligten eine Zunahme an frei verfügbaren Mitteln. Der Gewinnbezug stellt allerdings einen Mitteltransfer dar, der nicht auf einem unternehmerischen Leistungsaustausch zwischen Dritten beruht, sondern auf der Beteiligung: Unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Leistungsfähigkeit verkörpert der Mitteltransfer einen Transfer von nachsteuerlichem Gewinn als solchem. Beim Unternehmen stellt der Gewinnbezug Gewinnverwendung, d.h. Abfluss frei verfügbarer Mittel und nicht Minderzuwachs solcher Mittel, dar. Der Mittelabfluss vermindert mithin die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht. Beim Beteiligten führt der Gewinnbezug zu einem Zuwachs an frei verfügbaren Mitteln, erhöht somit die steuerliche Leistungsfähigkeit des Beteiligten. Er muss deshalb in die Berechnung des steuerbaren Einkommens fallen.

Grundsätzlich bestehen zwei Möglichkeiten, diesem Gewinntransfer steuerlich Rechnung zu tragen:

- Die auf dem Gewinnbezug lastende Unternehmenssteuer wird dem Unternehmensträger zurück erstattet, und der Gewinnbezug fällt uneingeschränkt in die Berechnung des steuerbaren Einkommens des Beteiligten. (Im Ergebnis kommt dies der Abzugsfähigkeit des Gewinnbezugs gleich.)
- Die auf dem Gewinnbezug lastende Unternehmenssteuer wird dem Unternehmensträger nicht zurück erstattet, und der Unternehmenssteuer wird bei der Einkommenssteuer des Beteiligten Rechnung getragen.

Die Kommission hat sich für die Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer (zweite Variante) entschieden, weil sie (1) der steuerlichen Analyse des Gewinnbezugs entspricht und (2) die damit bewirkte Aufteilung des Steuersubstrats auf Unternehmensstandort(e) und Wohnsitz des Beteiligten den schweizerischen und internationalen Grundsätzen der Zuweisung des Steuersubstrats Rechnung trägt.

Bei Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer darf die Belastung des konsolidierten Einkommens (anteiliger Unternehmensgewinn vor Steuern) keine Folgen der

² Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern u.a. 2001, S. 5 Rz. 3. Die Erhebung der Steuern „ ist, im Gegensatz zu derjenigen der Kausalabgaben, an keine andere Voraussetzung geknüpft als an die Unterwerfung des Individuums unter die Gebietshoheit (sog. *Voraussetzungslosigkeit der Steuer*)“; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. A. Zürich 1995, 4.

Aufteilung des Substrats auf zwei Steuersubjekte aufweisen. Der bezogene Gewinn muss demzufolge einer Steuerbelastung unterliegen, die dem Gewinn als Teil des gesamten Reineinkommens des Beteiligten entspricht. Dieses Ziel lässt sich nur dadurch erreichen, dass die auf dem Gewinnbezug lastende Unternehmenssteuer auf die Einkommenssteuer angerechnet wird. Dazu muss allerdings ermittelt werden, wie hoch die effektive Unternehmenssteuer auf dem ausgeschütteten Gewinn ist; bei steuerbefreiten oder privilegierten Erträgen muss eine Ausgleichssteuer erhoben werden, um die von der Anrechnung vorausgesetzte Höhe der Unternehmenssteuer zu erreichen. Liegt die Einkommenssteuer über der Unternehmenssteuer, wird die Differenz als Einkommenssteuer erhoben, liegt sie darunter, wird die Differenz erstattet. Die Unternehmenssteuer hat in diesem Sinn bloss die Funktion einer Vorstufe der Belastung.

Solche Anrechnungsverfahren sind sehr verbreitet. Allerdings haben sie sich als kompliziert und missbrauchs anfällig erwiesen. Im internationalen Verhältnis können sie überdies zu Diskriminierungen führen. Es besteht deshalb die Tendenz, sie durch andere Verfahren (Teileinkünfteverfahren, Halbsatzverfahren, duale Einkommenssteuer, „Boxensystem“)³ zu ersetzen.

Die Kommission hat die Steueranrechnung in den Varianten Teileinkünfteverfahren und pauschales Unternehmenssteuer-Abzugsverfahren sowie das duale Einkommenssteuersystem eingehender untersucht.⁴

1.3 Unternehmenssteuer als Definitivsteuer

Die Kommission ist zur Auffassung gelangt, dass die Einkommenssteuer zwar auf die Vorbelastung durch die Unternehmenssteuer Rücksicht zu nehmen habe, wegen der zahlreichen praktischen Probleme aber nicht davon beeinflusst werden solle, ob und wieviel Unternehmenssteuer-Vorbelastung effektiv auf einer Ausschüttung lastet. Die Einkommenssteuer wird m.a.W. von der Unternehmensteuer abgekoppelt, und die Unternehmenssteuer wird als Definitivsteuer konzipiert.

2 Unternehmenssteuer

2.1 Elemente der Unternehmenssteuer

2.1.1 Begriff des Unternehmens und Subjekt der Unternehmenssteuer

„Die Unternehmung wird in den schweizerischen Steuerordnungen nicht näher umschrieben. Im allgemeinen versteht man darunter eine Tätigkeit, bei der Kapital und selbständiges, auf die Erbringung wirtschaftlicher Leistungen an Dritte gerichtetes Handeln in gezieltem Zusammenwirken zum Einsatz kommen ... Im Bereich der natürlichen Personen als Träger einer Personenunternehmung stellt die Unternehmung bzw. die Unternehmenstätigkeit einen

³ S. Abschnitt 3, Internationaler Rechtsvergleich: Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung.

⁴ S. Abschnitt 5.3.

Unterbegriff der selbständigen Erwerbstätigkeit dar. Steuerrechtlich **massgebend** ist die Qualifikation einer Tätigkeit als **selbständige** (im Gegensatz zu unselbständiger Erwerbstätigkeit, d.h. Tätigkeit im Arbeitsverhältnis). Die Unternehmungstätigkeit ist **eine** Form der selbständigen Erwerbstätigkeit. Daneben umfasst die selbständige Erwerbstätigkeit auch die freien Berufe (Arzt, Anwalt usw.), die nicht als Unternehmung gelten ... Juristische Personen sind steuerrechtlich Unternehmensträger, wenn sie wirtschaftliche Ziele verfolgen.⁵

Ein Unternehmen im Sinne des hier dargelegten Unternehmenssteuer-Konzepts liegt demgegenüber grundsätzlich immer dann vor, wenn selbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist.

Ein Minderheit der Kommission tritt für den engeren Unternehmensbegriff ein (keine Unterstellung der selbständigen Freiberufler).

Um die Unterstellung sehr kleiner Unternehmen zu vermeiden, müssen noch zu definierende Mindestanforderungen formuliert werden (z.B. Umsatz, eingesetztes Kapital, eigene Mitarbeiter). Dabei ist vom Grundsatz auszugehen, dass eine Unterstellung dann unterbleiben soll, wenn der zusätzliche Aufwand (des Unternehmens, der Beteiligten und der Verwaltung) durch den zusätzlichen Steuerertrag nicht gedeckt ist.

Weil die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unabhängig davon, ob sie Unternehmensträger sind, vom Steuerrecht aus praktischen Gründen als solche zu akzeptieren sind, stellt sich die Frage, ob sie insoweit steuerlich anders zu behandeln seien, als sie nicht als Unternehmensträger fungieren (z.B. blosse Vermögensverwaltung für private Zwecke der Beteiligten). Grundsätzlich möglich, wenn auch mit zahlreichen praktischen Schwierigkeiten verbunden, wären die separate Ermittlung und Besteuerung von Unternehmensgewinn und übrigen Gewinn. Die steuerliche Gleichbehandlung des Unternehmensgewinns mit anderen Gewinnen ist unter dem Gesichtspunkt der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung jedoch unproblematisch, da ihr Ziel lediglich in der Gleichbehandlung der Unternehmensgewinne besteht. Die Erreichung dieses Ziels wird durch die Gleichbehandlung nicht unternehmerischer Gewinne nicht beeinträchtigt.

(Angesichts der Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle Träger einer selbständigen Erwerbstätigkeit und alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften stellt sich die Frage, ob von einer „Unternehmenssteuer“ gesprochen werden kann.)

