

zsis)

Band 1 / 2024

- 1 **Zoe Odermatt**
Gerechtigkeitsfragen zur schweizerischen Erbschaftssteuer nach John Rawls

- 38 **Thomas Patt, Martin A. Meyer**
Teilrevision des MWSTG und aktuelle Entwicklungen

- 49 **Thomas Hug**
Der Umsatzbegriff gemäss Mindestbesteuerungsverordnung

- 62 **Peter Fröhlich**
Die Bewertung von Beteiligungsrechten an Start-up-Unternehmen und der Gleichbehandlungsgrundsatz

- 73 **Florian Kloster, Sebastiano Garufi Giuliani**
Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Italien und Liechtenstein – Vorteile und konkrete Anwendungsfälle

Private

Selbständige

Unternehmen

Grundstücke

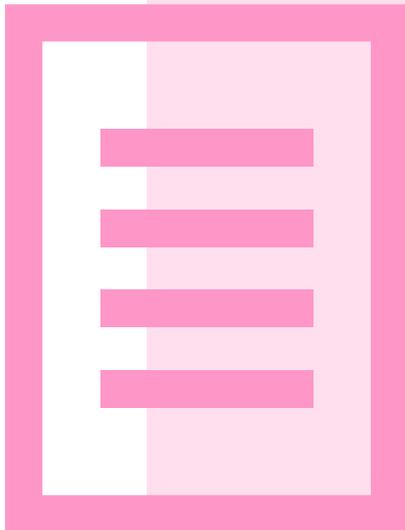
MWST/Zoll

IStR

Sozialabgaben

Reformen

Sonstige



zsis)



Gerechtigkeitsfragen zur schweizerischen Erbschaftssteuer nach John Rawls

QUICK READ Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit der Frage nach der Gerechtigkeit des schweizerischen Erbschaftssteuerrechts. Unter Heranzug der Theorie der Gerechtigkeit des amerikanischen Philosophen John Rawls wird untersucht, ob und in welcher Form die Besteuerung von Erbschaften als gerecht zu qualifizieren ist. Ergänzend wird Rawls Position selbst einer kritischen Betrachtung unterzogen und danach gefragt, ob eine nach seiner Gerechtigkeitsvorstellung ausgestaltete Erbschaftssteuerordnung für die Schweiz erstrebenswert wäre.



Zoe ODERMATT
MLaw, BA of Philosophy
Volontärin | BW-Advokaten
z.odermatt@hotmail.com

In diesem Beitrag wird gezeigt, dass – ganz im Sinne der von Rawls angestrebten Verteilungsgerechtigkeit – die Erhebung einer Erbschaftssteuer ein geeignetes Instrument darstellen kann, um mittels Umverteilung auf ungerechte Gesellschaftsstrukturen einzuwirken und ein Mehr an Chancengleichheit zu erreichen.

Was die Ausgestaltung einer gerechten Erbschaftssteuer betrifft, vertritt Rawls dagegen eine (in Teilen) vom schweizerischen System abweichende Vorstellung, welche sich in der Praxis jedoch als weder umsetzbar noch gerecht erweist. Dennoch kann mit diesem Beitrag aufgezeigt werden, dass die Beschäftigung mit philosophischen Gedanken und Gerechtigkeitstheorien einen wichtigen Beitrag zur Jurisprudenz leisten kann. Insbesondere die diskutierte Methodik des Schleiers des Nichtwissens von Rawls vermag im Rechtssetzungsprozess ein hilfreiches Mittel darzustellen, um Gesetze auf ihre Gerechtigkeit hin zu überprüfen.

Wie die Philosophie sollte auch die Rechtswissenschaft ihre Grundannahmen regelmässig hinterfragen, um ihrem Grundwert – nämlich der Gerechtigkeit – stets bestmöglich zu entsprechen. Eine interdisziplinäre Auseinandersetzung mit der Erbschaftssteuer ist äusserst wertvoll für die Rechtsentwicklung. Sowohl die finanzielle wie auch die gesellschaftliche Bedeutung einer Erbschaftssteuer hängt in hohem Masse von deren konkreten Ausgestaltung ab und wie im Rahmen dieses Beitrags gezeigt wird, besteht diesbezüglich noch Gestaltungsraum und Handlungsbedarf.

Dieser Artikel ist die Publikation der Masterarbeit der Autorin, die sie 2023 an der Universität Basel eingereicht hat. Die Arbeit wurde von der IFA Swiss Branch mit dem zweiten Rang – aus allen im Rahmen eines juristischen oder ökonomischen Grundstudiums an einer Schweizer Universität zu einem steuer- oder finanzrechtlichen Thema eingereichten Masterarbeiten – prämiert.



QUICK READ 2**HAUPTTEIL** 3

1. Einleitung	3
2. Grundlagen der Erbschaftssteuer	4
3. Gerechtigkeit	18
4. Schluss	36

1. Einleitung

Wenn es eine juristische Disziplin gibt, die sich den Begriff der Gerechtigkeit zur Grundlage gemacht hat, dann ist es das Steuerrecht. Keine andere Fachrichtung setzt sich so intensiv mit Fragen der Verteilungsgerechtigkeit, der Lastengerechtigkeit und der Bedarfsgerechtigkeit auseinander, wie die Steuerwissenschaften. Steuergerechtigkeit ist eine Thematik, die uns alle betrifft. Wir alle sind sowohl Zahlende und/oder Empfangende – womit die Erwartung einhergeht, im bestehenden System Gerechtigkeit zu erfahren.⁰¹

Der Begriff der Gerechtigkeit allein vermag in seiner Abstraktheit dem Recht zunächst noch keinen Nutzen zu erweisen. Er muss mit Inhalt gefüllt werden, um der Juristerei dienlich zu sein und ihr in seiner praktischen Anwendung einen Mehrwert zu bieten.⁰² Dieser Aufgabe nimmt sich die vorliegende Arbeit an. In einem Teilbereich des Steuerrechts, nämlich dem Erbschaftssteuerrecht, soll dem Begriff der Gerechtigkeit Gehalt gegeben werden.

Obwohl die Erbschaftssteuer aktuell nur rund 1% der Gesamtsteuereinnahmen der Schweiz ausmacht,⁰³ ist ihre Bedeutung nicht zu unterschätzen. Der bescheidene Ertrag lässt sich in erster Linie auf die gegenwärtige Ausgestaltung der Erbschaftssteuer zurückführen, welche – wie der Name sagt – zu gestalten ist. Aus der Menge an generiertem Steuersubstrat lässt sich nicht auf die Bedeutung einer Steuer schliessen. Die Erbschaftssteuer hat das Potential, eine wichtigere Stellung im Finanzhaushalt der Schweiz einzunehmen und ist es somit wert, genauer untersucht zu werden.

Im Rahmen dieser Arbeit soll der zentralen Frage nachgegangen werden, ob das schweizerische Erbschaftssteuerrecht nach der philosophischen Theorie

⁰¹ René Matteotti, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Bern 2007, S. 13 (zit. Matteotti, Steuergerechtigkeit).

⁰² Klaus Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, Aufl. 24, S. 2 (zit. Tipke).

⁰³ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.



von John Rawls als gerecht zu qualifizieren ist. Ergänzend wird Rawls Position selbst einer kritischen Betrachtung unterzogen und danach gefragt, ob eine nach seiner Gerechtigkeitsvorstellung ausgestaltete Erbschaftssteuerordnung für die Schweiz erstrebenswert wäre.

- 5 Zu erwarten ist, dass sich Rawls mit seinem Verständnis von Gerechtigkeit als Fairness für die Erhebung einer Erbschaftssteuer ausspricht. Was die momentane Ausgestaltung betrifft, wird eine nach seiner Gerechtigkeitsvorstellung ausgestaltete Erbschaftsordnung mutmasslich im Bereich der Erhebungshöhe und der Steuerprivilegierung bestimmter Personenkreise von dem in den Schweizer Kantonen herrschenden System abweichen. Auch wenn eine direkte Übernahme seiner philosophischen Theorie in jenes System wahrscheinlich nicht zielführend sein kann, wird die Beschäftigung mit ihr dem Erbschaftssteuerrecht neue Perspektiven eröffnen und die Gerechtigkeitsdebatte bereichern.
- 6 Zur Beantwortung der in dieser Arbeit aufgeworfenen Fragen wird eine Analyse mittels Literaturrecherche durchgeführt. Unter Berücksichtigung von juristischer Literatur und Rechtsprechung auf der einen Seite und philosophischer Primär- und Sekundärliteratur auf der anderen Seite, wird der Interdisziplinarität Rechnung getragen. Die abschliessende Konklusion und Verknüpfung der beiden Teile erfolgen nach eigenem Ermessen in Anwendung der sich aus der Recherche ergebenden Erkenntnissen.
- 7 Gegliedert wird die Arbeit in zwei Hauptteile. Im ersten Teil soll mit einem theoretischen Überblick über die Erbschaftssteuer eine Basis für die im zweiten Teil geführte Gerechtigkeitsdiskussion geschaffen werden. Dabei wird zunächst auf die rechtlichen Grundlagen der Erbschaftssteuer eingegangen. Daran anschliessend werden die verfassungsrechtlichen Schranken betrachtet, in deren Rahmen sich die Ausgestaltung der Steuer zu bewegen hat. Schliesslich wird die Frage behandelt, was denn die Erhebung einer Erbschaftssteuer überhaupt legitimiert. Dazu werden verschiedene Rechtfertigungsversuche der Erbschaftssteuer untersucht.

Im zweiten Teil wird Rawls Theorie der Gerechtigkeit dargestellt und ihre Kernaussagen präsentiert, bevor sie anschliessend auf das schweizerische Erbschaftssteuerrecht angewendet werden. Es wird untersucht, wie Rawls zur Erhebung und Ausgestaltung der schweizerischen Erbschaftssteuer steht und ob ein nach seiner Gerechtigkeitsvorstellung ausgestaltetes Steuersystem – sollte es vom Status quo abweichen – erstrebenswert wäre.

2. Grundlagen der Erbschaftssteuer

Die nachfolgenden Ausführungen sollen einen systematischen Überblick über die Ausgestaltung der schweizerischen Erbschaftssteuer geben. Dabei werden insbesondere die Punkte hervorgehoben, die für die anschliessende Gerechtigkeitsdiskussion relevant sind. Um was für eine Steuer handelt es sich bei der Erbschaftssteuer? Wer erhebt sie? Wen besteuert man und was wird besteuert? Diese Grundfragen sollen die Basis für die nachfolgende Betrachtung bilden.

2.1 Allgemeines

2.1.1 Arten der Erbschaftssteuer

Dem Gesetzgeber stehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten offen, mittels Besteuerung in die Erbmasse einzugreifen. Nach dem sogenannten Nachlasssteuermodell wird der Erblasser einer Art letztmaligen Vermögensbesteuerung unterzogen. Erfasst wird von der Nachlasssteuer das ungeteilte Vermögen zum Zeitpunkt des Erbanfalls als Ganzes. Allfällige Verwandtschaftsverhältnisse bleiben unberücksichtigt. Die Bemessung der Erbschaftssteuer bezieht sich allein auf die unverteilte Erbmasse.²⁴

Steuerrechtstheoretisch davon zu unterscheiden ist die zweite Ausgestaltungsmöglichkeit der Erbschaftssteuer: Die Erbanfallsteuer. Im Gegensatz zur Nachlasssteuer wird nicht die Vermögensgesamtheit des Erblassers erfasst. Stattdessen sind die steuer-

²⁴ Georg Crezelius, Erbschaftssteuerrecht und Erbschaftssteuerpolitik, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 404 (zit. Crezelius).



begründenden Tatbestände jeweils die einzelnen Vermögensübergänge auf den oder die Erben. Die Erbanfallsteuer beschlägt die individuelle Bereicherung und lässt eine Differenzierung betreffend dem (verwandtschaftlichen) Näheverhältnis zum Erblasser zu.⁰⁵ In der Schweiz nimmt sie aus diesem Grund die vorherrschende Stellung ein. In fast allen Kantonen, welche eine Erbschaftssteuer erheben, ist sie als Erbanfallsteuer konzipiert. Einzig der Kanton Solothurn erhebt zusätzlich zur Erbanfallsteuer eine Nachlasssteuer.⁰⁶ Ohne anderweitigen Hinweis ist die Erbschaftssteuer im weiteren Verlauf dieser Arbeit stets in ihre Ausgestaltung als Erbanfallsteuer gemeint.

2.1.2 Steuerhoheit

- 12 Unter dem Begriff Steuerhoheit versteht man die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit eines Gemeinwesens, Steuern zu erheben.⁰⁷ In der Schweiz steht die Erbschaftssteuerhoheit in Ermangelung einer Kompetenznorm zugunsten des Bundes umfassend den Kantonen zu.⁰⁸ Wie und ob die Kantone von dieser Ermächtigung Gebrauch machen, steht ihnen – innerhalb der verfassungsrechtlichen Schranken – frei. In der Regel erheben die Kantone die Erbschaftssteuer selbst, zum Teil übertragen sie diese im Sinne einer abgeleiteten Steuerhoheit aber auch an die Gemeinden (z.B. in Graubünden). Alternativ lassen viele Kantone die Gemeinden am Ertrag der kantonalen Erbschaftssteuereinnahmen teilhaben, ohne dass die Gemeinden selbst eine Steuerhoheit besitzen.⁰⁹ Es ist zudem herauszustreichen, dass aus der Berechtigung zur Besteuerung keine Verpflichtung folgt. Die Kantone Schwyz und Obwalden haben auf ihr Recht verzichtet und erheben keine Erbschaftssteuer.¹⁰
- 13 Die gegenwärtige Gestaltung der erbschaftssteuerlichen Kompetenzordnung ist nicht alternativlos. Als Beispiel sei hier die Volksinitiative «*Millionen-Erb-schaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)*» aus dem Jahre 2015 erwähnt, welche unter anderem das Ziel verfolgte, die Erhebungs-kompetenz der Erbschaftssteuer auf Bundesebene zu verschieben, um damit interkantonalen Steuerwettbewerb

zu vermeiden und für eine einheitliche Besteuerung zu sorgen.¹¹ Anders als die Initianten kommen Opel/Schaltegger in ihrer Analyse zur Thematik Bundeserbschaftssteuer zum Schluss, dass der Status Quo (kantonale Kompetenz) sowohl rechtlich als auch ökonomisch überzeugt und kein Änderungsbedarf besteht.¹² Im Abschnitt 3.2.2.3. Kantonale Steuerhoheit wird auf diese Diskussion in gerechtigkeits-theoretischer Hinsicht zurückzukommen sein.

2.1.3 Steuersubjekt und Steuerobjekt

Steuersubjekte (und damit Träger der Steuerlast) 14 sind diejenigen Personen, die dem Gemeinwesen als Empfänger der steuerbaren Vermögensübergänge zur Steuerleistung verpflichtet sind.¹³ Bei der Erbschaftssteuer unterscheidet sich das Steuersubjekt je nach Ausgestaltung der Steuer. Ist die Erbschaftssteuer als Erbanfallsteuer konzipiert, so ist jeder Erbe bzw. jede Erbin einzeln als Steuersubjekt zu betrachten. Handelt es sich dagegen um eine Erbschaftssteuer in ihrer

⁰⁵ Giorgio Meier-Mazzucato, *Steuern Schweiz, Grundriss zu den eidgenössischen und kantonalen Steuern mit Beispielen und Darstellungen*, 2. Aufl., Bern 2022, S. 913 (zit. Meier-Mazzucato).

⁰⁶ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, *Die Erbschafts- und Schenkungssteuern*, September 2020, unter Berücksichtigung der Gesetzesrevision in GR vom 11.2021.

⁰⁷ Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 53 (zit. Blumenstein/Locher).

⁰⁸ Peter Mäusli-Allenspach, *Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz – ein Überblick*, in: *successio* 3/2010, S. 179 ff., S. 181 (zit. Mäusli-Allenspach).

⁰⁹ Peter Mäusli-Allenspach/Mathias Oertli, *Das schweizerische Steuerrecht, Grundriss mit Beispielen*, 10. Aufl., Muri/Bern 2020, S. 551 (zit. Mäusli-Allenspach/Oertli).

¹⁰ Andrea Opel, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, § 3 N 5.

¹¹ Vgl. dazu Botschaft Erbschaftssteuerreform; die Initiative wurde am 14.06.2015 mit 71.0 % Nein-Stimmen deutlich abgelehnt.

¹² Andrea Opel/Christoph Schaltegger, *Vom Tabu einer Bundeserbschaftssteuer – oder warum der status quo mit kantonaler Steuerkompetenz überzeugt*, in: *Archiv für schweizerisches Abgaberecht* 82/2013/2014, S. 196 (zit. Opel/Schaltegger).

¹³ Samuel Ramp/Michael Fischer/Marc Buchmann in: Martin Zweifel/Michael Beusch/ Silvia Hunziker (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht*, Basel 2020, § 11 N 1 (zit. Autor in: Zweifel/Beusch/Hunziker, *Komm. Steuerrecht*).



Ausgestaltung als Nachlasssteuer, trifft die subjektive Steuerlast die gesamte Erbengemeinschaft.¹⁴

- 15 Unter dem Begriff Steuerobjekt versteht man den gesetzlich umschriebenen, wirtschaftlichen Tatbestand, dessen Vorhandensein zur Steuererhebung veranlasst.¹⁵ Das Steuerobjekt der Erbschaftssteuer ist der Vermögensübergang von Todes wegen. Auch hier muss eine Differenzierung vorgenommen werden: Je nach Ausgestaltung der Erbschaftssteuer ist das Steuerobjekt der Nachlass als Ganzes (Nachlasssteuer) oder der jeweilige Vermögensübergang auf die einzelnen Erben (Erbanfallsteuer).¹⁶

2.1.4 Subjektive und objektive Steuerbefreiung

- 16 Eine erhebliche Bedeutung im Erbschaftssteuerrecht kommt den gesetzlichen Befreiungen von der Steuerpflicht zu. Sämtliche kantonalen Gesetze sehen sowohl für den Gegenstand der Steuer als auch für den Kreis der steuerpflichtigen Personen Ausnahmetatbestände vor.¹⁷
- 17 Aus Billigkeitsgründen werden bestimmte Vermögensübergänge von Todes wegen kategorisch von der Erbschaftssteuer ausgenommen. Unter solche sachlichen Steuerbefreiungen fallen zum Beispiel Beiträge an den Unterhalt, das Heiratsgut oder auch der Hausrat. Daneben sehen die meisten Erbschaftssteuergesetze Entlastungen der Steuerpflichtigen mittels nach Verwandtschaftsgrad abgestuften Steuerfreibeträgen vor.¹⁸
- 18 Qualitativ und quantitativ weiter reicht die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht. Sämtliche kantonalen Erbschaftssteuergesetze haben von der generellen Besteuerung von Vermögensübertragungen von Todes wegen abgesehen und nehmen bestimmte Personenkreise kategorisch von der Erbschaftssteuer aus. So sind beispielsweise Vermögensübergänge an die öffentliche Hand grundsätzlich in allen Kantonen steuerfrei. Auch Institutionen mit wohlthätiger oder gemeinnütziger Zwecksetzung sind mehrheitlich von der Steuerpflicht befreit.¹⁹ Schliesslich sind in allen

Kantonen Ehegatten und eingetragene Partner und Partnerinnen – sowie in den meisten Kantonen (alle ausser AI, VD, NE sowie gewisse Gemeinden in LU) direkte Nachkommen von der Besteuerung ausgenommen.²⁰

Die Vereinbarkeit dieser steuerlichen Privilegierungen mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Rechtsgleichheit und seiner Konkretisierung im Steuerrecht (Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Art. 127 Abs. 2 Bundesverfassung [BV]) wird in Abschnitt 2.2. Verfassungsrechtliche Schranken der Erbschaftssteuer diskutiert.