Der Rechtsformneutralität würde es entsprechen, das Unternehmen als solches zum Subjekt der Unternehmenssteuer zu erklären. Ein solches Konzept stände allerdings im Widerspruch zum Ziel, die Kapitalgesellschaften und die Genossenschaften wie bisher als solche der Unternehmenssteuer zu unterstellen. Daraus ergäbe sich eine Zweiteilung des Subjektbegriffs in eine zivilrechtlich und in eine wirtschaftlich geprägte Komponente: Subjekt der

⁵ Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern u.a. 1993, §1 Tz. 12, 15 f. (mit zahlreichen Verweisen). „Sont notamment considérés comme indépendantes les personnes exploitant une **entreprise**, à savoir celles qui, dans le cadre d’une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche du profit“ ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Basel u.a. 1998, § 7 Rz. 24, mit zahlreichen Verweisen

Unternehmenssteuer wären alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie alle Unternehmen, soweit sie nicht von solchen Körperschaften betrieben werden. Obwohl grundsätzlich möglich, sollte eine solche Definition insbesondere wegen der DBA-rechtlichen Konsequenzen vermieden werden. Ein nicht körperschaftliches Unternehmenssteuersubjekt wäre kein zivilrechtsfähiges Gebilde. Es würde sich demzufolge nicht als Person iSv OECD-MA 3(1)(a) qualifizieren und hätte deshalb keinen Anspruch auf die Doppelbesteuerungsabkommen. Auch mit Bezug auf die Einbindung in das Steuerrechtsverhältnis (insbesondere die Durchsetzung der unternehmenssteuerlichen Pflichten) wären zusätzliche, besondere Vorschriften erforderlich. Als Unternehmenssteuersubjekt muss deshalb bei den nicht von einer Körperschaft betriebenen Unternehmen, wie bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, der Unternehmensträger bezeichnet werden.⁶⁾

Subjekte der Unternehmenssteuer sind somit:

- alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie
- alle nicht körperschaftlichen Unternehmensträger; als Unternehmen gilt dabei eine selbständigen Erwerbstätigkeit, soweit sie einen (noch nicht definierten) Mindestumfang erreicht: Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen (z.B. Erbengemeinschaften), Einzelpersonen.

Subjekt der Unternehmenssteuer ist demzufolge nicht das (allfällige) Unternehmen als solches, sondern die Kapitalgesellschaft, Genossenschaft sowie die Personengesellschaft, andere Personenvereinigung oder Einzelperson, soweit sie Unternehmensträger sind. Eine Einzelperson kann somit gleichzeitig Subjekt der Unternehmenssteuer und Subjekt der Einkommenssteuer sein. Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen sind als Unternehmensträger Subjekt der Unternehmenssteuer, und die Beteiligten sind Subjekte der Einkommenssteuer.

2.1.3 Begriff des Unternehmensgewinns

Der Unternehmensgewinn entspricht jenem der Gewinnsteuer der juristischen Personen gemäss DBG und StHG.

Die steuerliche Gewinnermittlung hat nach den Vorschriften des Aktienrechts und den ergänzenden Vorschriften des Gewinnsteuerrechts zu erfolgen.

2.1.4 Steuermass

Der Steuersatz ist proportional. (Dies bedingt eine Änderung von Art. 27 StHG und verletzt die kantonale Tarifautonomie nach Art. 129 Abs.2 BV.)

⁶ Diese Lösung entspricht jener im Konzept für eine Inhabersteuer von J. Lang. S. Joachim Lang, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu Abschnitt VI der Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der vom Bundesminister der Finanzen eingesetzten Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999), Abschnitt II(3)(h).

Kantone und Gemeinden erheben die Steuer nach Massgabe des von ihnen bestimmten Steuerfusses.

Die Unternehmenssteuer ist der Höhe nach so anzusetzen, dass sie in die Einkommenssteuer der Beteiligten integriert, d.h. die wirtschaftliche Doppelbelastung vermieden werden kann. Sachgemäss ist deshalb eine Begrenzung auf ein Mass, welches eine effektive Beseitigung der wirtschaftliche Doppelbelastung zulässt.

Die Kirchensteuer wird von den juristischen Personen nach der bisherigen Regelung, von den Unternehmen mit andern Rechtsträgern (Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen sowie Einzelunternehmenschaften) nach Massgabe der Religionszugehörigkeit erhoben.⁷ (Die Kommission ist sich allerdings bewusst, dass die geltende Ausgestaltung der Kirchensteuerpflicht dem Gedanken der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung widerstrebt.)

2.2 Konsequenzen der neuen Unternehmenssteuer

Bei den körperschaftlichen Unternehmensträgern ergibt sich auf Ebene Gesellschaft keine wesentliche Änderung gegenüber dem geltenden System der Gewinnbesteuerung.

Nicht körperschaftliche Unternehmensträger werden steuerlich wie ein Sondervermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit behandelt. Der nicht körperschaftliche Unternehmensträger wird in steuerlichen Belangen möglichst konsequent der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft gleichgestellt. (Art. 49 DBG ist entsprechend zu ergänzen und anzupassen.)

Der Beteiligte an einem nicht körperschaftlichen Unternehmensträger wird steuerlich wie ein Anteilsinhaber behandelt. Es entsteht die Möglichkeit von steuerlichen (Quasi-) Vereinbarungen (Arbeitsverträge, Darlehen, Nutzungsüberlassungen) zwischen dem Beteiligten und dem Unternehmensträger, selbst wenn es sich dabei um eine Einzelunternehmenschaft handelt.

Beteiligungen auch an nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern (Einzelunternehmenschaften, Personengesellschaften u. dgl.) können als solche, d.h. ohne Liquidation veräussert werden.

Gewinnbezüge aus nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern sind steuerlich wie Gewinnausschüttungen zu behandeln, soweit sie nicht als Unternehmerlohn, Schuldzinsen oder andere Nutzungsentgelte (Lizenzgebühren, Miete etc.) zu qualifizieren sind. Die bei den Körperschaften geltenden Regeln für Unternehmerlohn, Zinsen und andere Nutzungsentgelte müssen analog auf die der Unternehmenssteuer unterstellten nicht körperschaftlichen Unternehmensträger angewendet werden.

⁷ Das BGer. hat erst jüngst trotz breiter Kritik erneut eine Änderung seiner Rechtsprechung abgelehnt, wonach es den Kantonen frei steht, auch von juristischen Personen eine Kirchensteuer zu erheben; s. BGE 126 I 367.

Die Regelungen betreffend geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen und verdecktes Eigenkapital sind auf diese Unternehmensträger auszudehnen. Diese Problematik dürfte indessen entschärft werden, soweit die wirtschaftliche Doppelbelastung gemildert wird.

Gewinnbezüge aus nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern unterliegen der Verrechnungssteuer (Anpassung von Art. 4 VStG und der damit zusammenhängenden Bestimmungen). Die tatsächliche Ablieferung der Verrechnungssteuer ist allerdings keine notwendige Folge der Verrechnungssteuerpflicht. Die Kommission empfiehlt die Prüfung der Anwendung eines Meldeverfahrens.

Der nicht körperschaftliche Unternehmensträger hat gegebenenfalls Anspruch auf den Beteiligungsabzug und auf die kantonalen Holdingprivilegien (Anpassung von StHG 28, z.B. Abs. 2: „Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und der Unternehmenssteuer unterliegende nicht körperschaftliche Unternehmensträger, deren Hauptzweck in der dauernden Verwaltung ..“). (Das Verbot ins Gewicht fallender kommerzieller Tätigkeiten bleibt selbstverständlich bestehen.)

2.3 Optionsmöglichkeiten

Die Kommission empfiehlt, die Gewährung von Optionsrechten hinsichtlich der Unterstellung unter die Unternehmenssteuer zu prüfen.

Ausgangspunkt ist die obligatorische Unterstellung, welche für alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie nicht körperschaftlichen Unternehmensträger mit definiertem Mindestumfang der Erwerbstätigkeit gilt. Im Interesse einer konsistenten Ausgestaltung empfiehlt es sich, beide Optionsmöglichkeiten („hinein“ und „hinaus“) auf das gleiche Kriterium auszurichten. Ein Optionsrecht wird nur denjenigen Unternehmensträgern eingeräumt, welche den festgelegten Mindestumfang der Erwerbstätigkeit nicht erreichen. Die aus diesem Grund nicht unterstellten Personenunternehmen können für Unterstellung optieren, und die trotz diesem Grund unterstellten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können für Befreiung optieren.

Die Kommission ist sich dabei bewusst, dass solche Optionsrechte Probleme im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit aufwerfen. Optionsrechte bewirken auch eine erhebliche Verkomplizierung des Steuerrechts. Überdies wirft die Behandlung solcher Körperschaften bzw. der Beteiligten im internationalen Steuerrecht schwierige Probleme auf.

2.3.1 Unterstellung von Personenunternehmen

Alle Träger von Personenunternehmen, die nicht schon von Gesetzes wegen der Unternehmenssteuer unterstellt sind, d.h. auch die freiberuflich Erwerbstätigen, können für die Unternehmenssteuer optieren.

Mögliche Bedingungen für die Unterstellung: vollständige Verbuchung der Geschäftsvorgänge, den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entsprechende Struktur der Jahresrechnung.
- Die Revisionspflicht erscheint demgegenüber nicht als geeignetes Kriterium.

Die Ausübung der Option hat für alle Beteiligten eines bestimmten Personenunternehmensträgers einheitlich zu erfolgen.

Optionszeitpunkt: Die Ausübung der Option für die Unternehmenssteuer sollte nur auf Beginn eines Geschäftsjahres zulässig sein.

Der minimale Optionszeitraum sollte aufgrund des Verwaltungsaufwands nicht zu kurz gewählt werden. (Der – vom Gesetzgeber nicht verwirklichte - Vorschlag in den „Brühler Empfehlungen“ lag bei mindestens 5 Jahren.)

2.3.2 Freistellung kleiner, personenbezogener Körperschaften

Die Kommission empfiehlt ebenfalls die Prüfung der Frage, ob für kleine, personenbezogene Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Möglichkeit geschaffen werden soll, "aus der Unternehmenssteuer hinaus" zu optieren. Die Körperschaft würde nicht der Unternehmenssteuer unterstellt. Der Anteil jedes Beteiligten würde der Einkommenssteuer unterliegen.

Mögliche Bedingungen für dieses Wahlrecht: begrenzte Anzahl Beteiligte, Kapital, Umsatz oder Personal.

Die Ausübung der Option hat für alle Beteiligten einer bestimmten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einheitlich zu erfolgen.

Optionszeitpunkt: Die Ausübung der Option für die Befreiung von der Unternehmenssteuer sollte nur auf Beginn eines Geschäftsjahres zulässig sein.

Der minimale Optionszeitraum sollte aufgrund des Verwaltungsaufwands nicht zu kurz gewählt werden.

2.4 Weitere Problemkreise

2.4.1 Kapitalsteuern

Die Kommission empfiehlt aus folgenden Gründen die Aufhebung der Kapitalsteuer in den Kantonen (Aufhebung von Art. 29, 29 a und 30 StHG): (1) Die Kapitalsteuer führt zu einer Doppelbelastung des Vermögens, und (2) die Einführung eines proportionalen Steuersatzes bei der Unternehmenssteuer macht die Ausgleichswirkung der Kapitalsteuer auf das Steueraufkommen überflüssig.

2.4.2 Sozialversicherungsbeiträge

Das Sozialversicherungsrecht ist grundsätzlich eine separate, vom Steuerrecht unabhängige (Teil-) Rechtsordnung. Es braucht demzufolge das Unternehmen (bzw. den Unternehmensträger) nicht notwendigerweise als eigenständiges Subjekt zu qualifizieren. Bei Beibehaltung des bisherigen Sozialversicherungsregimes muss allerdings das Verfahren der Beitragsfestsetzung an die geänderten Unterlagen angepasst werden. Zumindest soweit die Sozialversicherungsbeiträge als Steuern wirken, muss das Sozialversicherungsrecht jedoch den Anforderungen einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung genügen. Da eine Aufteilung in rentenbildende und nicht rentenbildende AHV-Beiträge offenbar nicht möglich ist, empfiehlt die Kommission, die Unternehmenssteuersubjekte für Sozialversicherungszwecke wie die Kapitalgesellschaften und die Genossenschaften zu behandeln.

Die Sozialversicherungsbeiträge auf dem Unternehmerlohn bei einem der Unternehmenssteuer unterliegenden nicht körperschaftlichen Unternehmensträger stellen einen Teil der Gesamtbelastung des Unternehmens dar und müssen beim Unternehmen als Aufwand abgezogen werden können (Arbeitnehmer/Arbeitgeberbeiträge).

Bei Gewinnbezügen und Gewinnen aus der Veräusserung von der Unternehmenssteuer unterliegenden nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern entfällt die AHV-Pflicht.

Die Einführung der Unternehmenssteuer wird Beitragseinbussen nach sich ziehen. So beispielsweise im Bereich des gewerbsmässigen Wertschriftenhändlers, der massgebliche Beteiligungen hält und damit im Umfang der realisierten Kapitalgewinne nicht mehr der Sozialversicherungsabgabepflicht unterliegt. Weiteres Substrat dürfte dadurch verloren gehen, dass infolge der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung die Umwandlung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften gefördert wird. Konsultationen mit den AHV-Behörden im Hinblick auf notwendige Kompensationsmassnahmen drängen sich auf.

3 Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommenssteuer der Beteiligten

3.1 Vorbemerkung

Die Gewinnentnahmen aus einem (der Unternehmenssteuer unterliegenden) nicht körperschaftlichen Unternehmensträger sind grundsätzlich gleich zu behandeln wie die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an ihre Beteiligten.

3.2 Gewinnbezüge sowie Beteiligungsgewinne / Veräusserungsgewinne

Gewinne aus dem Verkauf von massgeblichen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft oder von „Beteiligungen“ an einem der Unternehmenssteuer unterliegenden nicht körperschaftlichen

Unternehmensträger stellen steuerbaren Beteiligungsgewinn dar. Dies gilt auch für Veräusserungen von Teilen einer massgeblichen Beteiligung, die für sich allein den Umfang einer massgeblichen Beteiligung nicht erreichen. (Zum Begriff der „massgeblichen Beteiligung“ und den weiteren Problemen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Beteiligungsgewinnen, s. Teilbericht der Subkommission Beteiligungsgewinnsteuer.)

Als Folge der Besteuerung der Gewinnbezüge und der Beteiligungsgewinne sind die kantonalen Vermögenssteuern auf massgeblichen Beteiligungen abzuschaffen.

3.2.1 Variante 1: Teileinkünfteverfahren

Gewinnbezüge (Gewinnausschüttungen und Gewinnbezüge) aus Trägern von unternehmenssteuerpflichtigen Unternehmen sowie Gewinne aus der Veräusserung massgeblicher Beteiligungen werden beim Empfänger bzw. Veräusserer bloss zum Teil (60%) in die Bemessungsgrundlage einbezogen (Änderung von Art. 20 DBG und Art. 7 StHG).

Die Besteuerung erfolgt zum ordentlichen, progressiven Einkommenssteuertarif.

Die Kommission ist sich nicht einig darüber, ob für die Festlegung des Maximalabzugs der Schuldzinsen bei der direkten Bundessteuer die gesamten Schuldzinsen oder nur der besteuerte Anteil an den Vermögenserträgen und Beteiligungsgewinnen nach Art. 20 und 21 DBG massgeblich sei (Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG, Stabilisierungsprogramm). Je nach Ausgestaltung der Beteiligungsgewinnsteuer dürften die Möglichkeit der Schaffung von gewillkürtem Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG) sowie der Quasi-Wertschriftenhandel mit massgeblichen Beteiligungen hinfällig werden.

3.2.2 Variante 2: Pauschales Unternehmenssteuer-Abzugsverfahren

Voraussetzung für dieses Verfahren ist eine proportionale Unternehmenssteuer. Steuersatz und Steuerfüsse werden von Kantonen und (in der Regel) Gemeinden auf bisherige Weise festgesetzt.

Um die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu gewährleisten (Gesamt-Reineinkommensprinzip), wird die auf der Ausschüttung lastende Unternehmenssteuer zum Einkommen aus Unternehmen (Gewinnbezug, Beteiligungsgewinn) hinzugerechnet und von der Einkommenssteuer abgezogen.

Dabei wird, einen von Rädler und Blumenberg entwickelten Vorschlag⁸ aufnehmend, die Gewinnausschüttung um einen Betrag aufgestockt, welcher der Unternehmenssteuer auf der

⁸ Albert J. Rädler/Jens Blumenberg, Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in der Europäischen Gemeinschaft, Anhang 10A zum Bericht des Unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn Ruding über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung (Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 1992), Drucksache 13/4138 des Deutschen Bundestags – 13. Wahlperiode, 461 ff., insbesondere 468 ff.

Ausschüttung entspricht. Zur Vereinfachung wird dabei die Steuer herangezogen, die ein Unternehmensträger am Wohnsitz des Beteiligten für das entsprechende Geschäfts- und Steuerjahr auf dem ausgeschütteten Gewinn hätte bezahlen müssen. Die erforderlichen Daten für diese lokale Anrechnung sind für die veranlagende Verwaltung selbstverständlich problemlos verfügbar. Die Veranlagung des Beteiligten kann auf diese Weise von jener der ausschüttenden Unternehmensträger völlig getrennt werden; die am in- oder ausländischen Sitz und an den in- oder ausländischen Betriebstätten tatsächlich – und eventuell Jahre nach der Ausschüttung – festgesetzten Steuern spielen keine Rolle. (Rädler und Blumenberg haben für die Aufstockung eine Pauschale von 30/70 vorgeschlagen. Eine solche Pauschallösung wäre allerdings der schweizerischen Steuerrechtsordnung nicht angemessen. Darüber hinaus liesse sie sich auch nicht mit einer ins Gewicht fallenden Vereinfachung des Verfahrens rechtfertigen.)