2.1.5 Steuerbemessung

2.1.5.1 Zeitliche Bemessung

Bei der Erbschaftssteuer handelt es sich um eine einmalige Steuer, die im Grundsatz anhand des Wertes des Vermögensanfalls im Zeitpunkt des Todes des Erblassers berechnet wird. Bei einer Nacherbeneinsetzung, einen an eine aufschiebende Bedingung geknüpften Vermögensübergang oder bei einer Ersatzverfügung für die Bemessung der Steuer wird nicht auf den Todestag des Erblassers abgestellt. Der Stichtag verschiebt sich in solchen Fällen ausnahmsweise auf einen späteren Zeitpunkt.²¹

¹⁴ Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht 1: Grundlagen, Grundbegriffe, Steuerarten, Aufl. 9, Bern/Stuttgart/Wien, 2001, S. 744 (zit. Höhn/Waldburger); Samuel Ramp/Michael Fischer/Marc Buchmann in: Zweifel/Beusch/Hunziker, Komm. Steuerrecht, § 11 N 2 f.

¹⁵ Blumenstein/Locher, S. 181.

¹⁶ Mäusli-Allenspach, S. 182.

¹⁷ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

¹⁸ Samuel Ramp/Michael Fischer/Marc Buchmann in: Zweifel/Beusch/Hunziker, Komm. Steuerrecht, § 10 N 9; Natalie Peter/Frank Rutishauser, in: Zweifel/Beusch/Hunziker, Komm. Steuerrecht, § 18 N 3.

¹⁹ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

²⁰ Mäusli-Allenspach/Oertli, S. 550.

²¹ Magnus Hindersmann/Michael Myßen, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer der Schweizer Kantone, Köln, 2003, S. 259 (zit. Hindersmann/Myßen).



2.1.5.2 Sachliche Bemessung

- 21** Bei der sachlichen Bemessung der Erbschaftssteuer geht es um die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. In der Regel setzt sich diese sowohl aus Aktiven als auch aus Passiven zusammen.²² Gemessen wird für die Steuerberechnung grundsätzlich der Verkehrswert (Marktwert) des Nachlasses.²³ Gemeint ist damit der Wert, der einem Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr bei Kauf und Verkauf unter normalen Gegebenheiten (Angebot und Nachfrage) beigemessen wird. Einige Kantone sehen in ihren Gesetzen eigene, davon abweichende Bewertungsvorschriften vor. Für bestimmte Vermögenswerte (beispielsweise Grundstücke) bestehen zudem Spezialregelungen, die dem obigen Grundsatz vorangehen.²⁴

2.1.6 Rechtsnatur

- 22** Obwohl die Frage nach der Rechtsnatur einer Steuer in der Praxis kaum eine Bedeutung hat, ist ihre Behandlung auf der dogmatischen Ebene dennoch interessant. So vermag sie einen ersten Eindruck darüber zu vermitteln, welche rechtlichen Überlegungen hinter der Erhebung einer Erbschaftssteuer stehen können. Eine detailliertere Betrachtung solcher Rechtfertigungsgründe der Erbschaftssteuer wird in Abschnitt 2.3. Rechtfertigung der Erbschaftssteuer vorgenommen.

2.1.6.1 Rechtsverkehrssteuer oder Bereicherungssteuer

- 23** Über die rechtliche Einordnung der Erbschaftssteuer als Erbanfallsteuer herrscht seit jeher Uneinigkeit. Nach traditioneller Auffassung knüpft die Erbschaftssteuer an den Tatbestand der unentgeltlichen Vermögensübertragung von Todes wegen an und lässt sich demnach den Verkehrssteuern zuordnen.²⁵ Der Erbgang wird als Akt des Rechtsverkehrs verstanden, welcher die Steuerschuld auslöst. Gegen diese Qualifikation wird das Argument ins Feld geführt, dass der Vermögenszufluss beim Erben im Zentrum der Betrachtung stehen sollte und nicht der Vermögensübergang inter partes. Vertreter dieser Sichtweise postulieren, dass es sich bei der Erbschaftssteuer daher eher um eine Bereicherungssteuer handelt, die in

der Nähe der Einkommenssteuer anzusiedeln ist.²⁶ Der Fokus liegt hierbei auf dem Begünstigten und der Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Weitgehende Einigkeit über die Rechtsnatur herrscht hingegen bei der Erbschaftssteuer in ihrer Ausgestaltung als Nachlasssteuer. Im Sinne einer letzten Besteuerung des Erblassers wird diese einhellig als Spezialvermögenssteuer verstanden.²⁷

2.1.6.2 Direkte und indirekte Steuer

Von weit grösserer Bedeutung ist die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern, da nur die direkten Steuern unter den Harmonisierungsauftrag des Bundes gemäss Art.129 BV fallen und dem Bund damit nur in diesem Bereich eine Rahmengesetzgebungskompetenz zukommt.

Begründet in der Tatsache, dass bereits die Unterscheidungskriterien von direkten und indirekten Steuern umstritten sind, werden auch hier verschiedene Auffassungen vertreten:

Direkte Steuern kennzeichnen sich nach der insbesondere im Ausland vorherrschenden Ansicht dadurch, dass derjenige, der die Steuer schuldet und derjenige, der die Steuerlast am Ende tatsächlich trägt, identisch sind.²⁸ Im Gegensatz dazu können indirekte Steuern

²² Meier-Mazzucato, S. 833.

²³ Mäusli-Allenspach/Oertli, S. 554.

²⁴ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

²⁵ Blumenstein/Locher, S. 183 f.; Höhn/Waldburger, S. 742; Mäusli-Allenspach/Oertli, S. 549; Meier-Mazzucato, S. 905.

²⁶ Karin Beerli-Looser, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im Kanton Thurgau, Diss. Zürich, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 34 f. (zit. Beerli-Looser); Hindersmann/Myßen, S. 28 f.; Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht: Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Diss. Bern 1987, Bern 1990, S. 55 f. (zit. Muster).

²⁷ Beerli-Looser, S. 21; André Boulenaz, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern unter besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Diss. Bern 1959, Winterthur 1961, S. 3 (zit. Boulenaz).

²⁸ Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, Aufl. 24., Köln 2021, S. 252 (zit. Tipke/Lang); Moritz Rudolf Weyermann, Direkte und indirekte Steuern, Zur Begründung ihrer begrifflichen Unterscheidung, in: Finanz Archiv, 37/1936, S. 411 ff. (zit. Weyermann).



vom Steuerschuldner auf den Steuerträger überwältigt werden. Da der Erbe im Falle einer Erbschaft zugleich Steuerschuldner und Steuerträger ist, handelt es sich bei der Erbschaftssteuer nach dieser Auffassung um eine direkte Steuer.²⁹ Nach der Schweizer Lehre stellt man hingegen nicht auf das Kriterium der Identität resp. Überwälzbarkeit ab, sondern unterscheidet danach, ob Steuerobjekt und Steuerbemessungsgrundlage zusammen- (direkte Steuer) oder auseinanderfallen (indirekte Steuer). Hierbei kommt es darauf an, welcher oben dargelegten Qualifikation man folgt. Versteht man die Erbschaftssteuer als Rechtsverkehrssteuer, so fallen der Rechtsverkehrsakt des Vermögensübergangs als Steuerobjekt und der Wert des übertragenen Vermögens als Steuerbemessungsgrundlage auseinander und es handelt sich um eine indirekte Steuer.³⁰ Fasst man die Erbschaftssteuer dagegen als Bereicherungssteuer auf, so stellt die Bereicherung zugleich Steuerobjekt und Steuerbemessungsgrundlage dar, was im Ergebnis eine Definition als direkte Steuer verlangt.³¹

- 28 Dass die Erbschaftssteuer ausdrücklich nicht zum Gegenstand der Steuerharmonisierung gemacht wurde, lässt darauf schliessen, dass der Verfassungsgeber sie als indirekte Steuer festlegte.³² In der Literatur wird diese Ansicht teilweise bestritten und die Erbschaftssteuer mit Fokus auf ihren Bereicherungsaspekt den direkten Steuern zugeordnet.³³

2.1.7 Verhältnis zu anderen Steuern

- 29 Abschliessend gilt es die Erbschaftssteuer im Gesamtsystem des Steuerrechts einzuordnen und von anderen Steuerarten abzugrenzen.
- 30 Obwohl Erbschaften nach der Reinvermögenszugangstheorie³⁴ grundsätzlich steuerbares Einkommen darstellen, fallen sie nicht unter die Einkommenssteuer und werden, mit der Absicht das kantonale Steuersubstrat zu wahren, in Art. 24 lit. a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) ausdrücklich von dieser ausgenommen.³⁵
- 31 Sowohl die Erbschaftssteuer als auch die Vermögenssteuer erfassen bereits vorhandene Vermögen.

Erstere beschlägt jedoch den Besitz des Vermögensbestandes bei dessen Inhaber, wogegen Letztere die Vermögenssubstanz erst anlässlich des Vermögensübergangs von Todes wegen beim Erben besteuert.³⁶

Systematisch nahe der Erbschaftssteuer liegt sodann auch die Schenkungssteuer. Im Gegensatz zur Erbschaftssteuer beschlägt sie unentgeltliche Vermögenszuwendungen zu Lebzeiten.³⁷

2.2 Verfassungsrechtliche Schranken der Erbschaftssteuer

Wie in Abschnitt 2.1.2. Steuerhoheit aufgezeigt wurde, verfügen die Kantone im Bereich der Erbschaftssteuer über eine uneingeschränkte Steuerhoheit. Trotz dieser umfassenden Erhebungskompetenz sind sie bei der Ausübung dieser Befugnis an die verfassungsrechtlichen Steuergrundsätze gebunden. Im Folgenden werden die (für die anschliessende Gerechtigkeitsbetrachtung) relevanten Verfassungsschranken vorgestellt, im Hinblick auf die Erbschaftssteuer diskutiert und auf ihre Umsetzung überprüft. Die Betrachtung konzentriert sich auf allgemeine Aspekte und klammert interkantonale Unterschiede mehrheitlich aus.

2.2.1 Verfassungsmässige Grundsätze der Besteuerung

Die verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien bilden die Grundlage einer gerechten Steuer-

²⁹ Hindersmann/Myfgen, S. 31.

³⁰ Blumenstein/Locher, S. 183 f.; Pius M. Huber/Ernst Höhn, Steuerrecht: Lösungshinweise und Ergänzende Erläuterungen, Bern 1995, S. 286 (zit. Huber/Höhn).

³¹ Mäusli-Allenspach, S. 179 f.

³² Botschaft Finanz- und Steuerrecht, S. 1479; Botschaft Steuerharmonisierung, S. 84.

³³ Beerli-Looser, S. 34 f.; Hindersmann/Myfgen, S. 32; Reich, Steuerrecht, S. 27.

³⁴ Gemäss der Reinvermögenszugangstheorie entspricht der Begriff des steuerbaren Einkommens dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen innerhalb einer Steuerperiode (BGE 139 II 363 E 2.2. S. 366).

³⁵ Botschaft Steuerharmonisierung, S. 91.

³⁶ Hindersmann/Myfgen, S. 34 f.; Opel, Kommentar zum Steuerrecht, § 7 N 25.

³⁷ Meier-Mazzucato, S. 804 ff.



ordnung.³⁸ Unter Beachtung von finanz-, sozial- und steuerpolitischen Aspekten vermögen es diese Grundsätze, sachgerechte Richtlinien für eine dem allgemeinen Gerechtigkeitsempfindenden entsprechende Steuerausgestaltung darzustellen.³⁹ Die Prinzipien der Besteuerung stecken den Rahmen, in dem sich Rechtssetzung und Rechtsanwendung im Steuerrecht bewegen dürfen.⁴⁰

- 35 Die Bundesverfassung normiert in Art.127 Abs.2 BV den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Diese drei Prinzipien stellen eine Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes in Art.8 BV und des Willkürverbots in Art.9 BV dar.⁴¹
- 36 Trotz der Formulierung «Soweit es die Art der Steuer zulässt [...]» in Art.127 Abs.2 BV ist heute weithin anerkannt, dass die Besteuerungsgrundsätze im gesamten Steuerbereich zur Anwendung kommen und somit auch für die Erbschaftssteuer Geltung beanspruchen.⁴²

2.2.1.1 Grundsatz der Allgemeinheit

2.2.1.1.1 Zum Grundsatz

- 37 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung bezieht sich auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses. Es wird gefragt, welcher Kreis an steuerpflichtigen Personen einer bestimmten Steuerart unterworfen werden soll.⁴³ Prinzipiell verlangt das Prinzip der Allgemeinheit, dass der Finanzaufwand des Staates von allen steuerpflichtigen Personen gemeinsam getragen wird.⁴⁴ Unabhängig von persönlichen Merkmalen wie Herkunft, Stand oder Geschlecht soll jeder und jede gleichermassen zu Steuerleistung verpflichtet sein.⁴⁵ Im gleichen Masse wie alle Bürgerinnen und Bürger resp. Einwohnerinnen und Einwohner von den staatlichen Leistungen profitieren, haben alle ihren Teil der Staatslasten zu tragen.⁴⁶ Gemäss Bundesgericht verlangt der Grundsatz der Allgemeinheit, «dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind

unzulässig».⁴⁷ Bezweckt wird damit die Verhinderung jeglicher Art von Privilegierung bzw. Diskriminierung einzelner Personen oder Personengruppen, woraus sich wiederum zwei Verbote ableiten lassen:

2.2.1.1.1 Privilegierungsverbot

Grundsätzlich verbietet das Prinzip der Allgemeinheit Steuerprivilegien. Ohne Rechtfertigung ist es weder zulässig die wirtschaftlich schlechter gestellten noch die wohlsituierten Steuerpflichtigen zu begünstigen.⁴⁸ Dem Privilegierungsverbot zufolge sind Ausnahmen von der Steuerbelastung ausschliesslich dann gestattet, wenn sachliche Gründe dafürsprechen. Ein solcher Fall wäre beispielsweise dann gegeben, wenn wesentliche Unterschiede in den wirtschaftlichen Verhältnissen der Steuersubjekte bestehen oder wenn die Steuerbefreiung durch den Zweck der Steuer beziehungsweise durch steuersystematische Überlegungen zu rechtfertigen sind.⁴⁹

³⁸ Markus Reich, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990, S. 97 (zit. Reich, Steuererhebungsprinzipien).

³⁹ Tipke, S. 45.

⁴⁰ BGE 133 I 206 E. 6.1; Mäusli-Allenspach/Oertli, S. 63; Markus Reich, Steuerrecht 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, S. 84 (zit. Reich, Steuerrecht).

⁴¹ Urs R. Behnisch, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar zur Bundesverfassung, Basel 2015, N 18 zu Art.127 Abs.2 BV.

⁴² Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen, N 52 ff. zu Art. 127 BV.

⁴³ Reich, Steuerrecht, S. 85.

⁴⁴ Ernst Höhn, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Otto K. Kaufmann /Francis Cagianut (Hrsg.), Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts: Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag, Bern 1989, S. 125 ff. (zit. Höhn, Verfassungsgrundsätze), S. 127; Matteotti, Steuergerechtigkeit, S. 20.

⁴⁵ Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss. Zürich 1999, S. 141 ff (zit. Senn).

⁴⁶ Reich, Steuerrecht, S. 85.

⁴⁷ BGE 137 I 145 E. 2.1, 147; BGE 136 I 49 E. 5.2, 60; BGE 133 I 206 E. 6.1, 215.

⁴⁸ Sandra Morandi, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Steuergesetzgebers, Diss. St. Gallen 1997, S. 128 (zit. Morandi); Reich, Steuererhebungsprinzipien, S. 100 f.

⁴⁹ Reich, Steuerrecht, S. 86.



2.2.1.1.2 Diskriminierungsverbot

39 Das Diskriminierungsverbot verbietet eine sachlich unbegründete Ungleichverteilung der Steuerlasten. Gemäss Bundesgericht ist es unzulässig, wenigen Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit eine erheblich grössere Steuerlast aufzuerlegen als der Masse der übrigen Steuerpflichtigen.⁵⁰

2.2.1.1.2 Zur Umsetzung

40 Im Kontext der Erbschaftssteuer stellt sich in Bezug auf den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung insbesondere die Frage nach der Rechtmässigkeit von subjektiven Steuerbefreiungen.

41 Die in den meisten kantonalen Erbschaftsgesetzen vorgesehenen Begünstigungen von überlebenden Ehegatten bzw. eingetragenen Partnern und Partnerinnen und direkten Nachfahren des Erblassers stellen Privilegien dar, welche einer sachlichen Begründung bedürfen, um nicht als verfassungswidrig zu gelten. Das Bundesgericht rechtfertigt die derart gestalteten Erbschaftssteuerordnungen mit der verfassungsrechtlich geschützten, gesellschaftlichen Stellung von Ehe und Familie (Familienprinzip). Solche Steuerbefreiungen führen, so das Gericht, zur Förderung der Verwirklichung der familiären, sozialen und moralischen Ziele, die dem privaten Erbrecht zugrunde liegen.⁵¹ Auch in Teilen der Literatur werden Ehe und Familie als Grundbausteine des sozialen Zusammenlebens betrachtet, dessen schonende Steuerbelastung geboten scheint.⁵² Solche Lebensgemeinschaften tragen demnach wesentlich zu einer stabilen Gesellschaft bei, was den Staat in seiner Wohlfahrtspflicht unterstützt und die Steuerbefreiung somit zu rechtfertigen vermag.⁵³

42 Ob beziehungsweise wie stark der Staat auf Zuwendungen von Todes wegen eingreifen darf, hängt demzufolge vom Näheverhältnis zwischen Erblasser und Erben ab. Da sich die Natur eines solchen Verhältnisses in der Realität kaum je nachweisen lassen wird, stellen die kantonalen Erbschaftssteuergesetze auf äussere Umstände, namentlich den Verwandtschaftsgrad resp. die Ehe oder die eingetragene Partnerschaft ab.⁵⁴

Doch ist diese Wahrnehmung der Bedeutung von Ehe und Familie überhaupt noch zeitgemäss und eine finanzielle Entlastung an dieser Stelle wirklich gerechtfertigt? Die soziale Realität zeigt, dass sich die Bedeutung der Familie weitestgehend auf ihren Kern reduziert hat.⁵⁵ Grossfamilien haben einen beachtlichen Teil ihrer Bedeutung eingebüsst und diese Entwicklung muss auch das Erbschaftssteuerrecht berücksichtigen. Hinzu kommt, dass Erbschaften heutzutage in der Regel nicht mehr der Existenzsicherung der Verwandten dienen, sondern mehrheitlich für die Sicherung eines bestimmten Lebensstandards eingesetzt werden.⁵⁶ Die Begünstigung von entfernten Verwandten ist nicht mehr gerechtfertigt, findet sie allein aufgrund eines formalen Verwandtschaftsbandes statt.⁵⁷

Auf der anderen Seite führt auch die subjektive Steuerbefreiung von direkten Nachkommen und Ehegatten resp. eingetragenen Partnern und Partnerinnen zu einer Diskriminierung. Personen mit einem alternativen Lebensentwurf, Personen also, die sich beispielsweise entscheiden, keine Kinder zu haben, ein Zusammenleben im Konkubinat zu führen oder ohne Partnerschaft zu bleiben, werden durch diese Regelung benachteiligt. Denn diejenigen Personen, denen sie vererben können, unterliegen höheren Steuersätzen. Begünstigt wird ein klassisches Familienmodell, welches nicht mehr der gesamten, gelebten Realität entspricht.⁵⁸ Mit der gegenwärtigen Erbschaftssteuer

⁵⁰ BGE 137 I 145 E. 2.1, 147; BGE 99 Ia 639 E. 9, 653; Morandi, S. 130.

⁵¹ BGE 123 I 241 E. 4b.

⁵² Jens Beckert, Der Streit um die Erbschaftssteuer, in: Leviathan 32/2004, S. 549 f. (zit. Beckert, Streit).