Die um die Unternehmenssteuer aufgestockte Gewinnausschüttung fällt als Einkommen aus Unternehmen in die Berechnung des steuerbaren Reineinkommens.

Die anzurechnende Unternehmenssteuer dürfte sich z.B. in der Stadt Zürich im Bereich von 25% des Gewinns nach Steuern bewegen. Ihr stehen Einkommenssteuern gegenüber, die von 0% bis rd. 45% (des Einkommens vor Steuern) reichen. Soweit der Beteiligte auf seinem gesamten Einkommen weniger als 20% Einkommenssteuern (entsprechend 25% von 80% des Gewinns nach Steuern) zu entrichten hat, kann die Unternehmenssteuer nicht auf jenen Teil der Einkommenssteuer angerechnet werden, der auf die Gewinnausschüttung bzw. das Einkommen aus Unternehmen entfällt. In solchen Fällen ist die Unternehmenssteuer auf die Einkommenssteuer auf dem übrigen Einkommen anzurechnen (Methode der vollen Anrechnung). Dieses Vorgehen entspricht der für das schweizerische Steuersystem grundlegenden Gesamt-Reineinkommensbesteuerung. Im Vordergrund steht bei diesem System das Ziel, alle Einkommensarten gleichmässig zu belasten. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat Vorrang vor dem Schutz des Steueraufkommens aufgrund anderer Einkünfte des gleich Steuerpflichtigen.

Auch bei voller Anrechnung kann in sehr seltenen Fällen die Unternehmenssteuer wegen zu geringen Einkommens nicht auf die gesamte Einkommenssteuer angerechnet werden kann. In solchen Fällen ist dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vortrag (evt. auch Rücktrag) der nicht angerechneten Unternehmenssteuer auf künftige (bzw. vergangene) Steuerjahre zu gewähren. (Für Berechnungsbeispiele s. Teilbericht der Subkommission Beteiligungsgewinnsteuer.)

3.2.3 Variante 3: Duale Einkommenssteuer („Separate Basket-Approach“)

Gewinnbezüge sowie Beteiligungsgewinne werden unter Abzug der zulässigen, auf diese Einkünfte entfallenden Schuldzinsen (für die Bundessteuer gilt Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG) getrennt von den übrigen Einkünften besteuert.

Die Besteuerung erfolgt zu einem proportionalen Satz (z.B. insgesamt 20%; mögliche Aufteilung Bund 5% / Kantone 15%).

Diese Besteuerungsregel gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige nach Art. 5 DBG und Art. 4 StHG, die an einem schweizerischen Personenunternehmensträger beteiligt sind (Anpassung von Art. 5 DBG und Art. 4 StHG dürfte notwendig sein).

Die übrigen Einkünfte, v.a. Erwerbseinkünfte, unterliegen der ordentlichen Besteuerung zum progressiven Einkommenssteuersatz.

Es besteht eine beschränkte Steuerpflicht für den im Ausland ansässigen Beteiligten an einem der Unternehmenssteuer unterliegenden nicht körperschaftlichen Unternehmensträger.

Dieses Besteuerungsverfahren gibt den Grundsatz der Gesamt-Reineinkommensbesteuerung auf. Eine solche Änderung verstösst gegen Grundlegenden des gegenwärtigen schweizerischen Einkommenssteuersystems. Sie ist zudem kein Erfordernis einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung.

3.2.4 Fazit

Die Kommission beurteilt das Unternehmenssteuer-Abzugsverfahren als die theoretisch beste dieser Lösungen, empfiehlt jedoch aus Praktikabilitätsgründen die Einführung des Teileinkünfteverfahrens.

4. Besteuerung und Sozialversicherungspflicht der Inhaber/Teilhaber von Personenunternehmen, die nicht der Unternehmenssteuer unterliegen

Die Einkünfte der Inhaber/Teilhaber von Personenunternehmen, die nicht für die Unternehmenssteuer optiert haben oder nicht optieren können, unterliegen unverändert der ordentlichen, progressiven Einkommenssteuer nach DBG und den kantonalen Steuergesetzen. Die Kommission empfiehlt zu prüfen, die Vermögenssteuer auf Geschäftsvermögen aufzuheben. Sie ist sich bewusst, dass dieser Vorschlag die Frage der rechtsgleichen Vermögensbesteuerung aufwirft.

Die Problematik der Sozialversicherungsbeiträge stellt sich bei den Personenunternehmen, die nicht für die Unternehmenssteuer optiert haben oder nicht optieren können, nach wie vor. Hier müsste eine Lösung gefunden werden.

Bei Einführung eines Optionsrechts für kleine, personenbezogene Kapitalgesellschaften und Genossenschaften "aus der Unternehmenssteuer hinaus": Die beteiligten natürlichen Personen unterliegen mit dem vollen Gewinn ihrer Körperschaften der ordentlichen, progressiven Einkommenssteuer.

5. Die Unternehmenssteuer im Aussenverhältnis

5.1 Unilaterales Aussensteuerrecht

5.1.1 Steuerdomizile

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften als Unternehmensträger verfügt das Gewinnsteuerrecht über anerkannte aussensteuerrechtliche Regeln: Allgemeine („unbeschränkte“) Steuerpflicht am Sitz oder am Ort der tatsächlichen Verwaltung und spezielle („beschränkte“) Steuerpflicht am Ort der Betriebsstätte(n) und Liegenschaft(en). Es gibt keine Gründe, diese gewinnsteuerlichen Regeln nicht für die Unternehmenssteuer der Körperschaften anzuwenden.

Natürliche Personen und nicht körperschaftliche Personenvereinigungen stehen unternehmenssteuerlich im gleichen Verhältnis zu der von ihnen getragenen Unternehmen wie die Körperschaften. Die Regeln für körperschaftliche Unternehmensträger sind deshalb auf die nicht körperschaftlichen Unternehmensträger zu übertragen. Eine natürliche Person unterliegt demzufolge an dem Ort der allgemeinen Unternehmenssteuerpflicht, wo der Unternehmensträger eingetragen ist oder das Unternehmen tatsächlich verwaltet wird. Dort, wo das Unternehmen über Betriebsstätten und Liegenschaften verfügt, wird die natürliche Person qua Betriebsstätte bzw. Liegenschaft unternehmenssteuerpflichtig. Gleiches gilt für die nicht körperschaftlichen Personenvereinigungen.

5.1.2 Zuteilungsnormen

Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind am Hauptsitz und an allfälligen Nebensteuerdomizilen (Betriebsstätten, Liegenschaftsort) zu versteuern. Gewinnausschüttungen, Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte, welche von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an ihre Beteiligten gezahlt werden, unterliegen am Steuerdomizil der Beteiligten der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Diese Zuteilungsregeln können auf die Unternehmenssteuer der Personenunternehmensträger übertragen werden. Die Ausdehnung auf das Verhältnis zwischen nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern und ihren Beteiligten kann sich zwar auf das relative Steueraufkommen der beteiligten Fiscis auswirken, ist jedoch konsequent und die einzige praktikable Lösung.

Diese Regeln sind wegen des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (BV 127(3)) sowie des bundesverfassungs- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbots zweckmässigerweise als unilaterale aussensteuerrechtliche Regelungen in das Unternehmens- und Einkommenssteuerrecht der Kantone aufzunehmen. - Um materiell nicht begründbare Unterschiede zu vermeiden, sind für den Bund die gleichen Regeln vorzusehen.

Die Kantone sind frei, für das interkommunale Verhältnis andere Regeln aufzustellen. (Das interkommunale Doppelbesteuerungsrecht folgt den dargelegten Regeln sowohl im Gewinn- als

auch im Einkommenssteuerrecht; Abweichungen bestehen hingegen mitunter hinsichtlich der Ausscheidungsregeln.)⁹

5.1.3 Steuerrechtsfähigkeit nicht körperschaftlicher Unternehmensträger im internationalen Verhältnis

5.1.3.1 Nicht körperschaftliche Träger ausländischer Unternehmen

Soll eine im Inland ansässige natürliche Person, die an einer (in- oder ausländischen) Personengesellschaft beteiligt ist, welche im Ausland ein Unternehmen betreibt, im Inland wie ein Beteiligter an einem Unternehmenssteuersubjekt behandelt werden, obwohl der ausländische Staat nicht die Personengesellschaft, sondern die Gesellschafter besteuert?

Gemäss DBG 6(3) erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Die Beteiligung an einer ausländischen, ein Unternehmen betreibenden Personengesellschaft wird demzufolge als ausländische Betriebsstätte behandelt, und das auf die Betriebsstätte entfallende Ergebnis wird als Einkommen qualifiziert, welches unter Progressionsvorbehalt von der inländischen Einkommenssteuer befreit wird. Diese Behandlung setzt selbstverständlich voraus, dass das DBG die Personengesellschaft für die Besteuerung im Inland als steuerlich transparentes Gebilde qualifiziert. Diese Qualifikation hängt nicht davon ab, ob der ausländische Staat die gleiche Personengesellschaft als selbständiges Steuersubjekt oder ebenfalls als transparentes Gebilde qualifiziert. Das StHG weist keine entsprechende Vorschrift auf; die Kantone gehen jedoch gleich vor, sei es aufgrund entsprechender Bestimmungen in ihren Steuergesetzen oder aufgrund ihrer Verwaltungspraxis. Nach geltendem Recht erfolgt die Qualifikation somit unilateral und gleich wie im Innenverhältnis.

Eine Übertragung dieses Grundsatzes auf die Unternehmenssteuer würde bedeuten, dass die (in- oder ausländische) Personengesellschaft mit Unternehmen im Ausland für die Zwecke der schweizerischen Besteuerung als Unternehmenssteuersubjekt vorausgesetzt wird. Besteuert der ausländische Staat jedoch nicht den Unternehmensträger, sondern die natürliche Person bzw. die Gesellschafter, ergeben sich Doppelbesteuerungen: Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind bei der Ermittlung des Betriebsstättegewinns im Ausland zum Teil nicht abzugsfähig, werden jedoch am inländischen Steuerdomizil der natürlichen Person bzw. der Gesellschafter vollumfänglich besteuert. (Der auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Gewinn wird hingegen nicht doppelt besteuert, sondern gleich einem Gewinnbezug aus inländischer Quelle in dem Umfang wirtschaftlich doppelt belastet, als die Unternehmenssteuer nicht vollständig in die Einkommens- bzw. Unternehmenssteuer integriert wird.)

⁹ Stark abweichende Regeln kennt allerdings der Kanton Genf; s. dazu Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, Basel und Stuttgart 1998, § 13 Rz. 45 ff.

In solchen Fällen lässt sich die rechtsformneutrale Besteuerung nicht verwirklichen. Ein Festhalten an der rechtsformneutralen Besteuerung würde überdies zu Doppelbesteuerungskonflikten führen. Solche Konflikte lassen sich vermeiden (bzw. im bisherigen Rahmen halten), wenn eine flexible Regelung getroffen wird. Die Besteuerung hat sich deshalb danach zu richten, ob dem (in- oder ausländischen) nicht körperschaftlichen Träger eines ausländischen Unternehmens durch das Ausland Steuerrechtsfähigkeit zuerkannt wird.

Ist das gleiche Unternehmen in weiteren Staaten tätig, ist zu entscheiden, ob die steuerliche Behandlung in der Schweiz von der steuerlichen Behandlung am Ort der tatsächlichen Verwaltung abhängt oder für jeden Tätigkeitsstaat gesondert zu beurteilen ist. Eine Differenzierung einerseits nach Tätigkeitsstaaten mit Zuerkennung der Steuerrechtsfähigkeit und andererseits nach solchen ohne Zuerkennung der Steuerrechtsfähigkeit würde zu einem exakten und zielkonformen Ergebnis führen, erscheint auf den ersten Blick jedoch als übermässig kompliziert. Im Vergleich mit dem Aufwand aufgrund des geltenden Rechts, gemäss welchem für jeden Staat eine Betriebsstätte des Personengesellschafters anzuerkennen ist, wird dieser Nachteil allerdings stark relativiert. (Als Kompromiss wäre allenfalls eine einheitliche Behandlung aller ausländischen Betriebsstätten denkbar; sie könnte sich nach dem Recht am Ort des Sitzes bzw. der tatsächlichen Verwaltung des Unternehmens oder nach dem Recht derjenigen Staaten richten, in denen Mehr als die Hälfte des Gewinns oder Umsatzes erzielt wird.)

5.1.3.2 Nicht körperschaftliche Träger inländischer Unternehmen mit ausländischen Beteiligten

Hängt die Besteuerung eines nicht körperschaftlichen Trägers eines Unternehmens im Ausland von der Steuerrechtsfähigkeit im Ausland ab, ist nach dem gleichen Grundsatz eine im Ausland ansässige natürliche Person, die an einer (in- oder ausländischen) Personengesellschaft beteiligt ist, welche im Inland ein Unternehmen betreibt, im Inland wie ein Beteiligter an einem Unternehmenssteuersubjekt zu behandeln. Hier führt die inländische Besteuerungsmethode (Unternehmenssteuer) zu einer weitgehenden Verwirklichung der rechtsformneutralen Besteuerung; es ist deshalb an ihr festzuhalten. (Sofern der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermeidet, wird die Rechtsformneutralität allerdings dann mit Bezug auf dort ansässige Beteiligte aufgehoben, wenn der Ansässigkeitsstaat selbst nicht rechtsformneutral besteuert.)

Allerdings ergeben sich negative Doppelbesteuerungskonflikte, d.h. Besteuerungslücken, wenn der (ausländische) Ansässigkeitsstaat des Beteiligten nicht den Unternehmensträger, sondern den Beteiligten als Einkommens- bzw. Gewinnsteuersubjekt besteuert: Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind bei der Ermittlung des Unternehmensgewinns im Inland abzugsfähig, werden jedoch im Ansässigkeitsstaat häufig nicht besteuert. - (Keine Besteuerungslücke, aber eine Übertragung von Steueraufkommen auf den Ansässigkeitsstaat, entsteht dann, wenn der Ansässigkeitsstaat die Anrechnung als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendet.)

Zur Vermeidung solcher Besteuerungslücken und Steueraufkommensverzichte bieten sich einerseits die Ausrichtung der inländischen Besteuerung auf das Besteuerungsregime im Ansässigkeitsstaat (d.h. ein Verzicht auf rechtsformneutrale Besteuerung im Inland), andererseits die Einführung von (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Steuern auf jenen Leistungen an, welche in die Lücke zwischen inländischer Unternehmens- und ausländischer Einkommenssteuer fallen. Der Besteuerung im Inland (Veranlagungs- oder Abzugsverfahren) ist der Vorzug zu geben, da sie die Besteuerungslücke schliesst, ohne dass die Rechtsformneutralität aufgegeben werden müsste. - Bei Gewinnbezügen entsteht keine solche Besteuerungslücke. Sie sind jedoch - gleich wie die Gewinnausschüttungen von Körperschaften – im Inland einer Steuer zu unterwerfen.

Bei Besteuerung im Inland stellt sich allerdings die Frage der Vereinbarkeit mit den DBA.

Anstelle dieses Besteuerungsregimes ist in der Kommission angeregt worden, im Ausland ansässige natürliche Personen, die im Inland ein Einzelunternehmen betreiben oder an einer Personengesellschaft beteiligt sind, die im Inland ein Unternehmen betreibt, wie bisher zu besteuern. Solche Personen wären hinsichtlich ihres Gewinns bzw. Gewinnanteils (sowie des entsprechenden Vermögens) beschränkt steuerpflichtig. Ein nicht körperschaftlicher Unternehmensträger wäre demzufolge hinsichtlich der im Inland ansässigen Beteiligten der Unternehmenssteuer unterworfen, hinsichtlich der im Ausland ansässigen Beteiligten würde jedoch die bisherige Einkommens- (und Vermögens-) Steuer Platz greifen. Dieser Vorschlag dürfte allerdings keine Vereinfachung bewirken, hat aber eine Schlechterstellung vieler im Ausland Ansässiger zur Folge, weil Gewinne schon vor ihrem Bezug der vollen Einkommenssteuer unterliegen. Eine solche Besteuerung dürfte nach Auffassung eines Teils der Kommission dem Diskriminierungsverbot der Bundesverfassung und der DBA nicht standhalten.

5.1.3.3 Betriebsstätten nicht körperschaftlicher Unternehmensträger

Betreibt ein in- oder ausländischer, nicht körperschaftlicher Unternehmensträger im Inland ein Unternehmen und unterhält dieses Unternehmen eine Betriebsstätte im Ausland, wird der Unternehmensträger im Inland wie ein körperschaftlicher Unternehmensträger behandelt: Im Rahmen der Unternehmenssteuer wird ihm der Betriebsstättenabzug gewährt.

Besteuert der ausländische Betriebsstättestaat nicht den Unternehmensträger, sondern die natürliche Person bzw. die Gesellschafter, ergeben sich Doppelbesteuerungen: Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind idR bei der Ermittlung des Betriebsstättegewinns nicht abzugsfähig, werden jedoch am Steuerdomizil der natürlichen Person bzw. des Gesellschafters vollumfänglich besteuert, sofern der Domizilstaat die Unternehmenssteuer anwendet. – (Der auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Gewinn wird hingegen nicht doppelt besteuert, sondern gleich einem Gewinnbezug aus inländischer Quelle in dem Umfang wirtschaftlich doppelt belastet, als die Unternehmenssteuer nicht vollständig in die Einkommens- bzw. Unternehmenssteuer integriert wird.)