⁵³ Yvo Hangartner, Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990, S. 73 ff. (zit. Hangartner); Tipke/Lang, S. 897.

⁵⁴ Andrea Opel, Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht 2015 im Überblick, in: successio 3/2016, S. 199 (zit. Opel, 2015).

⁵⁵ Rona Serozan, Wohin steuert das Erbrecht?, in successio 1/2014, S. 4 (zit. Serozan).

⁵⁶ Bericht Änderung des Zivilgesetzbuchs, S. 6.

⁵⁷ Hangartner, S. 75.

⁵⁸ Rébecca Dorasamy/Laëtitia Fracheboud, Veraltetes Familienprinzip im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer, in StR 76/2021, S. 234 (zit. Dorasamy/Fracheboud).



erausgestaltung schaffen die Kantone Anreize für ledige, kinderlose und/oder im Konkubinat lebende Personen, ihr Vermögen am Ende ihres Lebens aufzubreuchen, anstatt es beispielsweise an Lebenspartner, Patenkinder oder Freunde zu vererben. Das ist weder effizient noch sozial. Im Sinne der Testierfreiheit sollte es meines Erachtens möglich sein, unbeeinflusst von erbschaftssteuerlichen Überlegungen zu entscheiden, wem man sein Vermögen vermachen will.

- 45 Die Forderung nach der Abschaffung der Erbschaftsteuerprivilegien für Ehegatten und direkte Nachkommen wird in der Schweiz immer wieder aufs politische Parkett gebracht, bisher jedoch kam es nicht zur Realisierung.⁵⁹ Die Kantone fürchten sich davor, im interkantonalen Konkurrenzverhältnis an Attraktivität zu verlieren und wohlhabende Erblasser und Erblasserinnen mit einer solchen Regelung zu vertreiben oder abzuschrecken.⁶⁰ Gemässiger und damit möglicherweise mehrheitsfähiger wäre der Vorschlag von Hangartner, der die subjektive Steuerbegünstigung davon abhängig machen will, wen der Erblasser in seinem Testament begünstigt. Mit einer solchen Regelung könnte den realen sozialen Gegebenheiten in der heutigen Gesellschaft besser Rechnung getragen werden und auch diejenigen Personen begünstigt werden, die, nebst den ohnehin in den Genuss der Erbschaftsteuerprivilegien kommenden Pflichtteilsempfängern, dem Erblasser nahestanden.⁶¹ Problematisch an diesem Vorschlag ist die Tatsache, dass eine derartige Erweiterung je nach Ausgestaltung der möglichen subjektiven Steuerbefreiungen eine massive Einbusse an Steuereinnahmen mit sich bringen könnte.

2.2.1.2 Grundsatz der Gleichmässigkeit

- 46 Während der Grundsatz der Allgemeinheit in erster Linie die Steuersubjekte betrifft, beschlägt der Grundsatz der Gleichmässigkeit die objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses.⁶² Er verlangt, dass die Steuerlast gleichmässig auf die Steuerpflichtigen verteilt wird, indem gleiche oder gleichartige Sachverhalte in derselben Weise erfasst respektive freigestellt werden. Andererseits bedeutet das, dass wesentlich unterschiedliche Verhältnisse auch einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung bedürfen.⁶³

In der Praxis wird der Grundsatz der Gleichmässigkeit faktisch vom dritten Grundsatz, der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, konsumiert und vom Bundesgericht nicht separat geprüft.⁶⁴ Aus diesem Grund wird an dieser Stelle auf weitere Ausführungen verzichtet.

2.2.1.3 Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

2.2.1.3.1 Zum Grundsatz

48 Grundlegend für eine gerechte Ausgestaltung des schweizerischen Steuersystems ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁶⁵ Das sogenannte Leistungsfähigkeitsprinzip bildet den zentralen Massstab für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung.⁶⁶ Dem Grundsatz zufolge soll jede steuerpflichtige Person im Verhältnis der ihr zu Verfügung stehenden Mittel und der ihre Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse an den Finanzbedarf des Gemeinwesens beitragen.⁶⁷ Betrachtet wird einerseits die finanzielle Situation des Steuerpflichtigen und andererseits der individuelle Bedarf, insbesondere die Personenanzahl, deren Unterhalt aus den verfügbaren Finanzen bestritten werden muss.⁶⁸ Das Leistungsfähigkeitsprinzip verfolgt das Ziel einer relativen Gleichbehandlung.⁶⁹ Angestrebt wird, dass die wirtschaftliche Belastung durch die Besteuerung bei allen Steuerpflichtigen gleich schwer wiegt respektive alle das gleiche «Opfer» erbringen müssen.⁷⁰ Diese, den Finanzwissen-

⁵⁹ Interpellation Hilfiker, S. 1; Anfrage Bollinger Grosser Rat BS, S. 1 ff.

⁶⁰ Vgl. dazu die Argumentation des Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt zur Anfrage Bollinger Grosser Rat BS, S. 2 ff.

⁶¹ Hangartner S. 75.

⁶² Andrea Opel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, § 4 N 19.

⁶³ Höhn/Waldburger, § 4 N 74.

⁶⁴ Urs Behnisch in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar zur Bundesverfassung (BV), Basel 2015, N 27 zu Art. 127 BV; Reich, Steuerrecht, S. 88.

⁶⁵ Vallender/ Wiederkehr SG-Komm., N 23 zu Art. 127 BV.

⁶⁶ Reich, Steuerrecht, S. 88.

⁶⁷ BGE 114 Ia 225 E. 2c. Senn, S. 149.

⁶⁸ Höhn/Waldburger, § 4 N 76.

⁶⁹ Tipke, S. 57 ff.

⁷⁰ Höhn, Verfassungsgrundsätze, S. 128; Senn, S. 151 f.



schaften entstammende, Opfertheorie verlangt, dass die Steuerlast mit steigendem Einkommen respektive höherem Vermögen wächst.⁷¹ Begründet wird diese Theorie mit dem Gesetz des abnehmenden Grenznutzens. Was damit gemeint ist, lässt sich am besten mit einem Zahlenbeispiel verdeutlichen: Für eine Person, die ein Vermögen von CHF 1000.– hat, sind CHF 100.– zusätzlich von grösserem Wert respektive «nützlicher» als für eine Person, die bereits ein Vermögen von CHF 1'000'000.– hat und es auf CHF 100.– mehr oder weniger nicht ankommt. Aus dem Gesetz des abnehmenden Grenznutzen leitet sich folglich ab, dass die prozentual höhere Besteuerung grösserer Einkommen und Vermögen gerechtfertigt ist.⁷²

49 Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit setzt sich zusammen aus dem Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit und dem Prinzip der vertikalen Steuergerechtigkeit.⁷³ In horizontaler Richtung sollen Personen, deren wirtschaftliche Verhältnisse gleich sind, gleich besteuert werden.⁷⁴ Dieses Prinzip ist unbestritten und verhältnismässig leicht umzusetzen. Schwieriger gestaltet sich die Umsetzung der vertikalen Steuergerechtigkeit. So sollen steuerpflichtige Personen in unterschiedlicher wirtschaftlicher Lage, sachgerecht unterschiedlich besteuert werden. Die Vergleichbarkeit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist in vertikaler Richtung jedoch geringer, was die Beurteilung der Gerechtigkeit eines Steuersatzes erschwert.⁷⁵ Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit lässt sich daher keine exakte Angabe ableiten, um wie viel die Steuer zunehmen soll, wenn sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht.⁷⁶

50 Gemäss der vorherrschenden Lehrmeinung verlangt der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine progressive Ausgestaltung der Besteuerung.⁷⁷ Das Bundesgericht ist in der Beurteilung der Progressionsfrage zurückhaltend, hat aber im «Fall Obwalden» entschieden, dass degressive Steuersätze im Bereich der Einkommenssteuer gegen

den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen.⁷⁸

2.2.1.3.2 Zur Umsetzung

Auch die Erbschaftssteuer unterliegt dem Verfassungsprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In der Schweiz wird diesem Grundsatz in zweierlei Hinsicht Rechnung getragen. Zum einen haben sich alle (eine Erbschaftssteuer erhebenden) Kantone für deren Ausgestaltung als Erbanfallsteuer entschieden, was die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des einzelnen Empfängers ermöglicht. Zum anderen ist neben der proportionalen Abstufung der Steuertarife nach Verwandtschaftsgrad in etwa der Hälfte der Schweizer Kantone eine Progression bei der Tarifgestaltung nach Höhe des Vermögensanfalls vorgesehen.⁷⁹

Von Mäusli-Allenspach wird vertreten, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Bereich der Erbschaftssteuer aufgrund ihrer Aperiodizität im Gegensatz zur Einkommenssteuer nur eine marginale Bedeutung zukommt.⁸⁰ Diese Position überzeugt meines Erachtens nicht, denn auch wenn es sich bei einer Erbschaft nur um einen einmaligen Finanzzufluss handelt, geht damit dennoch eine Steigerung der Leistungsfähigkeit einher. Ratio legis des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist es,

⁷¹ Markus Berger, Steuerprogression als verfassungsrechtliches Gebot?, Überlegungen zur Tragweite der Verfassung für die Tarifgestaltung bei Einkommenssteuern, in: ASA 77/2009, S. 584 (zit. Berger).

⁷² Fritz Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 177 (zit. Neumark).

⁷³ Blumenstein/Locher, S. 32.

⁷⁴ Hugo Casanova, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2007, Kantonale Abgaben (inklusive Steuerharmonisierung), in: ASA 78/2009/2010, S. 56 (zit. Casanova).

⁷⁵ Matteotti, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 31.

⁷⁶ BGE 133 I 206 E. 8.2 S. 224.

⁷⁷ Casanova, S. 57; Hangartner, S. 77; Reich, Steuerrecht, S. 93.

⁷⁸ BGE 133 I 206, E. 9.3 S. 227.

⁷⁹ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

⁸⁰ Mäusli-Allenspach, S. 181.



rechtsgleich und willkürfrei zu besteuern.⁸¹ In welcher Regelmässigkeit die Steigerung der Leistungsfähigkeit eintritt, kann daher nicht von Bedeutung sein.

- 53 Problematischer erscheint die Tatsache, dass mit der an der Höhe der Erbschaftssumme ausgerichteten progressiven Tarifgestaltung die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Erben nicht realitätsgetreu erfasst wird. Abzustellen wäre nicht allein auf die Höhe des Vermögensanfalls beim Erben, sondern zudem auf dessen tatsächliche wirtschaftliche Verhältnisse im Zeitpunkt des Erbanfalls (Einkommen und Vermögen).⁸² Eine Erbschaft, welche beispielsweise zur Deckung offener Schulden direkt «konsumiert» wird, steigert die Leistungsfähigkeit nicht. Allein die Höhe der empfangenen Zuwendung kann daher kein Massstab dafür sein, um wie viel die Leistungsfähigkeit des Empfängers oder der Empfängerin zugenommen hat. Um die steuerliche Belastung tatsächlich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen auszurichten, müsste eine Gesamtbetrachtung dessen ökonomischen Verhältnisse vorgenommen werden.⁸³
- 54 Schliesslich müssen auch unter dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die subjektiven Steuerbefreiungen kritisch beurteilt werden.⁸⁴ Ehegatten, eingetragene Partner und Partnerinnen und direkte Nachkommen werden mit einer Erbschaft wirtschaftlich genauso bessergestellt wie alle anderen Erben. Eine konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips würde folglich auch in diesen Konstellationen eine Besteuerung verlangen. Nach den Prinzipien der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit rechtfertigen sich die in den meisten Erbschaftssteuergesetzen vorgesehenen, subjektiven Steuerprivilegien daher nicht.

2.2.2 Eigentumsgarantie nach Art. 26 BV

- 55 Die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie gewährleistet das Eigentum des Individuums gegenüber dem Gemeinwesen. Art. 26 BV enthält drei Teilgehalte: Die sogenannte Institutsgarantie schützt das Eigen-

tum in seinem Wesensgehalt als fundamentale Einrichtung der Rechtsordnung, die Eigentumsgarantie als Bestandesgarantie schützt die konkreten Eigentumsrechte des Einzelnen – also Verwendung und Veräusserung – vor staatlichen Eingriffen und als Drittes gewährleistet die sogenannte Wertgarantie unter Umständen eine Entschädigung bei gerechtfertigter Einschränkung der individuellen Eigentumsrechte.⁸⁵

Für das Steuerrecht von Bedeutung ist die Eigentumsgarantie insbesondere in ihrer Ausgestaltung als Institutsgarantie, welche den Schutz vor einer konfiskatorischen Besteuerung beinhaltet.⁸⁶ Die steuerliche Belastung muss mit dem erworbenen Vermögen beglichen werden können, ohne dass ein Eingriff in die Vermögenssubstanz getätigt werden muss. Die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen ist zu erhalten und das Privateigentum darf nicht ausgehöhlt werden.⁸⁷ Die Frage, wie weit der Fiskus bei der Erhebung von Steuern gehen darf, ohne das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung zu verletzen, ist umstritten.⁸⁸ Das Bundesgericht war in seiner bisherigen Rechtsprechung sehr zurückhaltend mit der Annahme einer Verletzung der Eigentumsgarantie im Steuerrecht und hat bis heute erst in einem einzigen Fall eine Besteuerung als konfiskatorisch beurteilt.⁸⁹

Um zu klären, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, müssen stets die Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen sowie die konkreten Umstände des

⁸¹ Reich, S. 88.

⁸² Johannes Honsig-Erlenburg, Bleiben wir sachlich!, in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, Wiesbaden 2013, S. 254 (zit. Honsig).

⁸³ Breitschmid, Darf man Erben?, in: successio 1/2021, S. 94 (zit. Breitschmid).

⁸⁴ Dorasamy/Fracheboud S. 234; Opel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, § 8 N 1; Opel/Schaltegger, S. 186.

⁸⁵ René Rhinow/Markus Schefer/Peter Uebersax, Schweizerisches Verfassungsrecht, 3. Aufl., Basel 2016, S. 338 ff. (zit. Rhinow/Schefer/Uebersax).

⁸⁶ BGE 105 Ia 134 E. 3a S. 140; Meier-Mazzucato, S. 143.

⁸⁷ Blumenstein/Locher, S. 34; Reich, Steuerrecht, S. 66.

⁸⁸ Hindersmann/Myfjen, S. 43 ff.

⁸⁹ BGE 105.1985, ASA 56, S. 439 (Leibrenten-Entscheid).



Einzelfalles betrachtet werden.⁹⁰ Es wäre falsch, eine Steuer zu beurteilen, ohne den Kontext zu würdigen, in dem sie erhoben wird.⁹¹

- 58 Für die Erbschaftssteuer sind diesbezüglich insbesondere ihre Einmaligkeit und ihre Abstufung je nach Näheverhältnis resp. Verwandtschaftsgrad zum Erblasser von Bedeutung.
- 59 Eine hohe Erbschaftssteuer tritt erst dann in Konflikt mit der Eigentumsgarantie, wenn ihr Empfänger kein Vermögen besitzt und nur über geringes Einkommen verfügt und die Erbschaft nicht in liquiden Mitteln anfällt, sondern beispielsweise ein Unternehmen oder eine Liegenschaft beinhaltet.⁹² Vermag der Erbe die Erbschaftssteuer in dieser Konstellation nicht aus seinen bestehenden Finanzmitteln zu begleichen, ist er gezwungen, das Geerbte zu verkaufen, um so seine Steuerschuld zu tilgen. Es handelt sich dabei zwar nicht um einen Substanzeingriff, denn belastet wird in diesem Fall nur das Zugeflossene und eben gerade nicht die bestehende Vermögenssubstanz des Pflichtigen. Dennoch sind solche Umstände im Hinblick auf die Eigentumsgarantie problematisch. Übereinstimmend mit Höhn ist hier festzuhalten, dass auch die Eigentumsgarantie in ihrer Ausgestaltung als Bestandesgarantie in Einzelfällen als Schranke gegen exzessive Steuerbelastung herangezogen werden kann.⁹³ Eine Ausweitung der Verfassungsmässigkeitsprüfung – unter dem Aspekt der Bestandesgarantie – erscheint zwingend für ein individuell gerechtes Urteil, ob die Eigentumsgarantie mit einer Steuer verletzt wird.⁹⁴
- 60 Schliesslich wird vor dem Hintergrund der Eigentumsgarantie das Argument ins Feld geführt, eine hohe Besteuerung von Erbschaften sei problematisch, da es sich bei dem zu besteuerten Erbe um ein bereits einkommens- und vermögenssteuerrechtlich vorbelastetes Substrat handeln soll.⁹⁵ Warum dieser Ansicht nicht beizupflichten und der Vorwurf der Doppelbesteuerung zurückzuweisen ist, wird am Ende des folgenden Abschnitts thematisiert.

2.3 Rechtfertigung der Erbschaftssteuer

Ein wichtiger Baustein für die in dieser Arbeit zu behandelnde Frage nach der gerechten Ausgestaltung einer Erbschaftssteuer ist die grundsätzlichere Frage nach deren Rechtfertigung. Es gilt zu klären, warum wir als Gesellschaft den Staat überhaupt am Übergang von Vermögenswerten zum Todeszeitpunkt partizipieren lassen. In der Folge werden verschiedene Ansätze präsentiert, die versuchen, diese Frage zu beantworten. Im zweiten Teil dieser Arbeit wird unter Heranzug der Gerechtigkeitstheorie von John Rawls erneut auf die Rechtfertigung der Erbschaftssteuer einzugehen sein.

Seit jeher besteht Uneinigkeit darüber, wie eine gerechte Ausgestaltung einer Erbschaftsteuer auszusehen hat. In der neueren Literatur wird nun auch vermehrt die grundsätzliche Daseinsberechtigung der Besteuerung von Erbschaften hinterfragt.⁹⁶ Die Auffassungen gehen von der vollkommenen Ablehnung einer Erbschaftssteuer – da diese einen unzulässigen Eingriff ins Familieneigentum darstelle – bis hin zur Forderung nach einer Konfiskation der Erbschaft, weil die Berechtigung am Vermögenserwerb durch Erbschaft an sich in Frage gestellt wird.⁹⁷ Nachfolgend

⁹⁰ Adriano Marantelli, Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in: Peter V. Kunz/Jonas Weber/Andreas Lienhard/Iole Fragnoli/Jolanta Kostkiewicz (Hrsg.), Berner Gedanken zum Recht: Festgabe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern für den Schweizerischen Juristentag 2014, Bern 2014, S. 248 (zit. Marantelli); Reich, Steuerrecht, S. 66 f.

⁹¹ BGE 105 Ia 141; Höhn, Schranken, S. 242 ff.

⁹² Hangartner, S. 87.

⁹³ Ernst Höhn, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, in: ZBl 80/1979, S. 246 (zit. Höhn, Schranken).

⁹⁴ Marantelli, S. 253; Hangartner, S. 83.

⁹⁵ Andrea Opel, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahre 2017 – Ein Resümee, in: successio 3/2018, S. 226 (zit. Opel, 2017); Thomas Straubhaar, Erbschaftssteuer: Abschaffen ist besser als revidieren, in: Hamburgisches WeltWirtschafts Institut Policy Paper, Nr. 1-7, Hamburg 2007, S. 2 (zit. Staubhaar).

⁹⁶ Reiner Eichenberger/Marco Portmann, Die Erbschaftssteuer ist unmoralisch, in: Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 7.6.2015 (Nr. 23) S. 13 (zit. Eichenberger/Portmann); Straubhaar, S. 1 ff.

⁹⁷ Beckert, Streit, S. 548; Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.



wird zunächst auf die Forderung der Abschaffung einer Erbschaftssteuer eingegangen und im Anschluss versucht, dieses Postulat mittels verschiedenen Rechtfertigungsansätzen zu entkräften und eine plausible Erklärung zu finden, die für die Erhebung einer Erbschaftssteuer spricht.