Unterhält umgekehrt ein ausländischer, nicht körperschaftlicher Unternehmensträger eine Betriebsstätte im Inland, unterliegt er der Unternehmenssteuer. (Diese Regelung entspricht DBG 11.) Arbeitsentgelte, Zinsen, Lizenzvergütungen und andere Nutzungsentgelte sind

abzugsfähig, soweit sie auf die inländische Betriebsstätte entfallen. Da sie im Ausland bei den Empfängern idR nicht steuerbar sind, ergibt sich eine Besteuerungslücke. Es ist zu prüfen, ob diese Lücke durch eine Steuer (Veranlagungs- oder Abzugsverfahren) beseitigt werden kann. Bei Gewinnbezügen entsteht keine solche Besteuerungslücke. Es ist jedoch zu prüfen, ob sie - gleich wie die Gewinnausschüttungen von Körperschaften - einer Steuer (Veranlagungs- oder Abzugsverfahren) zu unterwerfen sind.

5.2 Internationales Doppelbesteuerungsrecht

Die Einordnung der Unternehmenssteuer sowie der Quellensteuern in das System der Doppelbesteuerungsabkommen wird hier aus Vereinfachungsgründen nur aufgrund des OECD-Musterabkommens („OECD-MA“) geprüft. Der Prüfung wird die vor der Revision vom 29. April 2000 massgebliche Fassung zugrunde gelegt, weil sie die geltenden DBA der Schweiz in den relevanten Fragen am besten abbildet. Selbstverständlich müssten vor einer Umsetzung der Unternehmenssteuer die tatsächlichen von der Schweiz abgeschlossenen DBA in die Prüfung einbezogen werden. Die Prüfung aufgrund des OECD-MA erlaubt jedoch die im Rahmen dieses Berichts ausreichende Beurteilung, ob und wie die Unternehmenssteuer grundsätzlich in das internationale Doppelbesteuerungsrecht eingeordnet werden kann.

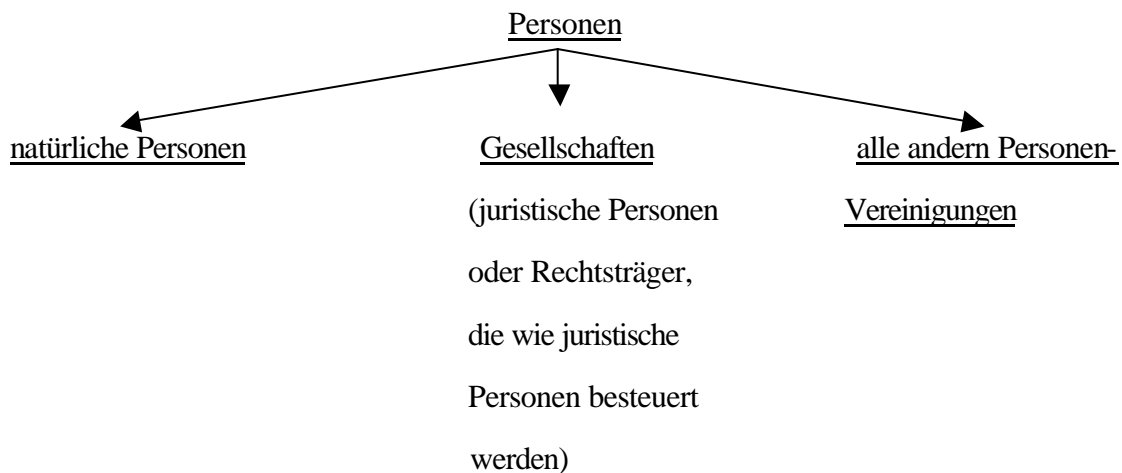
Die Prüfung beschränkt sich selbstverständlich auf den Fall, dass der andere Vertragsstaat keine vergleichbare Unternehmenssteuer erhebt. Sofern er eine solche Steuer erhebt, stellt das OECD-MA keinen realistischen Beurteilungsmassstab dar; in einem solchen Fall haben beide Staaten ein Interesse, das DBA an ihr Besteuerungsregime anzupassen.

5.2.1 Unternehmenssteuer als unter die DBA fallende Steuer

Die Unternehmenssteuer qualifiziert sich als Steuer vom Einkommen bzw. Gewinn iSv OECD-MA 2.

5.2.2 Subjektiver Geltungsbereich der DBA

Gemäss OECD-MA 1 gilt ein DBA für alle Personen, die in einem Vertragsstaat ansässig sind. Der Ausdruck „Person“ umfasst gemäss OECD-MA 3(1)(a) natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen, der Ausdruck „Gesellschaft“ gemäss OECD-MA 3(1)(b) juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden.



Die Subjekte der Unternehmenssteuer sind entweder natürliche Personen oder Gesellschaften (iSv OECD-MA 3(1)(b)). Sie befinden sich somit im subjektiven Geltungsbereich der DBA, haben nach Massgabe der einzelnen Zuteilungsnormen Anspruch auf die Vorteile der DBA und unterliegen den entsprechenden Pflichten.

5.2.3 Zuteilungsnormen

Die DBA weisen das Besteuerungsrecht nach Objekten zu. Die Objekte werden in Bezug auf den Gegenstand sowie die zahlende und die empfangende Person definiert. Das Besteuerungsrecht wird dem Quellen- oder dem Ansässigkeitsstaat als Ganzes zugeteilt oder zwischen beiden aufgeteilt.

Soweit das Subjekt der Unternehmenssteuer eine Körperschaft ist, ergeben sich gegenüber dem aktuellen Rechtszustand keine Änderungen. Im Folgenden wird deshalb nur dargelegt, ob und wie die in Frage kommenden Objekte in das System des internationalen Doppelbesteuerungsrechts eingeordnet werden können, wenn sie von nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern/Unternehmenssteuersubjekten gezahlt und/oder empfangen werden.

5.2.3.1 Unternehmensgewinne

OECD-MA 7: „1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

...“

Aus OECD-MA 3(1)(c) ergibt sich, dass ein Unternehmen von einer „Person“ betrieben werden muss. Nicht körperschaftliche Unternehmenssteuersubjekte sind entweder natürliche Personen oder Gesellschaften iSv OECD-MA 3(1)(b) und qualifizieren sich somit als

„Person“, und die von ihnen betriebenen Unternehmen gelten als Unternehmen iSv OECD-MA 7. - OECD-MA 3(1)(c) definiert den Unternehmensbegriff nicht isoliert, sondern in Verbindung mit dem Unternehmensträger: Als „Unternehmen eines Vertragsstaats“ gilt ein Unternehmen, das von einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Das unternehmenssteuerpflichtige Einzelunternehmen, welches eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person in der Schweiz betreibt, ist demzufolge ein ausländisches Unternehmen, und es verfügt in der Schweiz über eine Betriebsstätte. Das unternehmenssteuerpflichtige Mehrpersonenunternehmen ist mit Bezug auf die in der Schweiz ansässigen Beteiligten ein schweizerisches Unternehmen, mit Bezug auf jeden in einem anderen Vertragsstaat ansässigen Beteiligten jedoch eine Betriebsstätte eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats.

Inhaltlich wird der Begriff „Unternehmen“ nicht weiter definiert. Dieses Fehlen einer eigenständigen Definition „zwingt zu einem Rückgriff auf die allgemeinen Auslegungsgrundsätze. Danach folgt aus der Tatsache, dass Art. 14 die freien Berufe gesondert erwähnt und Art. 6 Abs. 2 Satz 2 das lebende und tote Inventar landwirtschaftlicher Betriebe dem unbeweglichen Vermögen zuordnet, dass als Unternehmen im Sinn von Art. 3 Abs. 1 Buchst. c nur ein gewerbliches Unternehmen in Betracht kommt. Dieser Begriff bestimmt sich wiederum nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht.“¹⁰

Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit, welcher für den Begriff des nicht körperschaftlichen Unternehmenssteuersubjekts konstitutiv ist, weist über jenen des gewerblichen Unternehmens hinaus. Nach schweizerischem Recht nicht als gewerblich geltende Unternehmen, die von nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern betrieben werden, qualifizieren sich demzufolge nicht als Unternehmen iSv OECD-MA 7.

Die Gewinnzuteilungsvorschrift von OECD-MA 7 gilt mithin für nicht körperschaftliche Unternehmenssteuersubjekte nur dann, wenn sie ein gewerbliches Unternehmen betreiben. Betreiben sie kein gewerbliches Unternehmen, gelangen OECD-MA 14 (freie Berufe und sonstige selbständige Tätigkeit, ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) bzw. OECD-MA 6 (Land- und Forstwirtschaft) zur Anwendung.