2.3.1 Erbschaftssteuer abschaffen?

63 In der Literatur wird teilweise die Meinung vertreten, dass auf den Vermögensübergang von Todes wegen keine Steuern entfallen sollten.⁹⁸ Verschiedene europäische Staaten – darunter auch unser Nachbarstaat Österreich – folgen dieser Haltung und haben sich für eine ersatzlose Abschaffung der Erbschaftssteuer entschieden.⁹⁹ Argumentiert wird damit, dass die Besteuerung von Erbschaften mit der Eigentumsfreiheit nicht vereinbar ist. Eigentum sei demnach Privatsache, in welche der Staat nicht einzugreifen habe. Daneben wird von Gegnern der Erbschaftssteuer gerne das Prinzip der Leistungsfähigkeit herangezogen und dahingehend verstanden, dass durch die Besteuerung von Erbschaften die Leistungsfähigkeit – und insbesondere die Leistungsbereitschaft – beim Erblasser beschnitten wird. Das Vermögen wurde Kraft der eigenen Arbeit angehäuft und ein Eingriff mittels Erbschaftssteuer stellt eine ungerechtfertigte Beteiligung am Erfolg anderer dar, so die Begründung. Weiter wird den Befürwortern der Erbschaftssteuer regelmässig vorgeworfen, dass sie aus Neid argumentieren und wohlhabenden Personen ihr Vermögen nicht gönnen. Zuletzt fällt als Grund für die Abschaffung der Erbschaftssteuer immer wieder das Verbot der Doppel- oder Mehrfachbesteuerung. Gemäss dieser Auffassung unterlag die Erbschaft bereits der Vermögenssteuer und eine erneute Abführung von Kapital käme somit einer Konfiskation gleich.¹⁰⁰

64 Konträr zur oben präsentierten Ansicht, dass die Besteuerung von Erbschaften abzulehnen ist, sollen im folgenden Abschnitt verschiedene Argumente ins Feld geführt werden, welche für die Erhebung einer Erbschaftssteuer sprechen.

2.3.2 Rechtfertigungsgrundsätze

2.3.2.1 Die Erbschaftssteuer als Gegenleistung

Früher wurde zum Teil die These vertreten, dass die Erbschaftssteuer eine Art Entgelt dafür sei, dass der Staat unser Eigentum schützt und damit einen Eigentumsübergang von Todes wegen überhaupt erst möglich macht.¹⁰¹ Die Erbschaftssteuer stellt gemäss dieser Auffassung so etwas wie eine Versicherungsprämie dar, die zum Zeitpunkt des Erbanfalls fällig wird.¹⁰² Ausgedrückt wird, dass ohne die staatliche Infrastruktur und die herrschenden gesetzlichen Rahmenbedingungen ein persönliches Vermögen gar nicht erst gebildet werden könnte.¹⁰³ Heute gilt dieser Ansatz weitgehend als überholt. Es überzeugt nicht, warum ausgerechnet die Erbschaftssteuereinnahmen als Gegenleistung für die staatlich gewährleistete Eigentumsgarantie hinhalten müssen. Des Weiteren wird von Kritikern angeführt, dass die Erbschaftssteuer – sollte sie als Entgelt verstanden werden – aufgrund ihrer Höhe in einer nicht zu rechtfertigenden Unverhältnismässigkeit zur staatlichen Leistung steht.¹⁰⁴

2.3.2.2 Die Erbschaftssteuer als

Handänderungsabgabe

Alternativ wurde die Erbschaftssteuer schlicht als Handänderungsabgabe betrachtet, welche an den Rechtsakt des Vermögenswechsels anknüpft.¹⁰⁵

⁹⁸ Eichenberger/Portmann, S. 13; Straubhaar, S. 1 ff.

⁹⁹ Schaltegger/Opel, S. 184; Études de politique fiscale de l'OECD, Impôt sur les successions dans les pays, de l'OECD, S. 137, online aufgerufen am 11. Dezember 2022 unter: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/33d40568-fr/index.html?itemId=/content/publication/33d40568-fr> (zit. Studie OECD).

¹⁰⁰ Vgl. dazu Jens Beckert/Lukas R. Arndt, Unverdientes Vermögen oder illegitimer Eingriff in das Eigentumsrecht?, in Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung Discussion Paper, Nr. 16/8 Köln 1016, S. 9 ff. (zit. Beckert/Arndt); Straubhaar, S. 2 ff.

¹⁰¹ Adolph Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 566 ff. (zit. Wagner).

¹⁰² Hindersmann/Myfjen, S. 12.

¹⁰³ Clemens Sedmak in: Gaisbauer Helmut P./Neumaier Otto/Schweiger Gottfried/Sedmak Clemens (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, Wiesbaden 2013, S. 29 (zit. Autor in: Gaisbauer Helmut P./Neumaier Otto/Schweiger Gottfried/Sedmak Clemens (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext).

¹⁰⁴ Boulenaz, S. 16 f.

¹⁰⁵ Wilhelm Vocke, Die Grundzüge der Finanzwissenschaft, Zur Einführung in das Studium der Finanzwissenschaft, Leipzig 1894, S. 121 (zit. Vocke).



Spiegelbildlich zum Vermögensverkehr unter Lebenden, welcher mit der Schenkungssteuer erfasst wird, beschlägt die Erbschaftssteuer den Vermögensübertrag von Todes wegen.¹⁰⁶ Auch diese Ansicht wurde mittlerweile als nicht sachgerecht verworfen, da mit ihr weder die Rücksichtnahme auf die Leistungsfähigkeit noch die subjektiven Steuerprivilegien der Erbschaftssteuer erklärt werden können.¹⁰⁷

2.3.2.3 Kontrollfunktion

- 67 Zum Teil wurde auch die Meinung vertreten, dass die Erbschaftssteuer eine Kontrollfunktion darstellt.¹⁰⁸ Durch die Besteuerung des Vermögens von Todes wegen sollen allfällige, zu Lebzeit begangene Steuerumgehungen aufgedeckt und rückwirkend geahndet werden.¹⁰⁹ Auch dieser Rechtfertigungsversuch vermag nicht zu überzeugen. Das unlautere Verhalten Einzelner kann nicht als Begründung für eine allgemeine Steuerpflicht herangezogen werden und in der Konsequenz auch jene Erblasser bestrafen, die ihr Vermögen immer korrekt deklariert haben. Im Weiteren erscheint es äusserst fraglich, wie steuersystematische oder erhebungstechnische Mängel bei einer Steuer eine andere Steuer rechtfertigen sollen.¹¹⁰

2.3.2.4 Leistungsfähigkeitstheorie

- 68 In der moderneren Lehre wird die Leistungsfähigkeitstheorie als Rechtfertigung für die Erbschaftssteuer herangezogen.¹¹¹ Ins Auge gefasst wird hierbei im Unterschied zum Verständnis der Erbschaftssteuergegner nicht die Leistungsfähigkeit des Erblassers, sondern jene des Erben, welcher, ohne eine Gegenleistung dafür zu erbringen, durch die Erbschaft eine Bereicherung erfährt.¹¹² Der Vermögensübergang von Todes wegen bewirkt nach dieser Ansicht einen Reinvermögenszuwachs und damit eine Steigerung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Begünstigten, welche wiederum eine Besteuerung rechtfertigt.¹¹³ Die Anhänger dieser Theorie vertreten die Meinung, dass die Zulässigkeit einer Besteuerung von mittels Arbeit erwirtschaftetem Erwerbsvermögen bedeutet, dass dies erst recht für den gegenleistungslosen Einkommenszufluss via Erbschaft gelten muss.¹¹⁴ Die Leistungsfähigkeitstheorie kann aufgrund ihrer Subjektbezogenheit nur für die Erbschaftssteuer in

ihrer Ausgestaltung als Erbanfallsteuer herangezogen werden. Unter den Titeln Argument des Verdienstes und 3.2.2.1 Steuerprogression wird die Leistungsfähigkeitstheorie einer erneuten Betrachtung unterzogen und mit Rawls Position zur Leistungsfähigkeit verglichen.

2.3.2.5 Umverteilungstheorie

Einer anderen Auffassung zufolge bezieht die Erbschaftssteuer ihre Daseinsberechtigung aus ihrer Umverteilungsfunktion. Die Umverteilung wird nicht bloss als Auswirkung einer sachgerecht bemessenen Fiskalsteuer betrachtet, sondern bildet die Legitimationsgrundlage der Erbschaftssteuer per se.¹¹⁵ Vermögensvererbungen sorgen nach dieser Ansicht für eine Perpetuierung sozialer Ungleichheit. Das «*unverdiente Vermögen*» durch Erbschaft steht im Widerspruch zu den sozial akzeptierten Ungleichheiten, die sich aus unterschiedlicher Leistung ergeben. Mittels einer Erbschaftssteuer soll makrosozial zur Korrektur dieser Ungleichheit beigetragen werden.¹¹⁶ Progressive Steuersätze sollen dafür sorgen, dass hohe Erb-

¹⁰⁶ Philipp Schneider, Das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Diss. Zürich 1938, Dietikon 1939, S. 35 (zit. Schneider).

¹⁰⁷ Opel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, § 1 N 7; Opel/Schaltegger, S. 185.

¹⁰⁸ Julius Platter, Zur Besteuerung der Erbschaften, in: Schweizerische Blätter für Wirtschafts- und Sozialpolitik, 1/1893, S. 229 (zit. Platter).

¹⁰⁹ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

¹¹⁰ Klaus Oechsle, Erbschaftsbesteuerung im Wandel der Zeiten, in: Wirtschafts- und Steuerordnung auf dem Prüfstand, Festschrift für Hermann-Wilfried Bayer zum 65. Geburtstag, Baden-Baden 1998, S. 239 (zit. Oechsle).

¹¹¹ Tipke, S. 184; Tipke/Lang, S. 259.

¹¹² Hinderstmann/Myfßen, S. 15; Opel/Schaltegger, S. 186.

¹¹³ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

¹¹⁴ Tipke/Lang, S. 15 f.

¹¹⁵ Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 386 (zit. Böckli).

¹¹⁶ Beckert/Arndt, S. 272 f.; Boulenaz, S. 25; Werner Veith, Erbe oder Nicht-Erbe?, Vermögensungleichheit in der «Erbengesellschaft», in: Markus Vogt/Peter Schallenberg (Hrsg.), Soziale Ungleichheiten, Von der empirischen Analyse zur gerechtigkeitsethischen Reflexion, Paderborn 2017, S. 164 (zit. Veith).



schaften prozentual stärker belastet werden und eine Vermögensumverteilung respektive -rückverteilung möglich ist.

- 70 Der Gedanken der Umverteilung ist in der später zu diskutierenden Gerechtigkeitstheorie von John Rawls zentral und wird im Abschnitt 3.2.1.2 Rechtfertigung von Erbschaftssteuern vertieft behandelt.

2.3.2.6 Die Erbschaftssteuer als staatliches Miterbrecht

- 71 Schliesslich postuliert ein weiterer Rechtfertigungsansatz, dass es sich bei der Erbschaftssteuer um ein staatliches Miterbrecht handelt.¹¹⁷ Als Begründung wird die Tatsache herangezogen, dass Aufgaben, die früher vorwiegend vom Familienverband getragen wurden (Erziehung, Unterstützung, usw.), aufgrund der gegenwärtigen, gesellschaftlichen Entwicklung stärker dem Staat obliegen. Die vermehrte Inanspruchnahme öffentlicher Träger rechtfertigt in dieser Argumentationskette die Beschränkung des familiären Erbrechts und erlaubt somit ein staatliches Miterbrecht in Form einer Erbschaftssteuer.¹¹⁸
- 72 Als Einziger der dargestellten Rechtfertigungsversuche vermag dieser Ansatz die Abstufungen der Steuerbelastung innerhalb der verwandtschaftlichen Konstellation zu erklären. Eine niedrigere oder fehlende Besteuerung direkter Nachkommen und Ehegatten resp. eingetragener Partner oder Partnerinnen des Erblassers ist sinnvoll, da damit der enge Familienverband finanziell entlastet wird, so die Argumentation. Dabei muss jedoch in Zweifel gezogen werden, ob die verwandtschaftliche Nähe tatsächlich etwas darüber aussagt, dass der Staat mittels familieninterner Care-Arbeit zu Lebzeiten des Erblassers entlastet wurde.¹¹⁹

2.3.3 Würdigung der verschiedenen Rechtfertigungsgrundsätze

- 73 Dieser Abriss verschiedener Rechtfertigungstheorien entspricht dem Versuch, möglichst viele Aspekte der Frage zu beleuchten, warum wir dem Staat das Recht zusprechen sollten, eine Erbschaftssteuer zu erheben und der oben dargelegten Forderung nach ihrer Abschaffung nicht zu folgen ist.

Das Gegenargument des unzulässigen Eingriffs in die Eigentumsfreiheit vermag nicht zu überzeugen. Wie unter 2.2.2. Eigentumsgarantie gezeigt wurde, gilt das Recht auf Eigentumsfreiheit in der Schweiz nicht unbeschränkt. Ein Eingriff ist zulässig, solange er nicht konfiskatorischer Natur ist. Auch der Vorwurf, dass Erbschaftssteuerbefürworter sich in ihrer Argumentation nur von Neid leiten lassen, ist haltlos. Die oben aufgeführten Rechtfertigungsaspekte liefern vernünftige Gründe dafür, warum die Besteuerung von Erbschaften notwendig ist – und dies fern jeglicher Missgunst gegenüber Vermögen oder Wohlstand. Schliesslich ist auch der Vorwurf der Doppelbesteuerung zurückzuweisen. Eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein Steuersubjekt für das gleiche Steuerobjekt doppelt besteuert wird. Diese Identität ist bei der Erbschaftssteuer nicht gegeben. Belastet wird der Vermögenszugang bei den Erben, welche für dieses Steuerobjekt zuvor noch nie einer Besteuerung unterzogen wurden, und eben gerade nicht beim Erblasser, welcher dafür bereits Einkommens- und/oder Vermögenssteuern bezahlt hat.¹²⁰ Hinzu kommt, dass eine Mehrfachbesteuerung des gleichen Vermögenssubstrats im Steuerrecht keine Seltenheit darstellt. Jeder von der Einkommenssteuer erfasste Franken unterliegt im Falle seiner Verwertung durch Konsum auch der Mehrwertsteuer. Ausserdem werden angesparte Geldwerte, die ebenfalls bereits einmal der Einkommenssteuer unterlagen, in der Schweiz in regelmässigen Abständen von der Vermögenssteuer erfasst.¹²¹

Obwohl die Argumente der Erbschaftssteuergegner begründet verworfen werden können, vermag keine der hier präsentierten Rechtfertigungstheorien eine abschliessende und befriedigende Erklärung dafür zu liefern, warum die Existenz der Erbschaftssteuer gerechtfertigt ist. In der neueren Literatur ist die Tendenz zu beobachten, dass dem Leistungsfähigkeitsgedanken als Begründungsansatz der Vorrang

¹¹⁷ Wagner S. 566 ff.

¹¹⁸ Boulenaz, S. 24; Hindersmann/Myßen, S. 15.

¹¹⁹ Hindersmann/Myßen, S. 15.

¹²⁰ Tipke/Lang, S. 813 f.

¹²¹ Gottfried Schweiger in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, S. 54.



gegeben wird.¹²² Für diese Annahme spricht, dass Erbschaften als faktische Reinvermögenszuflüsse konzeptionell grundsätzlich der Einkommenssteuer unterfallen müssten, diese aber, wie oben bereits dargestellt, in Art. 24 lit. a DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. c Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) explizit ausgeklammert werden. Ein geschlossenes Steuersystem macht es nach dem Leistungsfähigkeitsgedanken folglich gar notwendig, eine Erbschaftssteuer zu erheben, da es sonst zu hochgradig ungerechten Verzerrungen kommen würde.¹²³

- 76 An dieser Stelle stellt sich die Frage, warum eine gesonderte steuerliche Erfassung der Erbschaftssteuer überhaupt notwendig ist und diese nicht direkt in die Einkommenssteuer integriert wird. Ein wichtiger Unterschied zwischen Einkommen aus Erwerb und «Einkommen» aus Erbschaft ist einerseits, dass der Vermögenserwerb durch Erbschaft nicht am Markt generiert wird. Dies ist insbesondere betreffend dem Leistungsfähigkeitsgedanken bedeutsam.¹²⁴ Weiter würde der Einbezug der Erbschaftssteuer in die Einkommenssteuer zu technischen Schwierigkeiten führen: Aufgrund der progressiven Tarife und der Ballung von Einkommen im Zeitpunkt der Erbschaft entstünde eine unangemessene Gesamtbelastung.¹²⁵ Vertritt man die Meinung, dass der Staat die Pflicht hat, den Schutz von Ehe und Familie zu gewährleisten, wäre eine separate Erbschaftssteuer mittels Steuerbefreiungen besser geeignet, dieser Pflicht gerecht zu werden.¹²⁶ Schliesslich benennt Locher die Wahrung des kantonalen Steuersubstrats als Grund für die Tatsache, dass Erbschaften nicht als Einkommen qualifiziert und damit nicht unter die Einkommenssteuer subsumiert werden.¹²⁷

- 77 Diese Argumentation vermag zwar einzuleuchten und scheint nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung auch geboten, jedoch lässt die Aussage «Wenn wir Einkommen besteuern, dann müssen wir auch Erbschaften besteuern» immer noch die Frage offen, warum wir denn überhaupt besteuern. Klar ist, dass Steuereinnahmen generiert werden müssen, um

die Finanzierung des öffentlichen Gemeinwesens zu gewährleisten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip vermag sodann auch eine unterschiedliche steuerliche Belastung je nach den finanziellen Möglichkeiten des Pflichtigen zu rechtfertigen. Was aber offenbleibt, ist, wie aus der Tatsache, dass jemand leisten kann, eine Pflicht zur Steuerleistung abgeleitet wird. Es entspricht unserem Gerechtigkeitsgefühl, dass jene mehr leisten sollen, die mehr haben. Doch als Grund dafür, warum überhaupt Steuern zu entrichten sind, überzeugt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht.

Meines Erachtens kann nur eine Synthese der dargestellten Rechtfertigungsansätze eine Erklärung für die Berechtigung des Staates zur Erhebung einer Erbschaftssteuer liefern. Aufgrund der sowohl sozialpolitischen als auch fiskalischen Zweckausrichtung der Erbschaftssteuer überzeugen insbesondere das Rechtfertigungsargument der Umverteilung und das des staatlichen Miterbrechts, im Sinne einer staatlichen Teilnahme am Vermögensübergang von Todes wegen.

3. Gerechtigkeit

Nachdem die theoretischen Grundlagen der Erbschaftssteuer gelegt sind und bereits erste kritische Blicke auf ihren verfassungsrechtlichen Rahmen und ihre Rechtfertigung geworfen wurden, soll im folgenden Abschnitt die Frage der Gerechtigkeit der Erbschaftssteuer nach John Rawls behandelt werden. Dazu gilt es in einem ersten Schritt, seine Theorie der Gerechtigkeit zu erläutern.

¹²² Crezelius, S. 206 f.; Boulénaz, S. 25; Hindersmann/Myßen, S. 16.

¹²³ Böckli, S. 383.

¹²⁴ Christoph Trzaskalik, Vom Einkommen bis zu den Einkunftsarten, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 324 (zit. Trzaskalik).

¹²⁵ Crezelius, S. 407.

¹²⁶ Alain Steichen, Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 384 (zit. Steichen).

¹²⁷ Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019, N 3 zu Art. 24 DBG (zit. Locher).



3.1 Rawls' Theorie der Gerechtigkeit

- 80 In einer Zeit, in der die politische Philosophie schon beinahe als tot galt, erweckte der amerikanische Philosoph John Rawls mit seiner Theorie der Gerechtigkeit die Debatte rund um Ethik und Politik zu neuem Leben. 1971 erschien sein Hauptwerk unter dem Titel *A Theory of Justice* und stiess eine Diskussion an, die bis heute nicht abgeebbt ist.¹²⁸
- 81 Rawls gilt als Vertreter eines egalitären Liberalismus. Mit seiner politischen Ideologie vertritt er die Ansicht, dass sich eine gerechte Ordnung vorrangig durch den Grundwert der Gleichheit bestimmt. Das Liberale, also die Freiheit, ist für ihn kein Zweck an sich, sondern ein Mittel zur Herstellung seines Ideals: Der Gerechtigkeit unter Gleichen.
- 82 Mit seiner Gerechtigkeitstheorie bietet Rawls eine Alternative zum damals vorherrschenden Utilitarismus. Das utilitaristische Denken beschreibt eine Form der zweckorientierten (teleologischen) Ethik, welche die Richtigkeit einer Handlung allein danach bemisst, welche Folgewirkungen sie hat.¹²⁹ Moralisch gut ist nach dem Utilitarismus das, was das Gesamtwohl einer Gesellschaft erhöht. Jeremy Bentham, der Begründer der klassischen utilitaristischen Theorie, bringt dies auf den Punkt mit dem Grundsatz des *«grösstmögliche Glück für die grösstmögliche Zahl»*.¹³⁰ Eine Handlung ist moralisch immer dann geboten, wenn ihr Nutzen darin besteht, diesen Zweck zu erreichen.¹³¹
- 83 Im Unterschied zum Utilitarismus versteht Rawls das Gerechte nicht als Maximierung des Guten, sondern vertritt die Meinung, dass das Gute und das Gerechte voneinander getrennt zu denken sind.¹³² So sei das Gerechte dem Guten voranzustellen. Etwas kann nur dann gut sein, wenn es den Grundsätzen des Gerechten folgt.¹³³ Des Weiteren rückt Rawls im Gegensatz zum Utilitarismus – dessen Kerninteresse in der Nutzensumme der gesamten Gesellschaft liegt – das Individuum ins Zentrum der Betrachtung. Für seine Vorstellung der Gerechtigkeit ist es zentral, wie die Summe der gesamtgesellschaftlichen Befriedigung auf die Individuen verteilt ist. Ein Aspekt, welcher vom Utilitarismus gänzlich unbeachtet bleibt.¹³⁴

3.1.1 Gerechtigkeit als Fairness (Verfahrensgerechtigkeit)

Einer der zentralen Gedanken in John Rawls Theorie der Gerechtigkeit ist sein Verständnis von Gerechtigkeit als Fairness. 84

Im Gegensatz zu einer natürlichen Ordnung ist eine konstruierte Gesellschaft (wie die in der wir leben) rechtfertigungsbedürftig. Unsere Gesetze, Institutionen und Verteilungssysteme haben das Potential, massiv in unsere persönliche Freiheit einzugreifen und erfordern demnach eine Legitimation. Wo früher Gott oder die *«natürliche Weltordnung»* als Rechtfertigung des Gesellschaftssystems herangezogen wurden, scheint dies heute nicht mehr zu überzeugen.¹³⁵ John Rawls vertritt die Auffassung, dass sich die Legitimation einer Gesellschaftsordnung einzig aus der Zustimmung der in ihr lebenden Individuen ergeben kann.¹³⁶ 85

Mit dieser Ansicht reiht sich Rawls in die lange Tradition der Gesellschaftsverträge ein.¹³⁷ Die sogenannten Kontraktualisten beurteilen die Rechtmässigkeit einer Ordnung danach, ob sie mittels einer freien und fairen Übereinkunft aller Beteiligten zustande kam. Im Unterschied zu seinen Vordenkern bedient sich Rawls dem Konzept der Vertragstheorie aber nicht zur Legitimation einer gesellschaftlichen Ordnung an sich, 86

¹²⁸ Wolfgang Erich Müller, *Konzeptionen der Gerechtigkeit, Entwicklungen der Gerechtigkeitstheorie seit John Rawls*, Stuttgart 2014, S. 49 (zit. Müller).

¹²⁹ Kurt Seelmann/Daniela Demko, *Rechtsphilosophie*, Aufl. 6, München 2014, S. 208 f. (zit. Seelmann/Demko).

¹³⁰ Jeremy Bentham, *A Fragment on Government*, Cambridge 1988, S. 393 (zit. Bentham).

¹³¹ Wolfgang Kersting, *Gerechtigkeit und öffentliche Vernunft, Über John Rawls' politischen Liberalismus*, Paderborn 2006, S. 82ff. (zit. Kersting, *Politischer Liberalismus*).

¹³² Seelmann/Demko, S. 174; Klaus Walzer, *Steuergerechtigkeit, Eine entscheidungstheoretische Interpretation*, Berlin 1985, S. 61 (zit. Walzer).

¹³³ Johannes Frühbauer, *John Rawls' «Theorie der Gerechtigkeit»*, Darmstadt 2007, S. 84 f. (zit. Frühbauer).

¹³⁴ Müller, S. 49 f.

¹³⁵ Frühbauer, S. 22.

¹³⁶ Kersting, *Politischer Liberalismus*, S. 24.

¹³⁷ Wolfgang Kersting, *John Rawls zur Einführung*, Hamburg 1993, S. 106 ff. (zit. Kersting, *Einführung*).



sondern verfolgt das Ziel, mit dieser auf Selbstbestimmung und Gleichberechtigung basierenden Vertragssituation Prinzipien für ein gerechtes Zusammenleben zu rechtfertigen.

- 87 Gerech sind nach Rawls also genau diejenigen Grundsätze, auf welche man sich in einem fairen Verfahren einigen würde.¹³⁸ Wie dieses faire Verfahren seiner Auffassung nach aussieht, wird im nächsten Abschnitt behandelt.

3.1.2 Schleier des Nichtwissens

- 88 Wenn wir als Gesellschaft gerechte Regeln für ein faires Zusammenleben festlegen, dann tun wir das immer in einem bereits bestehenden System.¹³⁹ Die Güter sind verteilt, die gesellschaftlichen Strukturen sind vorhanden und die sozialen Positionen sind vergeben. Dworkin hat diesen Zustand verglichen mit einem Kartenspiel, bei dem man versucht die Regeln festzulegen, nachdem die Karten bereits verteilt worden sind.¹⁴⁰ In einer solchen Situation scheint es beinahe unmöglich zu sein – selbst wenn Mehrheiten gefunden werden – gerechte «Spielregeln» aufzustellen. Der Umgang mit dieser Problematik könnte folglich darin bestehen, sich vorzustellen, auf was man sich geeinigt hätte, als man die Karten noch nicht auf der Hand hatte. Dies versucht Rawls mit dem hypothetischen Gedankenexperiment des Urzustands zu veranschaulichen.

- 89 John Rawls konstruiert einen fiktiven Zustand, den sogenannten Urzustand (original position), in dem die Menschen zusammenkommen, um Prinzipien für den Aufbau einer gerechten Gesellschaft festzulegen. Der Clou dabei: Die Menschen wissen nicht, welche Stellung sie in der zu gestaltenden Gesellschaft innehaben werden. Sie kennen weder ihren sozialen noch ihren ökonomischen Status. Auch ihre persönlichen Fähigkeiten wie Intelligenz, Talent oder physischer Kraft sowie die eigene Risikobereitschaft und grundsätzliche Lebenseinstellung kennen sie nicht.¹⁴¹ John Rawls beschreibt diesen Zustand als «Schleier des Nichtwissens» (veil of ignorance).¹⁴²

Um angesichts dieser Umstände in der Lage zu sein, im Diskurs gerechte Grundsätze für ein gesellschaftliches Zusammenleben zu definieren, erachtet es Rawls als notwendig, dass die Menschen hinter dem Schleier des Nichtwissens rational denkende und handelnde Wesen sind.¹⁴³ Ein Grundverständnis von politischen Zusammenhängen, gesellschaftlichen Strukturen und den Gesetzen der menschlichen Psychologie setzt Rawls ebenfalls voraus.¹⁴⁴

Rawls geht weiter davon aus, dass die Menschen im Urzustand keine aufeinander oder gegeneinander gerichtete Interessen haben. Das wechselseitige Desinteresse verhindert, dass Entscheidungen getroffen werden, die durch Neid oder Missgunst verfälscht sind.¹⁴⁵ Trotz der fehlenden Interessensreziprozität spricht Rawls den Menschen im Urzustand ein moralisches Vermögen zu, welches sie befähigt, Gerechtes von Ungerechtem zu unterscheiden.¹⁴⁶

Zweck des Schleier des Nichtwissens ist es folglich, einen Zustand zu schaffen, in dem die Menschen unbeeinflusst von jeglichem Eigennutzen gerechte Entscheidungen für die Gemeinschaft treffen können. Aus der so konstruierten abstrakten Gleichheit der Menschen im Urzustand folgt eine vollkommene Unparteilichkeit.¹⁴⁷

Die Idee ist simpel: Wer Verfassungsprinzipien auswählt, dabei allerdings nicht weiss, welche Stellung er in der aufzubauenden Gesellschaft innehaben wird, wer also keine Möglichkeit hat, festzustellen, was für

¹³⁸ John Rawls, Eine Theorie der Gerechtigkeit, 21. Aufl., Frankfurt am Main 2019, S. 28 (zit. Rawls).

¹³⁹ Frank Tillmann, Teilen statt Zuteilen, John Rawls und die Begründung eines relativen Grundeinkommens, 3. Aufl., Leipzig-Weissenfels 2012, S. 40 (zit. Tillmann).

¹⁴⁰ Ronald Dworkin, Bürgerrechte ernstgenommen, Frankfurt am Main 1984, S. 253 f. (zit. Dworkin).

¹⁴¹ Rawls, S. 160 f.

¹⁴² Rawls, S. 159 f.

¹⁴³ Tillmann, S. 42.

¹⁴⁴ Rawls, S. 161 ff.

¹⁴⁵ Müller, S. 52; Rawls, S. 30.

¹⁴⁶ Rawls, S. 66.

¹⁴⁷ Kersting, Einführung, S. 37 f.



ihn selbst am vorteilhaftesten wäre, dem bleiben bei seiner Wahl nur jene Gesichtspunkte übrig, die allen Gesellschaftsteilnehmern Vorteile bieten. Denn nur das, was für die Allgemeinheit dienlich ist, wird mit Sicherheit auch ihm selbst dienlich sein. Sobald Privilegien für bestimmte Gruppen geschaffen werden, besteht immer die Gefahr, in der erschaffenen Gesellschaft nicht zur privilegierten Gruppe zu gehören, sondern zu der Benachteiligten. Ein rationaler Mensch kann das nicht wollen, so Rawls.¹⁴⁸

- 94 Die Ausgangssituation im Urzustand darf gleichwohl nicht als historische Gegebenheit missverstanden werden.¹⁴⁹ Das Ziel ist es, eine theoretische Entscheidungssituation zu konstruieren, in die man sich gedanklich hineinversetzen kann, um zu prüfen, ob eine bestimmte Pflicht oder Regel im Urzustand gewählt worden wäre.¹⁵⁰

3.1.3 Gerechtigkeitsgrundsätze

- 95 Doch auf welche Gerechtigkeitsgrundsätze würden sich die Menschen im Urzustand denn tatsächlich einigen? Rawls unterbreitet als Resultat seiner theoretischen Erwägungen die folgenden zwei Prinzipien:

I. Jedermann hat gleiches Recht auf das umfangreichste Gesamtsystem gleicher Grundfreiheiten, das für alle möglich ist.
II. Soziale und wirtschaftliche Ungleichheiten müssen folgendermassen beschaffen sein:
(a) sie müssen unter der Einschränkung des gerechten Spargrundsatzes, den am wenigsten Begünstigten den grösstmöglichen Vorteil bringen, und
*(b) sie müssen mit Ämtern und Positionen verbunden sein, die allen gemäss fairer Chancengleichheit offenstehen.*¹⁵¹

- 96 Bei genauer Betrachtung werden an dieser Stelle sogar drei Prinzipien formuliert.¹⁵² Grundsatz I. formuliert das Prinzip der gleichen Grundrechte und Grundfreiheiten. Grundsatz II. formuliert zum einen das Prinzip zur Rechtfertigung von Ungleichheiten

(Differenzprinzip) und zum anderen das Prinzip fairer Chancengleichheit. Um bei der Terminologie von Rawls zu bleiben, wird in der Folge jedoch weiterhin von zwei Gerechtigkeitsgrundsätzen die Rede sein.

Mit der Formulierung obiger Grundsätze teilt Rawls seine Vorstellung der Gerechtigkeit in zwei Teile.¹⁵³ Grundsatz I fokussiert in seiner Anwendung auf das politisch rechtliche System der Gesellschaft und fordert ein egalitaristisches Verteilungsprinzip für immaterielle Güter. Grundsatz II dagegen hat das sozioökonomische System einer Gesellschaft zum Thema und bewirkt in seiner Anwendung ein nicht egalitäres Verteilungsprinzip für materielle Grundgüter.¹⁵⁴

Nach Rawls' Vorstellung ist der erste Gerechtigkeitsgrundsatz dem zweiten Gerechtigkeitsgrundsatz gegenüber zu priorisieren. Eine Verletzung der individualrechtlichen Freiheitsordnung kann nicht durch sozioökonomische Vorteile gerechtfertigt oder ausgeglichen werden. Diese Vorrangregel gilt absolut.¹⁵⁵

Nachfolgend soll vertieft auf den Gehalt der beiden Gerechtigkeitsgrundsätze eingegangen werden.

3.1.3.1 Zum ersten Grundsatz

Der erste Gerechtigkeitsgrundsatz betrifft die Freiheit und verlangt zweierlei: Eine umfassende Gleichverteilung der Grundfreiheiten und die Maximierung dieser individuellen Freiheiten für alle. Rawls' Theorie beinhaltet diesbezüglich eine abschliessende Liste. Zu gewährleisten sind die politische Freiheit (aktives und passives Wahlrecht), die Rede- und Versammlungsfreiheit, die Gewissens- und Gedankenfrei-

¹⁴⁸ Rawls, S. 140 ff.

¹⁴⁹ Paul Richli, Welche Aufgaben soll der Staat erfüllen?, Ein Beitrag zur Rechtssetzungslehre im Anschluss an die Politische Philosophie, Bern 2009, S. 31.

¹⁵⁰ Rawls, S. 140 ff.

¹⁵¹ Rawls, S. 336 (Endgültige Fassung der beiden Gerechtigkeitsgrundsätze nach Rawls).

¹⁵² Frühbauer, S. 81.

¹⁵³ Rawls, S. 81 f.

¹⁵⁴ Frühbauer, S. 82; Kersting, Politischer Liberalismus, S. 28.

¹⁵⁵ Frühbauer, S. 83; Rawls, S. 82.



heit, die Persönliche Freiheit (Unverletzlichkeit der Person), das Recht auf persönliches Eigentum und der Schutz vor willkürlicher Festnahme und Haft.¹⁵⁶

101 Es scheint für Rawls evident, dass sich ein rationaler Mensch in einer Situation der Unkenntnis (wie im Urzustand) einzig und allein für eine Gleichverteilung von Freiheiten aussprechen würde. Man stelle sich vor, man müsse einen Kuchen in mehrere Stücke zerlegen, von denen man nicht weiss, welches davon man bekommen wird. Unter der Annahme, dass jedermann lieber ein grösseres als ein kleineres Stück des Kuchens für sich hätte, wäre es die vernünftigste Wahl den Kuchen vorsorglich in gleich grosse Stücke zu schneiden.¹⁵⁷ Eine Ungleichverteilung wäre hingegen stets mit dem Risiko verbunden, in die schlechtere Position zu geraten. Diese Risikobereitschaft spricht Rawls den Menschen im Urzustand ab.¹⁵⁸

102 Doch die allgemeine Gewährleistung der Grundfreiheiten reicht für eine gerechte Grundordnung nach Rawls' Vorstellung nicht aus. Neben der egalitären Verteilung bedarf es einer Gesellschaftsausgestaltung, die darauf ausgerichtet ist, die individuellen Freiheiten für alle zu maximieren. Verletzt wird der erste Gerechtigkeitsgrundsatz folglich einerseits durch Privilegien, Diskriminierungen und Asymmetrien zwischen Rechten und Pflichten der Beteiligten, zum anderen aber auch durch Freiheitsbeschränkungen, die jedermann betreffen.¹⁵⁹

103 Die Grundfreiheiten geniessen keinen absoluten Schutz. Sie können immer dann eingeschränkt werden, wenn sie untereinander in Konflikt geraten. Unabhängig davon, wie das System der Grundfreiheiten ausgestaltet wird: Es muss für alle identisch sein.¹⁶⁰

3.1.3.2 Zum zweiten Grundsatz

104 Der erste Teil (a) von Rawls zweitem Gerechtigkeitsgrundsatz beschäftigt sich mit der Verteilung von Einkommen und Vermögen in einer Gesellschaft. Grundsätzlich ist auch hier eine gleichmässige Distribution anzustreben, es sei denn, eine ungleiche Verteilung brächte für jedermann Vorteile.¹⁶¹

Dieses sogenannte Differenzprinzip bedarf der Erläuterung: Mit der Überlegung, dass ökonomische Ungleichheiten unter bestimmten Bedingungen gerechtfertigt sein können, versucht Rawls der menschlichen Natur Rechnung zu tragen. Im Gegensatz zu den Grundfreiheiten sind die materiellen Grundgüter einer Gesellschaft vermehrbar. Würde Einkommen und Vermögen bedingungslos egalitär verteilt werden, gäbe es keinen Anreiz für den Einzelnen, zum wirtschaftlichen Gesamtprodukt beizutragen. Entlohnt man jedoch nach Leistung und schafft mittels Privilegien Motivation dafür, die eigene Produktivität und das eigene Talent auszuschöpfen, schafft man eine Gesellschaft, deren Sozialprodukt grösser ist, als es wäre, wenn diese Leistungsanreize nicht bestünden. Erstrebenswert ist dies nach Rawls dann, wenn alle am Zugewinn partizipieren.¹⁶² Um erneut das Kuchenbeispiel zu bedienen: Wenn selbst das kleinste Kuchenstück grösser ist als das gleich grosse Kuchenstück einer auf Gleichverteilung bestehenden Gesellschaftsstruktur, haben alle etwas davon.¹⁶³

Das Differenzprinzip kann als Kriterium herangezogen werden, um gerechte von ungerechten Ungleichverteilungen zu unterscheiden. Geprüft werden muss stets, ob und in welchem Mass eine nicht egalitäre Distribution für eine gerechte Gesellschaft notwendig ist. Dabei ist der Grundsatz «*So gleich wie möglich, so ungleich wie nötig*» einzuhalten.¹⁶⁴ Ungleichheiten sind nach diesem Verständnis also genau so lange gerecht, wie sie zu einer Produktivitätssteigerung führen, die allen Teilnehmern der Gesellschaft dient. Übersteigt die Gleichheitsabweichung das Mass der ökonomischen Notwendigkeit, fordert das Differenz-

¹⁵⁶ Rawls, S. 82.

¹⁵⁷ Tillmann, S. 43 f.

¹⁵⁸ Hermann Josef Kracht, Renaturalisierung sozialer Ungleichheiten? Zu Wolfgang Kerstings vergeblicher Hoffnung, auf dem Weg von John Rawls über Robert Nozick zu einer liberalen Sozialstaatsphilosophie zu gelangen, in: Politische Vierteljahresschrift 45/2004, S. 401 (zit. Kracht).

¹⁵⁹ Kersting, Einführung, S. 51.

¹⁶⁰ Rawls, S. 82.

¹⁶¹ Rawls, S. 83.

¹⁶² Rawls, S. 101.

¹⁶³ Kersting, Einführung, S. 65 ff.