5.2.3.2 Selbständige Arbeit

OECD-MA 14: „1. Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so können die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.“

2. Der Ausdruck „freier Beruf“ umfasst insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen.“

¹⁰ Hans Flick/Franz Wassermeyer/Karl-Dieter Wingert/Michael Kempermann, Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Loseblatt, Köln 1981 ff., Rz 112 Art. 3 (für das DBA-D 71).

Nach schweizerischem Recht nicht als gewerblich geltende Unternehmen, die von nicht körperschaftlichen Unternehmensträgern betrieben werden und sich deshalb nicht als Unternehmen iSv OECD-MA 7 qualifizieren, fallen in den Geltungsbereich der Gewinnzuteilungsvorschrift von OECD-MA 14, sofern sie nicht land- oder forstwirtschaftlich tätig sind und damit unter OECD-MA 6 fallen.

5.2.3.3 Land- und Forstwirtschaft

OECD-MA 6: „1. Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschliesslich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.“

5.2.3.4 Dividenden und Gewinnausschüttungen

OECD-MA 10: „1. Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden

2. Diese Dividenden könne jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividende zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:

- a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (nicht jedoch eine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;
- b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

...

3. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

...“

Eine nicht körperschaftliche Personenvereinigung ist eine Person iSv OECD-MA 3(1)(a). Befindet sich ihr Sitz in der Schweiz oder betreibt sie in der Schweiz ein Unternehmen, ist sie aufgrund ihres Sitzes oder des Ortes ihrer Geschäftsleitung (Ort der tatsächlichen Verwaltung) in der Schweiz allgemein steuerpflichtig und damit gemäss OECD-MA 4(1) in der Schweiz ansässig. Gewinnbezüge von solchen Personenvereinigungen stellen Einkünfte aus Rechten mit Gewinnbeteiligung dar, die von einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft gezahlt werden. Die Schweiz hat somit das Recht, solche Gewinnbezüge einer Steuer zu unterwerfen. Dabei hat sie jedoch die Begrenzung des Besteuerungsrechts gemäss OECD-MA 10(2) zu beachten.

Ist eine natürliche Person Unternehmenssteuersubjekt, stammen die Gewinnbezüge nicht von einer Gesellschaft.¹¹ Solche Gewinnbezüge fallen mithin nicht in den Geltungsbereich von OECD-MA 10, und die Schweiz kann daraus kein Besteuerungsrecht ableiten.

Der Kommentar zum OECD-MA¹² enthält keine Ausführungen zu solchen Gewinnbezügen. Im zivilrechtlichen Begriffssystem des OECD-MA¹³ stellen solche intrapersonalen Vorgänge keine Leistungen dar; sie fallen deshalb als solche nicht unter eine der OECD-MA 10 – 21 zugrunde liegenden Leistungen. Für diese intrapersonalen Vorgänge ergibt sich folgende Lösung: Einschlägig ist für gewerbliche Unternehmen die Anordnung von OECD-MA 7, welcher das Besteuerungsrecht für Betriebsstättengewinne regelt, bzw. OECD-MA 14 für selbständige Arbeit ausgenommen Land- und Forstwirtschaft, bzw. OECD-MA 6 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Demzufolge steht das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Betriebsstättengewinns bzw. des Einkommens aus dieser selbständigen Arbeit bzw. der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Schweiz zu. Sie kann dieses Recht durch die kumulative Erhebung der Unternehmenssteuer und einer (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Einkommens- oder Ertragssteuer auf Gewinnbezügen wahrnehmen. – Dabei hat sie allerdings das Diskriminierungsverbot bzw. Gleichbehandlungsgebot von OECD-MA 24(1) zu beachten. Die Einkommens- oder Ertragssteuer darf mithin jene Einkommenssteuer nicht übersteigen, welche die natürliche Person auf dem Gewinnbezug zu entrichten hätte, wenn sie in der Schweiz ansässig wäre.¹⁴

5.2.3.5 Zinsen

OECD-MA 11: „1. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Zinsen können jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, 10 vom Hundert des Bruttobetrag der Zinsen nicht übersteigen ...

3. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen aller Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus

¹¹ Eine natürliche Person als Unternehmenssteuersubjekt lässt sich zwar als Rechtsträger, der wie eine juristische Person behandelt wird, auffassen. OECD-MA 3(1)(a) scheint aber davon auszugehen, dass eine natürliche Person keine Gesellschaft ist. Die Frage ist im vorliegenden Zusammenhang insofern nicht entscheidend, als dass in beiden Fällen der Schweiz ein Besteuerungsrecht zusteht. Der Unterschied besteht nur darin, dass das Besteuerungsrecht für Gewinnbezüge von Gesellschaften. – im Gegensatz zu der in diesem Abschnitt dargelegten Auffassung - gemäss OECD-MA 10(2) auf 5% bzw. 15% begrenzt wäre.

¹² Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs (Updated as of 1st November 1997), Vol. I, OECD, Paris 1997

¹³ Vgl. Arndt Raupach, Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Zugleich ein Beitrag zu den Problemen der rechtsformunabhängigen Besteuerung, in : Staat und Steuern, FS für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, 1067 ff., insbes. 1070.

¹⁴ In der Sicht des OECD-MA ist diese Einkommens- bzw. Ertragssteuer der sog. Branch Profits Tax der USA vergleichbar. Im Unterschied zur US-amerikanischen Körperschaftssteuer lässt die vorgeschlagene schweizerische Unternehmenssteuer jedoch in vielen Fällen Raum für die Erhebung einer Einkommens- oder Ertragssteuer, ohne das Diskriminierungsverbot bzw. Gleichbehandlungsgebot zu verletzen.

Obligationen einschliesslich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels.

...“

Darlehens- und andere Forderungen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gegenüber einer im Inland unternehmenssteuerpflichtigen Personenvereinigung qualifizieren sich als Stammrechte iSv OECD-MA 11(3). Die Schweiz ist deshalb berechtigt, Zinsen auf solchen Stammrechten einer (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Einkommens-, Gewinn- oder Ertragssteuer zu unterwerfen. Dabei hat sie jedoch die Begrenzung des Besteuerungsrechts gemäss OECD-MA 11(2) zu beachten..

Ist eine natürliche Person Unternehmenssteuersubjekt, kann sie mit sich als Einkommenssteuersubjekt keine zivilrechtlichen Darlehens- oder anderen Forderungsverhältnisse begründen. Unternehmenssteuerlich als „Zinsen“ bezeichnete Leistungen eines schweizerischen Unternehmenssteuersubjekts an den im anderen Vertragsstaat ansässigen Einzelunternehmer fallen deshalb als solche nicht unter eine der OECD-MA 10 – 21 zugrunde liegenden Leistungen. Für diese intrapersonalen Vorgänge ergibt sich wiederum folgende Lösung: Einschlägig ist für gewerbliche Unternehmen die Anordnung von OECD-MA 7, welcher das Besteuerungsrecht für Betriebsstättegewinne regelt, bzw. OECD-MA 14 für selbständige Arbeit ausgenommen Land- und Forstwirtschaft, bzw. OECD-MA 6 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Für ein schweizerisches Unternehmenssteuersubjekt, das gleichzeitig eine im andern Vertragsstaat ansässige natürliche Person ist, steht das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Betriebsstättegewinns bzw. des Einkommens aus dieser selbständigen Arbeit der Schweiz zu. Sie kann dieses Recht durch die kumulative Erhebung der Unternehmenssteuer und einer (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Einkommens- oder Ertragssteuer auf den „Zinsen“ wahrnehmen. – Dabei hat sie allerdings das Diskriminierungsverbot bzw. Gleichbehandlungsgebot von OECD-MA 24(1) zu beachten. Die Einkommens- oder Ertragssteuer darf mithin jene Einkommenssteuer nicht übersteigen, welche die natürliche Person auf dem „Zins“ zu entrichten hätte, wenn sie in der Schweiz ansässig wäre.

5.2.3.6 Lizenzgebühren

OECD-MA 12: „1. Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.

2. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

...“

Lizenzgebühren eines inländischen Unternehmenssteuersubjekts (natürliche Person oder Personenvereinigung) an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person qualifizieren sich als Lizenzvergütungen iSv OECD-MA 12(2). Die Schweiz ist deshalb nicht berechtigt, Lizenzgebühren einer Steuer zu unterwerfen.