¹⁶⁴ Kersting, Einführung, S. 67.



prinzip eine Ungleichheitsminimierung. Nach Rawls ist es ein Gebot der Gerechtigkeit, dass der Staat mittels Umverteilung in eine Gesellschaft eingreift, deren Ungleichverteilung mit dem Differenzprinzip nicht mehr gerechtfertigt werden kann.¹⁶⁵ Ein solcher Eingriff ist notwendig, um die Grundfreiheiten gemäss Gerechtigkeitsgrundsatz I zu wahren, welche gemäss Vorrangregelung absolute Priorität haben.

- 107 Insbesondere hinsichtlich des in dieser Arbeit zentralen Themas der Erbschaftssteuer ist bemerkenswert, dass Rawls sich auch mit der intergenerationellen Verteilungsgerechtigkeit beschäftigt hat. Unter Berücksichtigung eines gerechten Spargrundsatzes sollen bei der Anwendung des Differenzprinzips auch die nachkommenden Generationen berücksichtigt werden. Nach Rawls ist es die Pflicht einer jeder Generation, eine angemessene Kapitalakkumulation für die nächste Generation zu betreiben.¹⁶⁶
- 108 Der zweite Teilsatz (b) von Rawls zweitem Gerechtigkeitsgrundsatz fordert, dass öffentliche Ämter und Positionen im Sinne einer fairen Chancengleichheit allen offenstehen. Menschen sollen ungeachtet ihrer sozialen Herkunft, ihrer Talente und ihrer Fähigkeiten dieselbe Möglichkeit zum gesellschaftlichen Aufstieg haben.¹⁶⁷ Das Prinzip der fairen Chancengleichheit fordert eine Gesellschaft, deren Institutionen es auch den am schlechtesten Gestellten ermöglicht, ihr Potential auszuschöpfen und sich bestmöglich zu entwickeln.¹⁶⁸
- 109 Auch innerhalb von Gerechtigkeitsgrundsatz II stellt Rawls eine Vorrangregelung auf und misst der fairen Chancengleichheit im Gegensatz zur materiellen Verteilungsgerechtigkeit ein grösseres Gewicht bei. Demnach ist es nicht erlaubt, die Chancengleichheit einzuschränken, um die Wirkung des Differenzprinzips zu verstärken.¹⁶⁹

3.2 Anwendung von Rawls' Gerechtigkeitstheorie auf die schweizerische Erbschaftssteuer

- 110 Im nachfolgenden Abschnitt soll untersucht werden, ob die Erhebung einer Erbschaftssteuer an sich

– und ihre derzeitige Ausgestaltung in der Schweiz – mit dem Gerechtigkeitsverständnis von John Rawls vereinbar ist.

3.2.1 Rechtfertigung der Erbschaftssteuer nach John Rawls

In einem ersten Teil wende ich mich der Frage zu, ob die Besteuerung von Erbschaften gemäss John Rawls Theorie grundsätzlich rechtfertigbar ist. Würden sich die Menschen im Urzustand für oder gegen die Erhebung einer Erbschaftssteuer aussprechen? **111**

3.2.1.1 Rechtfertigung von Erbschaften

Um dieser Frage auf den Grund zu gehen, bedarf es der Rückbesinnung in der Argumentation. Bevor sich eine Aussage darüber treffen lässt, ob in einer gerechten Gesellschaft Erbschaften besteuert werden sollten, muss die Frage beantwortet werden, ob Erben und Vererben an sich zulässige und gerechte Formen der Vermögensübertragung sind.¹⁷⁰ **112**

Für eine Rechtsordnung, die den Erblasser ermächtigt, sein Vermögen via Erbschaft zu übertragen und den Erben das Recht einräumt, auf diese Weise die ihnen zugedachten Besitztümer zu erwerben, scheint nach Rawls zunächst das Recht auf persönliches Eigentum zu sprechen. Die Eigentumsfreiheit zählt Rawls gemäss seinem ersten Gerechtigkeitsprinzip zu den Grundfreiheiten, die allen in gleicher Weise zustehen.¹⁷¹ Das Recht auf persönliches Eigentum ist aber nicht allein um seiner selbst willen schützenswert, sondern beinhaltet nach Rawls Gerechtigkeitstheorie zusätzlich eine konstitutive Wirkung für alle anderen Grundfreiheiten. Wer stets um sein Eigentum fürchten muss und zu jedem Zeitpunkt mit der Gefahr konfrontiert ist, dass ihm etwas weggenommen wird, kann nicht vollkommen frei sein. **113**

¹⁶⁵ Rawls, S. 308 ff.

¹⁶⁶ Rawls, S. 320.

¹⁶⁷ Kersting, Einführung, S. 61.

¹⁶⁸ Ivo Wallimann, Warum faire Chancengleichheit?, in: Lebenswelt und Wissenschaft – XXI, Hamburg 2008, S. 1 (zit. Wallimann).

¹⁶⁹ Müller, S. 55 f.

¹⁷⁰ Breitschmid, S. 87.

¹⁷¹ Rawls, S. 82.



- 114 In der schweizerischen Rechtsordnung schützt das Recht auf persönliches Eigentum die Verfügungsmacht über Besitz und Nutzung der eigenen Vermögenswerte.¹⁷² Dabei ist nicht nur das Eigentum im Sinne von Art. 641 ff. Zivilgesetzbuch (ZGB) gemeint, sondern auch vermögenswerte Privatrechte wie beispielsweise erbrechtliche Ansprüche. Damit gehört das Recht zu erben und zu vererben zum Gewährleistungsbereich der Eigentumsgarantie.¹⁷³ Ob auch Rawls ein Bestimmungsrecht über die persönlichen Vermögenswerte nach dem eigenen Ableben unter den Schutzbereich der Eigentumsfreiheit subsumiert, geht aus seiner Theorie der Gerechtigkeit nicht hervor. Ein Recht zu Vererben kann aus Gerechtigkeitsprinzip I jedenfalls nicht abgeleitet werden.
- 115 Überzeugender als das Argument der Eigentumsfreiheit scheint daher Rawls Vorstellung, dass die Möglichkeit, sein erwirtschaftetes Vermögen an die nächste Generation weiterzugeben, relevante Anreize schaffen kann. Sei das Ziel die Absicherung der eigenen Familie, die Gründung einer Stiftung oder die Weitergabe an Dritte: Die Möglichkeit zu Vererben motiviert einen Erblasser, das eigene Vermögen zu vermehren und zu bewahren, was zur ökonomischen Effizienz einer Gesellschaft beiträgt.¹⁷⁴ Die Aussicht auf einen subjektiven Vorteil steigert die Produktivität des Einzelnen, was zu einem grösseren Gesamtprodukt führt, von dem wiederum alle profitieren können. Sofern jeder am dadurch generierten Zugewinn partizipieren kann, sind derartige Leistungsanreize gemäss dem Differenzprinzip nicht nur gerechtfertigt sondern auch erstrebenswert.¹⁷⁵
- 116 Als dritter Rechtfertigungsgrund für eine Erbrechtsordnung ist der von Rawls begründete und oben erwähnte gerechte Spargrundsatz zu nennen.¹⁷⁶ Mit dem gerechten Spargrundsatz nimmt sich Rawls dem Generationengerechtigkeitsproblem an und fordert, dass jeder Generation die Pflicht zukommt, eine angemessene Kapitalakkumulation zu betreiben – also um der nächsten Generation willen zu sparen.¹⁷⁷ Im Urzustand hat man keine Kenntnisse darüber, in welche Generation man geboren wird. Man weiss nicht,

ob man in einer Zeit lebt, in der die Wirtschaft floriert oder ob gerade eine Epoche anbricht, in der die Abhängigkeit von den bestehenden Infrastrukturen und Vermögensbeständen gross ist. Aus diesem Grund würde man sich für eine Regelung entscheiden, die jede Generation verpflichtet, sorgsam und haushälterisch mit dem eigenen Vermögen umzugehen.¹⁷⁸ Der Zweck der so generierten Ersparnisse ist es, die nachfolgenden Generation mit einer materiellen Grundlage auszustatten.¹⁷⁹ Der intergenerationelle Transfer von Vermögen – und insbesondere das Erbrecht – ist nach diesem Verständnis also notwendig, um zum Fortbestehen einer gerechten Gesellschaft beizutragen.

3.2.1.2 Rechtfertigung von Erbschaftssteuern

Wenn man sich im Urzustand gemäss den oben präsentierten Argumenten auf eine Gesellschaftsordnung einigt, welche die Institution des Erbrechts befürwortet, heisst das noch nicht, dass das Recht auf das eigene Erbe unbeschränkt bestehen soll.¹⁸⁰ Es stellt sich bezogen auf eine gerechte Gesellschaftsausgestaltung die Frage, ob nicht die Besteuerung von Erbschaften ein geeignetes Mittel darstellen könnte, um der Erbrechtsordnung Schranken zu setzen, welche zu einer gerechteren Vermögensverteilung beitragen.

Nach Rawls sprechen mehrere Gründe dafür, die Vererbung von Vermögen nur bis zu einem gewissen Umfang zuzulassen und den staatlichen Eingriff der Besteuerung dafür zu nutzen, das Ziel einer gerechten Güterverteilung zu erreichen. Aus seiner Theorie der Gerechtigkeit können drei Argumente abgeleitet werden, die für die Erhebung einer Erbschaftsteuer sprechen.

¹⁷² Rhinow/Schefer/Uebersax, S. 339 f.

¹⁷³ Hangartner, S. 80 ff.; Paul Piotet, Erbrecht, in: Schweizerisches Privatrecht IV/1, Basel 1978, S. 1 f. (zit. Piotet).

¹⁷⁴ Boulénaz, S. 39; Peter Koller in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftsteuer im Kontext, S. 65; Veith, S. 164.

¹⁷⁵ Rawls, S. 312.

¹⁷⁶ Veith, S. 158 ff.

¹⁷⁷ Rawls, S. 319 ff.

¹⁷⁸ Kersting, Einführung, S. 144.

¹⁷⁹ Rawls, S. 324.

¹⁸⁰ Veith, S. 164.



- 119 Im nachfolgenden Abschnitt wird die im Kapitel 2.3. Rechtfertigung der Erbschaftssteuer behandelte Thematik erneut aufgegriffen und aus dem Blickwinkel des Gerechtigkeitsverständnisses von Rawls ein zweites Mal beleuchtet.
- 3.2.1.2.1 Argument der Umverteilung
- 120 Das gewichtigste Argument für eine Erbschaftssteuer nach der Theorie der Gerechtigkeit von John Rawls liegt in ihrem möglichen Zweck: Der Umverteilung von Vermögen. Gemäss dem Differenzprinzip ist die Besteuerung von Erbschaften gerechtfertigt, weil sie ein geeignetes Mittel darstellt, um eine Gesellschaft wieder in einen Zustand der gerechten Verteilung zurückzubringen, nachdem sie das gerechte Mass an Ungleichheit überschritten hat.¹⁸¹ Sie dient als Instrument, um soziale Gerechtigkeit herzustellen, indem sie spezifisch gegen die ungleiche Verteilung von Vermögen und die damit einhergehende Vermögenskonzentration eingesetzt werden kann.¹⁸² Als Mittel zur Korrektur ungerechter Marktergebnisse vermag die Besteuerung von Erbschaften eine daraus resultierende Anhäufung von Vermögen zu unterbinden.¹⁸³
- 121 Es wurde in Abschnitt 3.1.3 Gerechtigkeitsgrundsätze darauf eingegangen, dass es nach John Rawls' Vorstellung Gründe gibt, welche eine nichtegalitäre Vermögensverteilung rechtfertigen.¹⁸⁴ So kann es zulässig sein, dass eine Einzelperson über die Möglichkeit verfügt, ihr eigenes Geschäft aufzubauen und es zu vererben, sofern dies, sei es zum Beispiel durch die Schaffung von Arbeitsplätzen, auch den Schlechtestgestellten einer Gesellschaft zugutekommt. Ist das aber nicht der Fall und der Geschäftsinhaber alleiniger Profiteur seines Vermögens, ist dieser Zustand nach dem Verständnis von Rawls als ungerecht zu bewerten. Das heisst: Immer wenn die wohlhabendsten und vermögendsten Personen einer Gesellschaft über eine Menge an Gütern verfügen, welche über der längerfristig allen Gesellschaftsmitglieder Vorteil bringenden Menge liegt, bedarf es einer Korrektur dieser Verhältnisse. Genau das ist es, was die Erbschaftssteuer zu leisten vermag und weswegen sie als gerechtfertigt zu gelten hat.
- Wie bereits unter 3.1.3.2. Zum zweiten Grundsatz erläutert wurde, liegt es nach der Auffassung von John Rawls im Pflichtenbereich des Staats, für eine gerechte Güterverteilung zu sorgen. Rawls macht dazu in seiner Theorie der Gerechtigkeit den Vorschlag, eine Verteilungsabteilung zu errichten, deren Zweck es ist, mittels Besteuerung und Änderung des Besitzrechtes die Verteilungsgerechtigkeit in der Gesellschaft herzustellen. In diesem Kontext nennt Rawls explizit die Besteuerung von Erbschaften als probates Mittel zur Herstellung solcher gerechter Verteilungsstrukturen.¹⁸⁵
- Nach Rawls' Gerechtigkeitsvorstellung hat die Verteilungsabteilung als gesellschaftliche Rahmeninstitution im Bereich der Erbschaftssteuer zwei Aufgaben:
- 123
- 124 Zum einen soll sie durch die Besteuerung von Erbschaften dafür sorgen, dass die Verteilung von Vermögen allmählich und stetig berichtigt wird.¹⁸⁶ Ziel ist es, die durch Erbschaften entstehenden Vermögenskonzentrationen zu verhindern und eine weite Streuung des Eigentums zu begünstigen, um damit Machtballungen zu vermeiden. Es ist eine Tatsache, dass mit viel Kapital grosse Macht einhergeht.¹⁸⁷ Personen, die über ein grosses Vermögen verfügen, haben die Möglichkeit über Parteispenden (respektive der Unterstützung einzelner Kampagnen) die politische Meinungsfindung zu beeinflussen, was für die Demokratie und die politische Grundfreiheit eine grosse Gefahr darstellen kann.¹⁸⁸ Daneben sind auch die Medien nicht frei von finanzieller Beeinflussung und dortiger Machtmissbrauch durch Vermögende muss unterbunden werden, um die Meinungsfreiheit zu gewährleisten. Auch mit Spenden an kulturelle oder

¹⁸¹ Rawls, S. 311.

¹⁸² Tipke, S. 39.

¹⁸³ Beckert, Streit, S. 554; Gottfried Schweiger in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, S. 53; Veith, S. 164.

¹⁸⁴ Rawls, S. 83 ff.

¹⁸⁵ Rawls, S. 311 ff.

¹⁸⁶ Rawls, S. 311.

¹⁸⁷ Beckert, Streit, S. 545, S. 550; Breitschmid, S. 95 f.; Veith, S. 163.

¹⁸⁸ Gottfried Schweiger in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, S. 52.



soziale Institutionen, die nach Rawls grundsätzlich zu befürworten sind, verschaffen sich «die Reichen» Einfluss und können eine Gesellschaftsordnung gemäss ihren Vorstellungen verändern.¹⁸⁹

- 125** Die Erbschaftssteuer kann je nach Ausgestaltung als Mittel zur Reduzierung solcher Machtballungen und den damit einhergehenden Gefahren genutzt werden.¹⁹⁰ Die durch sie bewirkte Veränderung des Besitzesrecht ermöglicht die Herstellung einer gerechteren und egalitäreren Verteilung. Nur so kann gemäss Rawls gewährleistet werden, dass jedem Menschen, die in Gerechtigkeits-grundsatz I genannten Grundfreiheiten uneingeschränkt zukommen und niemand benachteiligt oder diskriminiert wird.¹⁹¹
- 126** Die zweite Aufgabe der Verteilungsabteilung besteht nach Rawls darin, durch Steuereinnahmen den Finanzhaushalt des Staates aufzubessern und ihm Mittel zuzuführen, mit denen er eine Umverteilung im Sinne des Differenzprinzips vornehmen kann.¹⁹² Damit ist gemeint, dass die mittels Erbschaftssteuer generierten Einnahmen so rückverteilt werden sollen, dass sie allen, insbesondere aber den in einer Gesellschaft Schlechtestgestellten zugutekommen und beispielsweise in soziale Institutionen oder Bildungsprojekte investiert werden.
- 127** Die Erhebung einer Erbschaftssteuer allein vermag den hier als Legitimationsgrund herangezogenen Zweck der Umverteilung nicht zu erfüllen.¹⁹³ Ohne sinnvolle Zweckbindung der dem Staat zufließenden Einnahmen kommt es zu keiner Verteilungsgerechtigkeit im Sinne des Differenzprinzips. Wenn nicht garantiert werden kann, dass die Besteuerung der Erbenden zu einer Verbesserung der gesamtgesellschaftlichen Situation führt, ist die Forderung nach einer Erbschaftssteuer mit dem Ziel der Umverteilung gegenstandslos.¹⁹⁴
- 128** Gegen eine solche Zweckbindung spricht das Non-Afektationsprinzip, wonach Steuereinnahmen grundsätzlich für die Deckung sämtlicher Staatsaufgaben eingesetzt werden müssen.¹⁹⁵ Eine zweckgebundene

Steuer, wie sie von Rawls gefordert wird, wäre nach diesem Grundsatz unzulässig. Doch von dieser einst vorherrschenden Abneigung gegenüber Zweckrelationen von Steuern ist man in der Schweiz abgewichen. Heute werden in verschiedenen Bereichen die Steuererträge ganz oder teilweise für spezifische Staatsaufgaben reserviert und damit zweckgebunden verwendet.¹⁹⁶ Um ein Beispiele zu nennen, sei hier auf die Tabak- und Alkoholsteuern hinzuweisen, deren Einnahmen zu einem grossen Teil für die Finanzierung der AHV und IV verwendet werden.

Eine Zweckbindung der Erbschaftssteuer wäre demnach im Schweizerischen Steuersystem grundsätzlich denkbar.¹⁹⁷ Ein erfolglos gebliebener Versuch in diese Richtung war die bereits erwähnte Erbschaftssteuerinitiative aus dem Jahr 2015. Die Initianten forderten, dass der Ertrag der Steuer zu zwei Dritteln an den Ausgleichsfonds der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) geht. Aus der bundesrätlichen Botschaft zur Volksinitiative geht dabei hervor, dass die Zweckbindung der Erbschaftssteuer grundsätzlich als zulässig erachtet wurde.¹⁹⁸

Über die genaue Zweckwidmung der Erbschaftssteuer trifft Rawls selbst keine Aussage. Für ihn ist die konkrete Ausgestaltung einer Steuer Aufgabe der Politik und nicht der Philosophie. Es ist jedoch anzunehmen, dass nach seinem Gerechtigkeitsverständnis all jene

¹⁸⁹ Peter Koller, in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext S. 68.

¹⁹⁰ Boulenaz, S. 42; Martin Gross/Volker Lang, Warum Bürger gegen die Erhebung von Erbschaftssteuern sind – auch wenn sie keine zahlen müssen: Ergebnisse einer Vignettenstudie, in: Zeitschrift für Soziologie 47/2018, S. 214 (zit. Gross/Lang).

¹⁹¹ Rawls, S. 311 f.

¹⁹² Rawls, S. 312.

¹⁹³ René Matteotti, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Bern 2007, S. 43 f. (zit. Matteotti, Steuergerechtigkeit).

¹⁹⁴ Peter Koller in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, S. 69.

¹⁹⁵ Botschaft Finanzhaushaltsgesetz, S. 493.

¹⁹⁶ Reich, Steuerrecht, S. 16.

¹⁹⁷ Boulenaz, S. 31 f.

¹⁹⁸ Botschaft Erbschaftssteuerreform, S. 127.



Rückflüsse zu befürworten sind, welche ein Mehr an Freiheit und Chancengleichheit bewirken, was mich zum nächsten Argument führt.

3.2.1.2.2 Argument der Chancengleichheit

131 John Rawls vertritt, wie oben bereits erläutert, den liberalen Grundsatz der fairen Chancengleichheit. Die Bedeutung dieses Prinzips ist in seiner Theorie der Gerechtigkeit derart zentral, dass es Eingang in den zweiten Gerechtigkeitsgrundsatz gefunden hat und gegenüber dem Differenzprinzip zu priorisieren ist.

132 Rawls unterscheidet zwischen einer fairen und einer formalen Chancengleichheit.¹⁹⁹ Letztere ist immer dann gegeben, wenn jeder Person das gleiche gesetzliche Recht zukommt, durch eigene Leistung vorteilhafte soziale Positionen zu erreichen.²⁰⁰ Allein das gesetzliche Recht auf eine bestimmte Stellung oder ein bestimmtes Amt bewirkt jedoch noch keine tatsächliche Chancengleichheit. Kinder wohlhabender und privilegierter Familien haben in der Realität – trotz Bildungszugang für alle – deutlich bessere Chancen auf gute Ausbildungsplätze, was ihnen wiederum Vorteile auf dem Arbeitsmarkt und somit die bessere gesellschaftliche Stellung verschafft. Eine rein formale Chancengleichheit reicht also nicht, um einen gerechten Gesellschaftszustand zu erreichen. Die von Rawls geforderte faire Chancengleichheit verlangt deswegen zusätzlich, dass Positionen zwar auch formal, vor allem aber auf eine faire Art und Weise für alle zugänglich sind. Gefordert wird, dass Personen mit ähnlichen Fähigkeiten und Fertigkeiten nicht nur theoretisch, sondern tatsächlich vergleichbare Erfolgchancen im Leben haben sollen.²⁰¹ Die – nach Rawls unverdiente – gesellschaftliche Startposition darf nach dem Prinzip der fairen Chancengleichheit keine Rolle spielen bei der Besetzung von Ämtern und Positionen.²⁰²

133 Betrachtet man das Erbschaftsrecht in Verbindung mit dem Erbschaftssteuerrecht, ist festzustellen, dass Erbschaften das Potential haben, zu ungleichen Startchancen in einer Gesellschaft zu führen.²⁰³ Insbesondere aus der Vererbung grosser Vermögen resultieren Ungleichheiten.²⁰⁴ Wer das Privileg hat, in

eine wohlhabende Familie geboren zu werden, wird mit grosser Wahrscheinlichkeit durch Erbschaft in den Besitz eines Teils oder gar der Gesamtheit des Familienvermögens gelangen. Dies kann selbst dann zu einer Vermehrung der Chancen verhelfen, wenn der Vermögensübergang – wie heute üblich – erst nach Abschluss der eigenen Ausbildung oder gar erst im Pensionsalter stattfindet. Egal an welcher Stelle man in der eigenen Biografie steht: Durch den Erhalt einer Erbschaft verbessert sich die eigene finanzielle Situation, was wiederum die Möglichkeit eröffnet, die eigenen Kinder grosszügiger zu unterstützen und deren Startchancen zu verbessern.²⁰⁵ Solche mittels Erbschaft geschaffenen, ungleichen Möglichkeiten widersprechen Rawls Prinzip der fairen Chancengleichheit und müssen daher ausgeglichen werden.

Analog zum Argument der Umverteilung fungiert die Erbschaftssteuer auch hier als Mittel zur Herstellung eines gerechten Zustands. Wird ein Teil der Erbschaft abgeschöpft und rückverteilt, kann verhindert werden, dass Vermögen uneingeschränkt von Generation zu Generation weitergegeben wird und Vermögenskonzentrationen in der Hand weniger die Chancen aller anderen negativ beeinflussen. Die Perpetuierung von Ungleichheiten kann mit einer gezielten steuerlichen Belastung von Erbschaften durchbrochen und das Ziel der Chancengleichheit damit erreicht werden. **134**

Die Forderung nach Chancengleichheit aber wird allein durch die Besteuerung von Erbschaften nicht erreicht. Die Abschöpfung von Vermögen ohne zielgerichtete Rückführung gleicht einer Nivellierung nach **135**

¹⁹⁹ Rawls, S. 92 f.

²⁰⁰ Harald Schlinke, Soziale Gerechtigkeit und Versicherung, Berlin 2013, S. 39 (zit. Schlinke).

²⁰¹ Manuel Knoll, Ist staatliche Umverteilung gerecht?, John Rawls' Begründung des Wohlfahrtsstaates, in: Michael Spieker (Hrsg.), Der Sozialstaat. Fundamente und Reformdiskurs, Baden Baden 2012, S. 10 f. (zit. Knoll).

²⁰² Rawls, S. 93.

²⁰³ Beckert, Streit, S. 550; Boulenaz, S. 30.

²⁰⁴ Études de politique fiscale de l'OECD, Impôt sur les successions dans les pays de l'OECD, S. 104.

²⁰⁵ Marc Szydlik, Erben in Europa, in: Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie 63/2011, S. 562 (zit. Szydlik).



unten, was weder wünschenswert noch in Rawls' Sinne wäre. Analog zum Argument der Umverteilung ist auch hier eine Zweckgebundenheit anzustreben. Mit dem Mittel der Erbschaftssteuer kann eine faire Chancengleichheit nur dann erreicht werden, wenn die dadurch generierten Einnahmen effektiv eingesetzt werden, um die Chancen auszugleichen.²⁰⁶ Geeignet wäre beispielsweise die Verwendung der Gelder im Bildungssektor. Mit den Erträgen der Erbschaftssteuer könnte man kostenlosen Nachhilfeunterricht anbieten oder Unterstützungsmassnahmen für fremdsprachige Kinder subventionieren, womit zu einer höheren Chancengleichheit beigetragen werden könnte. Zur kritischen Auseinandersetzung mit der Zweckgebundenheit von Steuern kann auf das Ende von Abschnitt Argument der Umverteilung verwiesen werden.

3.2.1.2.3 Argument des Verdienst

- 136 Neben dem Differenzprinzip enthält die Theorie der Gerechtigkeit von John Rawls auch das sogenannte Ausgleichsprinzip (principle of redress).²⁰⁷ Dieses Prinzip verlangt, dass alle unverdienten Ungleichheiten in einer Gesellschaft beseitigt werden müssen. Die durch die Zufälligkeit der Verteilung von natürlichen Gaben entstehende Ungerechtigkeit soll korrigiert und die Gesellschaft in einen gerechten Zustand zurückgeführt werden. Es handelt sich beim Ausgleichsprinzip um ein egalitaristisches Prinzip, welches das Ziel verfolgt, unverdiente Ungleichheiten durch staatlichen Eingriff zu negieren und eine grösstmögliche Gleichheit herzustellen.²⁰⁸
- 137 Rawls vertritt demnach eine radikale Position, was die moralische Wertkategorie Verdienst betrifft. Seiner Auffassung nach hat ein Individuum weder seine Ausstattung an natürlichen Gaben noch seine Ausgangsposition in der Gesellschaft verdient.²⁰⁹ Nicht einmal die individuelle Initiative zur Ausbildung einer bestimmten Fähigkeit rechnet Rawls dem jeweiligen Träger zu, sondern führt sie auf glückliche, gesellschaftliche sowie familiäre Umstände zurück, welche wiederum als zufällig und damit als unverdient zu qualifizieren sind.²¹⁰ Nebst der Verteilung von Fähig-

keiten und Talenten entspringe auch die finanzielle Situation der Familie, in die man geboren wird, allein der «*Lotterie der Natur*» und sei damit nach moralischen Gesichtspunkten willkürlich.²¹¹ Die günstige gesellschaftliche Ausgangsposition, die mit der Geburt in eine privilegierte Familie entsteht, ist ein unverdienter Vorteil, den es gemäss dem Ausgleichsprinzip zu beseitigen gilt.²¹²

Daraus folgt, dass auch ein Erbanfall als unverdient zu qualifizieren ist. Wie viel jemand an Vermögen via Erbschaft erhält, ist willkürlich und deswegen – gemäss dem Gerechtigkeitsverständnis von John Rawls – auszugleichen, was in der Konsequenz die Erhebung einer Erbschaftssteuer rechtfertigt. 138

Es wurde gezeigt, dass auch andere Autoren das Argument des Verdienstes heranziehen, um die Erbschaftssteuer zu legitimieren. Nach deren Auffassung sind Erbschaften zu besteuern, da ihr «*unverdienter Erwerb*» quer zur allgemein akzeptierten Rechtfertigung sozialer Ungleichheit aus Leistungsunterschieden steht.²¹³ Rawls Argumentation unterscheidet sich an dieser Stelle. Gemäss seiner Theorie der Gerechtigkeit muss ein solches meritokratisches Denken abgelehnt werden. Aus der Leistungsfähigkeit einer Person kann nicht auf deren Verdienst geschlossen werden. Allein die Fähigkeit eine Leistung zu erbringen, ist von einer Vielzahl an äusseren Umständen abhängig und kann daher nicht als verdient gelten.²¹⁴ Trotzdem: Auch in Rawls Gerechtigkeitsverständnis soll Leistung belohnt werden. Wer mehr leistet, soll mehr haben, dies jedoch nicht, weil die Person das verdient hätte, sondern viel mehr, weil die weniger Leistungsfähigen sonst noch weniger hätten.²¹⁵ 139

²⁰⁶ Böckli, S. 385.

²⁰⁷ Rawls, S. 121 ff.

²⁰⁸ Knoll, S. 18 f.

²⁰⁹ Rawls, S. 122.

²¹⁰ Rawls, S. 125.

²¹¹ Rawls, S. 94.

²¹² Knoll, S. 18 f.

²¹³ Beckert/Arndt, S. 273; Veith, S. 163.

²¹⁴ Rawls, S. 345 f.

²¹⁵ Tipke, S. 39.



140 Auch wenn die Frage, was eine Person verdient hat, folglich auf verschiedene Weise beantwortet werden kann, herrscht dennoch mehrheitlich Konsens darüber, was unverdient ist. Der Erhalt einer Erbschaft wird darunter subsumiert.

141 Anhand dieses letzten Argumentes kann festgehalten werden, dass Rawls einerseits aufgrund der mit einer Erbschaftssteuer erzielbaren Umverteilung und Erhöhung der Chancengleichheit und andererseits aufgrund seines Verständnisses von Verdienst, eine Besteuerung von Erbschaften als gerecht erachten würde.

3.2.2 Ausgestaltung der Erbschaftssteuer nach John Rawls

142 Nach dem die normative Frage des «Ob» und die Begründungsfrage des «Warum» weitestgehend behandelt wurde, soll an dieser Stelle die operative Frage des «Wie» betrachtet werden und die Ausgestaltung der schweizerischen Erbschaftssteuer auf ihre Gerechtigkeit hin untersucht werden.

143 Rawls überlässt die konkrete Ausgestaltung des Gesellschaftssystems der Politik und sieht die Aufgabe der Philosophie lediglich in der Aufstellung von Grundregeln und Gerechtigkeitsprinzipien.²¹⁶ Die Verweise auf die politische Urteilsfindung erschweren deshalb das Heranziehen seiner Gerechtigkeitstheorie im Hinblick auf konkrete Einzelfragen. Trotz dieser eingeschränkten Aussagekraft bezüglich der spezifischen Ausgestaltung einer gerechten Erbschaftssteuer, vermögen das Gedankenexperiment des Schleiers des Nichtwissens und die beiden daraus abgeleiteten Gerechtigkeitsprinzipien dennoch Anhaltspunkte zu liefern, nach welchen sich die Frage «Wie sollen wir besteuern?» beantworten lässt

144 Nachfolgend konzentriert sich die Untersuchung auf drei Aspekte der Ausgestaltung der schweizerischen Erbschaftssteuer: Die Steuerprogression, die Steuerbefreiungen und die kantonale Steuerhoheit. Diesen drei Teilbereichen ist gemein, dass sie alle eine un-

gleiche Behandlung der Steuerpflichtigen zur Folge haben und aus diesem Grund in gerechtigkeitsrechtlicher Hinsicht von besonderem Interesse sind.

Die oben gestellte Frage wurde unter dem Abschnitt 2.2. Verfassungsrechtliche Schranken der Erbschaftssteuer erstmals diskutiert. An dieser Stelle soll nun ein zweiter Blick auf die Thematik geworfen werden. Es interessiert die Frage, wie diese drei Ausgestaltungsaspekte der schweizerischen Erbschaftssteuer nach Rawls hinsichtlich ihrer Gerechtigkeit bewertet werden würden und ob seine diesbezügliche Position mit den schweizerischen Verfassungsgrundsätzen vereinbar ist. Es gilt zu klären, ob die Theorie der Gerechtigkeit einen Beitrag zur steuerrechtlichen Diskussion um die Thematiken Progression, Steuerbefreiung und Steuerhoheit leisten kann. 145

3.2.2.1 Steuerprogression

Das Besteuerungsmodell der Progression rechtfertigt sich im schweizerischen Steuersystem (wie unter 2.2.1.3. gezeigt wurde) mit dem verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das war jedoch nicht immer so. Bis ins 20. Jahrhundert wurde in der Schweiz durch die meisten Kantone eine proportionale Besteuerung vorgezogen.²¹⁷ Nach einem proportionalen Tarif steigt der als Steuer abzugebende Geldbetrag in gleichem Masse wie die Bemessungsgrundlage.²¹⁸ Das Ziel war damals wie heute eine gleichmässige Besteuerung, was unter rein objektiven Gesichtspunkten auch mit einem proportionalen Steuertarif erreicht werden kann. Zieht man jedoch subjektive Faktoren in die Betrachtung mit ein und bewertet die wirtschaftliche Belastung durch die Steuer beim Einzelnen, kommt man zum Ergebnis, dass eine progressive Steuer dem Grundsatz der Rechtsgleichheit weit mehr entspricht. Wird die Abstufung des angewendeten Steuermasses an der Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts gemessen, vermag sie die Forderung der Gleichmässigkeit der Steuerlast besser zu erfüllen.²¹⁹ 146

²¹⁶ Rawls, S. 312.

²¹⁷ Blumenstein/Locher, S. 358.

²¹⁸ Meier-Mazzucato, S. 140.

²¹⁹ Blumenstein/Locher, S. 358.



- 147 Selbstredend kann eine progressive Form der Besteuerung nur dort geeignet sein, wo das Steuerobjekt mit der Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts in Verbindung gebracht werden kann.²²⁰ Bei der Erbschaftssteuer ist diese Voraussetzung gegeben, da ein Erbanfall die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Empfängers zu verbessern vermag.²²¹
- 148 Auch Rawls hält das Besteuerungsmodell der Progression in gewissen Konstellationen für angebracht, zieht es der proportionalen Form der Besteuerung jedoch nicht kategorisch vor.²²² Für ihn ist die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit keine geeignete Messgrösse für die gerechte Verteilung der Steuerlast. Im Gegenteil: Erst wenn die Grundstruktur einer Gesellschaft als Ganzes gerecht ist, können aus dem Prinzip «Jedem nach seiner Leistung» überhaupt Erkenntnisse und Schlussfolgerungen gezogen werden.²²³
- 149 Für Rawls haben proportional ausgestaltete Steuertarife den Vorteil, dass mit ihnen eine geringere Verminderung des Leistungsanreizes der Gesellschaftsmitglieder zu erwarten ist als bei einer progressiven Steuer.²²⁴ Anreize sind in seiner Gerechtigkeitsvorstellung ein wichtiger Faktor für die Vermehrung des wirtschaftlichen Gesamtguts einer Gesellschaft, an dem im Idealfall jeder partizipieren kann. Die Überlegung ist: Je höher der Prozentsatz der Besteuerung, desto weniger Anreiz besteht, ein grosses Vermögen zu generieren (und zu einem späteren Zeitpunkt zu vererben). Progressive Steuertarife können dazu führen, dass die Bereitschaft des Einzelnen abnimmt, mit seiner Leistung zur Gesellschaft beizutragen, sobald sein Vermögen eine bestimmte Grösse erreicht hat. Dadurch wird weder der Einzelne selbst noch die – in Rawls' Differenzprinzip immer zu berücksichtigenden – Schlechtestgestellten in einer Gesellschaft profitieren.
- 150 Wie unter Abschnitt Argument der Umverteilung gezeigt wurde, dient die Besteuerung von Erbschaften für Rawls in erster Linie der Umverteilung von Vermögen in Gesellschaften, die einen Zustand der ungerichteten Ungleichheit erreicht haben. Analog dazu sind progressive Steuersätze für ihn nur dann proportionalen Steuersätzen vorzuziehen, wenn sie notwendig sind, um die Gerechtigkeit der Grundstruktur der Gesellschaft wiederherzustellen. Nur wenn progressive Steuertarife ein Mehr an Freiheit und Chancengleichheit garantieren und Vermögens- und Machtzusammenballungen dadurch verhindert werden können, ist ihr Einsatz gerechtfertigt und notwendig.²²⁵
- Aus diesen Überlegungen ergibt sich die Konsequenz, dass sich nach Rawls' Gerechtigkeitsvorstellung das Besteuerungsmodell an der in einer Gesellschaft herrschenden Verteilungssituation ausrichten muss. Eine progressive Besteuerung ist nur dann zulässig, wenn man sich in einem dem Differenzprinzip widersprechenden Zustand ungerechter Ungleichheit von materiellen Gütern befindet.
- Auf das schweizerische Erbschaftssteuersystem gemünzt, würde das bedeuten, dass jeder Kanton die Erbschaftssteuertarife gemessen an den auf seinem Gebiet bestehenden Vermögensunterschieden festzusetzen hätte. Eine solche Ausgestaltung wäre jedoch nicht zielführend. Allein die Tatsache, dass Erblasser und Erbe nicht zwingend im gleichen Kanton wohnhaft sind und damit ein Steuertarif eines Kantons zur Anwendung käme, in dem die Begünstigung gar nicht eintritt, würde zu starken Verzerrungen in der Steuerlast führen. Dieser Problematik könnte begegnet werden, indem man bundesweit die gleichen Tarife ansetzt und die schweizweit herrschende Vermögensungleichheit als Orientierung heranzieht. Die sich daraus ergebende Frage nach der Gerechtigkeit der im Status quo herrschenden kantonalen Steuerkompetenz wird weiter unten im Abschnitt 3.2.2.3. Kantonale Steuerhoheit thematisiert.
- Abschliessend darf festgehalten werden, dass Rawls Überlegungen zur progressiven Tarifgestaltung mit

²²⁰ Blumenstein/Locher, S. 359.

²²¹ Hindermann/Myrseth, S. 15.

²²² Rawls, S. 313.

²²³ Rawls, S. 342.

²²⁴ Rawls, S. 313.

²²⁵ Rawls, S. 313.



dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar sind, da er das Prinzip der Leistungsfähigkeit an sich in Frage stellt.²²⁶ Sein Alternativvorschlag, die Tarifgestaltung von der gesellschaftlichen Verteilungssituation abhängig zu machen, vermag nicht zu überzeugen.²²⁷ Neben der schieren Unmöglichkeit, eine solche Tarifgestaltung faktisch umzusetzen, ist im Weiteren fraglich, ob sie im Einzelfall tatsächlich für mehr Gerechtigkeit sorgen würde. Im Idealfall wäre durch die fortlaufend getätigte Umverteilung mit einer stetigen Abflachung der Progressionskurve bis hin zu einem proportionalen Steuertarif zu rechnen. Doch Erbschaften sind hinsichtlich der Entstehung materieller Ungleichheiten in einer Gesellschaft nur ein Faktor von vielen. Ist es legitim, dass einzelne Erben unterschiedlichen Besteuerungssätzen unterliegen, je nachdem welche Verteilungsverhältnisse im Zeitpunkt des sie erreichenden Erbanfalls herrschen? Folgt man Rawls Argumentation, ist dies anzunehmen. In der Konsequenz würde damit aber nicht nur gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstossen – diese Massnahme käme auch mit dem Verfassungsgrundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung und dem Gebot der Rechtssicherheit in Konflikt.²²⁸ Gleiche oder gleichartige Sachverhalte müssen in gleicher Weise erfasst werden, unabhängig vom Zeitpunkt, in dem sie eintreten. Eine Ausgestaltung gemäss Rawls ist an dieser Stelle folglich abzulehnen.