Ist eine natürliche Person Unternehmenssteuersubjekt, kann sie mit sich als Einkommenssteuersubjekt keine zivilrechtlichen Nutzungsvereinbarungen begründen. Unternehmenssteuerlich als „Lizenzvergütungen“ bezeichnete Leistungen eines schweizerischen Unternehmenssteuersubjekts an den im anderen Vertragsstaat ansässigen Einzelunternehmer fallen deshalb als solche nicht unter eine der OECD-MA 10 – 21 zugrunde liegenden Leistungen. Für diese intrapersonalen Vorgänge ergibt sich wiederum folgende Lösung: Einschlägig ist für gewerbliche Unternehmen die Anordnung von OECD-MA 7, welcher das Besteuerungsrecht für Betriebsstättegewinne regelt, bzw. OECD-MA 14 für selbständige Arbeit ausgenommen Land- und Forstwirtschaft, bzw. OECD-MA 6 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Für ein schweizerisches Unternehmenssteuersubjekt, das gleichzeitig eine im andern Vertragsstaat ansässige natürliche Person ist, steht das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Betriebsstättegewinns bzw. des Einkommens aus dieser selbständigen Arbeit der Schweiz zu. Sie darf dieses Recht durch die kumulative Erhebung der Unternehmenssteuer und einer (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Einkommens- oder Ertragssteuer auf den „Lizenzvergütungen“ wahrnehmen. – Dabei hat sie allerdings das Diskriminierungsverbot bzw. Gleichbehandlungsgebot von OECD-MA 24(1) zu beachten. Die Einkommens- oder Ertragssteuer darf mithin jene Einkommenssteuer nicht übersteigen, welche die natürliche Person auf der „Lizenzvergütung“ zu entrichten hätte, wenn sie in der Schweiz ansässig wäre.

5.2.3.7 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

OECD-MA 13: „1. Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräusserung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

2. Gewinne aus der Veräusserung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, einschliesslich derartiger Gewinne, die bei der Veräusserung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, können im anderen Staat besteuert werden.

3. Gewinne aus der Veräusserung von Seeschiffen ...

4. Gewinne aus der Veräusserung des in den Absätzen 1, 2 und 3 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräusserer ansässig ist.“

Bei der Unternehmenssteuer können Beteiligungen an nicht körperschaftlichen Unternehmenssteuersubjekten (Einzelunternehmensschaften, Personengesellschaften u. dgl.) als solche, d.h. ohne Liquidation veräussert werden.

Nach schweizerischem Aussensteuerrecht steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften dem Belegenheitsort zu, wenn durch die Veräusserung die wirtschaftliche Verfügungsmacht über unbewegliches Vermögen übertragen wird. Gemäss Tz. 26 des Kommentars zu OECD-MA 13 gestattet Abs. 1 allerdings die Gleichsetzung der Veräusserung aller oder eines Teils der Aktien einer Immobiliengesellschaft mit der Veräusserung unbeweglichen Vermögens nicht. Diese Auffassung entspricht der schweizerischen Vertragspraxis. Für die Schweiz als Vertragsstaat stellen mithin Beteiligungen an Immobiliengesellschaften auch dann, wenn sie die wirtschaftliche

Verfüugungsmacht über unbewegliches Vermögen vermitteln, bewegliches Vermögen dar. Das Besteuerungsrecht richtet sich nach OECD-MA 13(4), sofern die Beteiligung nicht Betriebsstättevermögen darstellt. Anders liegen die Verhältnisse nur, wenn ein DBA dies ausdrücklich vorsieht.¹⁵

Die Veräusserung des beweglichen Vermögens einer Betriebsstätte eines nicht körperschaftlichen Trägers eines Unternehmens in einem anderen Staat wirft keine neuen Probleme auf. Das Besteuerungsrecht ist gemäss OECD-MA 13(2) dem Betriebsstättenstaat zugewiesen. Als Betriebsstätte im Sinn dieser Bestimmung gelten auch das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen natürlichen Person in der Schweiz betriebene Einzelunternehmen sowie die Beteiligung einer solchen Person an einer Personenvereinigung, die in der Schweiz ein Unternehmen betreibt. Gleiches gilt für das bewegliche Vermögen, das zu einer festen Einrichtung zur Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit gehört.

Beteiligungen an nicht körperschaftlichen Unternehmenssteuersubjekten (Einzelunternehmensschaften, Personengesellschaften u. dgl.), gelten nach der in Tz. 26 zu OECD-MA 13 vertretenen Auffassung als übriges Vermögen iSv OECD-MA 13(4): Werden Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen steuerlich wie juristische Personen behandelt mit der Folge, dass Beteiligungen an solchen Rechtsträgern den Aktien gleichgestellt werden, können die Veräusserungsgewinne wie die Gewinne aus der Veräusserung von Aktien nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Veräusserer ansässig ist. Hinsichtlich dieser Frage haben zahlreiche Staaten – nicht aber die Schweiz - einen Vorbehalt angebracht. Mit Bezug auf Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen ist deshalb diese Auslegung von OECD-MA 13 für die schweizerische Vertragspraxis verbindlich. Ein Besteuerungsrecht (unter Diskriminierungsvorbehalt) steht der Schweiz demzufolge nur für die „Veräusserung“ von nicht unternehmenssteuerpflichtigen Einzelunternehmensschaften zu.

5.2.3.8 Unselbständige Arbeit

OECD-MA 15: „1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

...“

Dem Ausdruck „unselbständige Erwerbstätigkeit“ kommt die gleiche Bedeutung zu wie jenem der „unselbständigen Erwerbstätigkeit“ im (bisherigen) schweizerischen Recht.¹⁶ Obwohl im Unternehmenssteuerrecht als „Gehalt“, „Lohn“ oder ähnlich bezeichnete Vergütungen nicht körperschaftlicher Unternehmensträger an die Beteiligten steuerlich als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gelten, ändert sich die Bedeutung des Ausdrucks „unselbständige Arbeit“ in OECD-MA 15(1) nicht. OECD-MA 15 ist somit nicht auf die „Gehälter“, „Löhne“ und anderen Vergütungen anwendbar, welche ein nicht körperschaftliches

¹⁵ S. z.B. DBA-F 15(2).

¹⁶ Vgl. Ernst Höhn und Robert Waldburger, Überblick über die Besteuerung des Erwerbseinkommens und der Unternehmensgewinne, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2.A., Bern u.a. 1993, S. 179.

Unternehmenssteuersubjekt an natürliche Personen zahlt, die in einem Vertragsstaat ansässig und am Unternehmenssteuersubjekt beteiligt sind.

Auf solche Vergütungen anwendbar ist deshalb für gewerbliche Unternehmen die Anordnung von OECD-MA 7, welcher das Besteuerungsrecht für Betriebsstättegewinne regelt, bzw. OECD-MA 14 für selbständige Arbeit ausgenommen Land- und Forstwirtschaft, bzw. OECD-MA 6 für Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft. Für in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Personen, die an einem nicht körperschaftlichen Unternehmenssteuersubjekt beteiligt sind, steht das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Betriebsstättegewinns bzw. des Einkommens aus dieser selbständigen Arbeit der Schweiz zu. Sie darf dieses Recht durch die kumulative Erhebung der Unternehmenssteuer und einer (veranlagten oder im Abzugsverfahren erhobenen) Einkommenssteuer auf den „Gehältern“, „Löhnen“ und ähnlichen Vergütungen wahrnehmen. – Dabei hat sie allerdings das Diskriminierungsverbot bzw. Gleichbehandlungsgebot von OECD-MA 24(1) zu beachten. Die Einkommenssteuer darf mithin jene Einkommenssteuer nicht übersteigen, welche die natürliche Person auf den „Gehältern“, „Löhnen“ und ähnlichen Vergütungen zu entrichten hätte, wenn sie in der Schweiz ansässig wäre. – Dabei hat die Schweiz wiederum das Diskriminierungsverbot bzw. Gleichbehandlungsgebot von OECD-MA 24(1) zu beachten. Die Einkommenssteuer darf mithin jene Einkommenssteuer nicht übersteigen, welche die natürliche Person auf der gleichen Vergütung zu entrichten hätte, wenn sie in der Schweiz ansässig wäre.

5.2.3.9 Fazit

Auf die Gewinne von Unternehmenssteuersubjekten sind die Zuteilungsnormen von OECD-MA 6, 7 und 14 anwendbar. Sie bilden ein lückenloses System für alle Subjekte der Unternehmenssteuer und weisen das Besteuerungsrecht dem gleichen Staat zu wie die Unternehmenssteuer.

Nach der hier dargelegten Auffassung steht der Schweiz im Verhältnis zu anderen Vertragsstaaten das Recht zu, für Zwecke der Unternehmenssteuer anerkannte Gewinnbezüge, „Zinsen“, „Lizenzgebühren“, „Gehälter“, „Löhne“ und ähnliche Vergütungen zu besteuern. Hinsichtlich der Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen an Unternehmensträgern besteht ein Besteuerungsrecht höchstens bei Veräusserungen von Einzelunternehmenschaften. Bei der Wahrnehmung ihres Besteuerungsrechts hat sie das Diskriminierungsverbot bzw. Gleichbehandlungsgebot zu beachten.