3.2.2.2 Subjektive und objektive Steuerbefreiung

154 Zur Beantwortung der Frage nach der Gerechtigkeit von Erbschaftssteuerbefreiungen muss nach Art der jeweiligen Privilegierung unterschieden werden. Zunächst gilt es zwischen subjektiver und objektiver Steuerbefreiung zu differenzieren, wobei erstere wiederum unterschiedlich zu beurteilen ist, je nachdem wer damit begünstigt wird. Nachfolgend soll unter dem Titel der subjektiven Steuerbefreiung zunächst auf die Privilegierung von nahestehenden Personen eingegangen werden. Anschliessend soll die Besserstellung von Gemeinwesen und gemeinnützige Institutionen untersucht werden und als Drittes ist auf die steuerliche Begünstigung von Unternehmen ein-

zugehen. Abschliessend werden die gerechtigkeitsrelevanten Aspekte der objektiven Steuerbefreiung betrachtet.

3.2.2.2.1 Subjektive Steuerbefreiung

3.2.2.2.1.1 Begünstigung von Verwandten und Ehegatten resp. eingetragene Partner und Partnerinnen

Sämtliche schweizerischen Erbschaftssteuergesetze sehen steuerliche Begünstigungen für Personen vor, welche in einem bestimmten Näheverhältnis zum Erblasser standen.²²⁹ Um nicht den Besteuerungsgrundsatz der Allgemeinheit zu verletzen, erfordern solche subjektiven Steuerbefreiungen eine sachliche Rechtfertigung.²³⁰ Es wurde bereits darauf eingegangen, dass die schweizerische Lehre und Rechtsprechung die Legitimation derartiger Steuerbefreiungen im Familienprinzip verortet. Im Gegensatz zu dieser Ansicht steht Rawls der Institution Familie eher kritisch gegenüber. Seiner Auffassung zufolge wird eine Gesellschaft nie Gerechtigkeit erlangen, solange die Familie in irgendeiner Form existiert. Für ihn liegt die Problematik der herrschenden Chancenungleichheit gar darin begründet, dass Menschen in unterschiedlich privilegierten familiären Gefügen aufwachsen.²³¹ Trotz dieser kritischen Haltung kann Rawls der Rolle der Familie einen Nutzen abgewinnen. Gemäss seiner Gerechtigkeitstheorie erlernt ein Mensch im familiären Bereich das Ideal der «Brüderlichkeit», welches ein zentraler Motivator für sein Differenzprinzip darstellt.²³² Die Familie ist ein Ort, in dem der Grundsatz der individuellen Nutzenmaximierung zurücktritt und Familienmitglieder in der Regel Vorteile suchen, die zugleich den Interessen anderer Familienmitglieder entsprechen.²³³ Genau dieses Verhalten gilt es nach

²²⁶ Rawls, S. 342.

²²⁷ Boulenaz, S. 27.

²²⁸ Tipke, S. 122 f.

²²⁹ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

²³⁰ Höhn, Schranken, S. 249.

²³¹ Rawls, S. 94.

²³² Rawls, S. 127.

²³³ Clemens Sedmak in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, S. 59.



Rawls zu kultivieren, damit das Individuum in seiner gesellschaftlichen Teilhabe stets auch das Wohl der weniger privilegierten Mitmenschen im Blick behält.²³⁴ Doch lässt sich daraus schliessen, dass enge Familienmitglieder steuerrechtlich privilegiert werden sollten?

- 156 Zunächst ist festzuhalten, dass dem Staat durch die Steuerbefreiung von Personen, welche dem Erblasser nahestanden, eine immense Summe an Steuereinnahmen entgeht. Es sind gerade die Kinder und Ehegatten respektive eingetragene Partner und Partnerinnen der verstorbenen Person, die in der Regel den grössten Teil des Vermögens durch Erbschaft erhalten und damit die lukrativste Erbschaftssteuereinnahmequelle für den Staat darstellen würden.²³⁵ Der Verzicht auf eine derart hohe Einnahmequelle hat zur Folge, dass dem Staat weniger liquide Mittel zur Verfügung stehen, welche er zur Umverteilung nutzen kann. Mittel also, die den untersten Gesellschaftsmitgliedern zugutekommen würden – und die Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen rechtfertigen könnten.
- 157 Steuerrechtliche Privilegien sind nach der Gerechtigkeitsvorstellung von Rawls demnach nur dann zulässig, wenn von ihnen, sei es direkt oder indirekt, auch die am schlechtesten Gestellten einer Gesellschaft profitieren. Von einer direkten Besserstellung ist hierbei nicht auszugehen. Selbstverständlich kann es sein, dass direkte Nachkommen oder Ehegatten beziehungsweise eingetragene Partner und Partnerinnen zu der untersten Gesellschaftsschicht gehören und mit ihrer erbschaftssteuerlichen Privilegierung dem Differenzprinzip entsprochen wird, allerdings ist dies mit Sicherheit nicht der Regelfall. Viel mehr verhält es sich in der Realität so, dass Personen, die ein nennenswertes Erbe empfangen, schon vor dem Erbfall in ökonomischer Hinsicht tendenziell gut dastanden.²³⁶ Das Matthäus-Prinzip «*Wer hat, dem wird gegeben*» gilt auch im Erbschaftssteuerrecht.²³⁷ Im Regelfall handelt es sich bei den direkten Profiteuren dieser subjektiven Steuerbefreiung also nicht um die schlechtestgestellten Gesellschaftsmitglieder, weshalb die erbschaftssteuerrechtliche Privilegierung auch auf diese Weise nicht gerechtfertigt werden kann.

Was zu beachten bleibt, ist die Möglichkeit, durch subjektive Erbschaftssteuerbefreiungen für eine indirekte Begünstigung der untersten Gesellschaftsschicht zu sorgen. Es wurde bereits erläutert, dass Rawls die Vermögensübertragung via Erbschaft grundsätzlich befürwortet, da sie einen Anreiz schafft, sein eigenes Vermögen zu vermehren, was wiederum zur wirtschaftlichen Effizienz einer Gesellschaft beiträgt und damit im Sinne des Differenzprinzips einen gesamtgesellschaftlichen Nutzen bringt. Es stellt sich die Frage, ob die Tatsache, dass bestimmte Personenkreise von der Erbschaftssteuer ausgenommen sind, diese Anreizfunktion verstärken könnte. Ein altruistischer Erblasser, der seine Nachkommen bestmöglich begünstigen möchte, wird motivierter sein, ein Vermögen anzusparen und zu vererben, wenn er weiss, dass in dieses gar nicht oder nur in geringem Masse steuerrechtlich eingegriffen wird.²³⁸ Der Anreiz zur Effizienz einer Gesellschaft beizutragen, kann mit Steuerprivilegien folglich durchaus gesteigert werden.²³⁹ Zu klären gilt es allerdings auch hier, ob die momentane Ausgestaltung der subjektiven Privilegien von nahestehenden Personen diesen Anreiz tatsächlich setzen kann. Meines Erachtens stimmen die von den aktuellen Erbschaftssteuergesetzen vorgegebenen Befreiungen nicht zwingend damit überein, was ein Erblasser motiviert, Vermögen anzusparen. Vielmehr wäre auch in diesem Kontext über den Vorschlag nachzudenken, die Steuerbelastung davon abhängig zu machen, wen der Erblasser in seinem Testament begünstigen will.²⁴⁰ Für bestimmte Personen setzt die erbschaftssteuerprivilegierte

158

²³⁴ Rawls, S. 127.

²³⁵ Vgl. dazu Markus Daepf, Zum Einnahmepotenzial einer Bundes-Erbschafts- und -Schenkungssteuer, Bern 2003, S. 25, wo gezeigt wird, dass mit einer Erbschaftssteuer, welche auch Nachkommen besteuert, das Steueraufkommen selbst bei moderaten Steuersätzen und angemessenen Freibeträgen für die Nachkommen mehr als verdoppeln könnte.

²³⁶ Marius Brühlhart, Erbschaften in der Schweiz: Entwicklung seit 1911 und Bedeutung für die Steuern, in: Social Change in Switzerland 20/2019, S. 6 (zit. Brühlhart); Martin Kohli et al., Erbschaften und ihr Einfluss auf die Vermögensverteilung, in: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 75/2006, S. 74 (zit. Kohli et al.).

²³⁷ Szydlik, S. 562.

²³⁸ Beckert/Arndt, S. 280.

²³⁹ Boulenaz, S. 39.

²⁴⁰ Hangartner, S. 75.



Behandlung ihres Freundeskreises den grösseren Anreiz, effizient am Wirtschaftsleben teilzunehmen, als die momentane Erbschaftssteuerordnung es tut. Nach Rawls Gerechtigkeitsvorstellung wären subjektive Steuerbefreiungen demnach nur dann zulässig, wenn sie tatsächliche Anreize zu setzen vermögen und nachweisbar die Erblasser motivieren, zu einer blühenden Wirtschaft beizutragen.²⁴¹

- 159 Ob die Anreizfunktion der subjektiven Steuerbefreiungen den dadurch erzielten Verlust von rückverteilbaren Steuereinnahmen überwiegen kann und in der Konsequenz zu einem grösseren Vorteil für jedermann führt, kann an dieser Stelle nicht abschliessend festgestellt werden. Das noble Motiv, alle Personen (insbesondere die am Schlechtestgestellten) in jeder Ungleichverteilung zu berücksichtigen, scheitert erneut an der Umsetzbarkeit im konkreten Anwendungsfall.

3.2.2.1.2 Begünstigung des Gemeinwesens und der gemeinnützigen Institutionen

- 160 Im Gegensatz zur steuerrechtlichen Privilegierung von Verwandten und Ehegatten resp. eingetragenen Partner und Partnerinnen scheint Rawls Position zur Begünstigung des Gemeinwesens und der gemeinnützigen Institutionen eindeutig zu sein: Eine derartige Ausgestaltung des Erbschaftssteuersystems ist ganz in seinem Sinne.

- 161 Wie bereits erläutert, ist ein Kernziel der Erhebung von Erbschaftssteuern nach Rawls' Gerechtigkeits-theorie ihre Umverteilungsfunktion.²⁴² Betrachtet man die Erbschaftssteuer als ein geeignetes Mittel, Steuersubstrat zu generieren, um es der gesamten Gesellschaft und insbesondere den am schlechtesten Gestellten zugutekommen zu lassen, wäre es ein kluger Schachzug, schon mit der Erhebung an sich Anreize in Richtung Gemeinnützigkeit zu setzen. Die Personen im Urzustand haben Grundkenntnisse der menschlichen Psychologie – es erscheint folglich klar, dass es jedes Individuum vorziehen würden, das selbst erwirtschaftete Geld nach seinen persönlichen Wünschen und Vorstellungen zu investieren und eine Gesellschaft ausgestaltet werden würde, welche das

berücksichtigt.²⁴³ Wenn das Individuum mit steuerlichen Begünstigungen dazu motiviert wird, das eigene Erbe im Sinne des Gemeinwohls zu investieren, dann entspricht das vollumfänglich Rawls Gerechtigkeits-theorie.

Nicht zu übersehen ist hierbei, dass eine oben beschriebene Ausgestaltung die Gefahr berge, dass nur spezifische Institutionen gefördert werden und Erbschaften beispielsweise in grossen Teilen der Kultur zugutekommen und kaum Geld in die systemrelevanten Gesundheitsinstitutionen fliesst.²⁴⁴ Auch nach Rawls wären Zweifel angebracht, ob man die Umverteilung materieller Güter auf diesem Weg dem Individuum überlassen sollte. Für ihn liegt die Aufgabe für eine gerechte Verteilung zu sorgen beim Staat. In jedem Fall wäre es meines Erachtens zwingend notwendig den Begriff der Gemeinnützigkeit genau zu definieren und zu regulieren, welche Institutionen in welchem Masse und welcher Regelmässigkeit begünstigt werden dürfen. Nur so kann eine gerechte und gleichmässige Verteilung gewährleistet werden.²⁴⁵

Eine weitere Möglichkeit, dieser Gefahr zu begegnen, ist eine ausgewogene Besteuerung der restlichen Erben. Es geht nicht darum, keine Steuereinnahmen mehr zu erzielen. Auch wenn es steuerliche Anreize zu Gunsten des Gemeinwohls gibt, können allein aufgrund des gesetzlich geregelten Pflichtteilsrechts nicht alle Erblasser ihr gesamtes Vermögen an gemeinnützige Institutionen vererben.²⁴⁶ Es werden daher weiterhin Steuereinnahmen generiert, die vom Staat bewusst dort verwendet werden können, wo sonst womöglich keine Begünstigungen hinfliesen würden.

Im Sinne einer Lenkungssteuer würde die Erbschaftssteuer in der dargestellten Ausgestaltung das Verhalten der Erblasser in eine bestimmte, dem Gemeinwohl

²⁴¹ Kersting, Einführung, S. 66 f.

²⁴² Rawls, S. 311 f.

²⁴³ Beckert, Streit, S. 552.

²⁴⁴ Beckert, Streit, S. 553.

²⁴⁵ Boulenaz, S. 43.

²⁴⁶ Vgl. dazu Art. 470 ff. ZGB.



dienliche Richtung lenken, womit dem zweiten Gerechtigkeitsprinzip von Rawls entsprochen wäre und eine derartige Privilegierung zu befürworten ist.

3.2.2.1.3 Begünstigung von Unternehmen

165 Nach Rawls Gerechtigkeitskonzeption können auch erbschaftssteuerliche Begünstigungen im Bereich der Unternehmensvererbung als Spezialfall geboten sein. Erfolgreiche Unternehmen tragen zum wirtschaftlichen Wachstum einer Gesellschaft bei und können, wenn sie gemäss dem Differenzprinzip ausgestaltet sind, auch den in einer Gesellschaft am schlechtesten positionierten Personen – beispielsweise durch die Schaffung von Arbeitsplätzen – Vorteile bringen. Das Argument, das in diesem Kontext regelmässig gegen die Erbschaftssteuer angeführt wird, ist, dass sich der Unternehmensübertrag via Erbschaft unter der Last von Erbschaftssteuern oft als schwierig gestaltet.²⁴⁷

166 Betrachten wir das Beispiel eines Familienunternehmens: Der Erblasser verstirbt und hinterlässt ein Unternehmen und drei Kinder. Wenn der Betrieb nun fortgeführt werden soll und nur ein Kind diese Aufgabe übernehmen kann, kommt neben die Pflicht die Geschwister auszubezahlen auch noch die Erbschaftssteuerlast. Dies endet im äussersten Fall darin, dass das Unternehmen verkauft werden muss, weil sich das ein einzelner Erbe gar nicht leisten kann. Und auch wenn es die finanziellen Mittel der Erben zulassen, dass Unternehmen zu halten, wird mit der Besteuerung dennoch Substrat entzogen, welches womöglich im Interesse der Unternehmung und der Wirtschaft eingesetzt worden wäre. Eine derartige Konsequenz der Erbschaftssteuer schwächt die Effizienz der Wirtschaft und ist nach Rawls Gerechtigkeitsvorstellung nicht erstrebenswert. Steuererleichterungen sind in dieser Konstellation demnach zu befürworten.

167 In den meisten Fällen werden Unternehmen familienintern an die eigenen Kinder vererbt.²⁴⁸ Im geltenden Recht erübrigt sich grundsätzlich eine steuerrechtliche Begünstigung von Unternehmen, da in den meisten Kantonen die Übertragung auf die Nachkommen

steuerfrei vollzogen werden kann. Folgt man jedoch der oben dargelegten Argumentation, wonach Steuerprivilegien aufgrund verwandtschaftlicher Nähebeziehungen nicht zwingend gerechtfertigt sind, müsste hier eine neue Regelung eingeführt werden.

Trotz der momentanen Gesetzeslage, welche die meisten Fälle der Unternehmensnachfolge bereits abdeckt, sehen beinahe die Hälfte der Kantone fiskalische Vorzugsregelungen für die Übertragung von Unternehmen via Erbschaft vor.²⁴⁹ Die kantonalen Regelungen sind hier sehr heterogen und offen gehalten, um eine Präzisierung durch die Praxis zu ermöglichen. Gemein ist ihnen allen das Ziel einer volkswirtschaftlich nützlichen Unternehmenskontinuität. Beispiele für eine Erleichterung der Steuerlast in diesem Bereich sind die Stundung der Steuer, die Steuerfreibeträge oder die Begünstigungen, sofern das Unternehmen für eine festgelegte Frist durch den Erblasser weitergeführt wird.²⁵⁰

Folgende weitere Problematik besteht: Der sich in bestimmten Konstellationen ergebende Zwang zur Unternehmensveräusserung kann zu einer Beschleunigung von Vermögenskonzentrationen führen.²⁵¹ Zum Verkauf stehende Unternehmen werden an diejenigen Personen veräussert, die sie sich leisten können. Es sind also nicht andere Kleinunternehmer, sondern viel mehr Grosskonzerne, die Unternehmen aufkaufen und so ihre eigene Macht ausbauen. Wird die Erbschaftssteuer in diesem Kontext konsequent zu Ende gedacht, ist sie nicht ausgleichend und umverteilend, sondern trägt zur Akkumulierung von Vermögen bei, dies allerdings bei den Mittwettbewerb und nicht beim Erben. Eine solche Dynamik ist nach Rawls Gerechtigkeitsvorstellung zu vermeiden, weswegen bei der Unternehmensvererbung Ausnahmeregelungen durchaus sinnvoll sein können.

²⁴⁷ Beckert/Arndt, S. 287; Szydlik, S. 544.

²⁴⁸ Jens Beckert, Wie viel Erbschaftssteuern?, in: MPIfG Working Paper Nr. 07/4, Köln 2007, S. 19 (zit. Beckert, Erbschaftssteuer).

²⁴⁹ Vgl. Übersicht kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuer der Credit Suisse, Stand 1. Januar 2022.

²⁵⁰ Vgl. dazu die Erbschaftssteuergesetze der Kantone BL, NW und GR.

²⁵¹ Crezelius, S. 414.



3.2.2.2 Objektive Steuerbefreiung

170 In den meisten Kantonen sind Vermögensübergänge bis zu einer bestimmten Summe von der Besteuerung ausgenommen.²⁵² Vor dem Hintergrund, dass Rawls die Besteuerung von Erbschaften in erster Linie aufgrund ihrer Umverteilungsfunktion gutheisst, sind Befreiungen von der objektiven Steuerpflicht als sinnvoll zu erachten. Ziel ist es, die Vermögensverteilung allmählich und stetig zu berichtigen, was am besten durch Abschöpfung hoher Erbschaften erreicht werden kann.²⁵³ Geringe Vermögensübertragungen von Todes wegen sollen nicht mit hohen Steuersätzen belastet werden, da damit die Motivation eingeschränkt werden kann, zur Effektivität einer Gesellschaft beizutragen. Erst wenn Erbschaften in ihrer Summe eine nicht mehr rechtfertigbare Ungleichheit zur Folge haben, gilt es als Staat einzugreifen und zu besteuern, so Rawls.

3.2.2.3 Kantonale Steuerhoheit

171 Abschliessend soll an dieser Stelle auf die Thematik der Erbschaftssteuerkompetenz eingegangen werden. Die Tatsache, dass in der Schweiz die Steuerhoheit bei den Kantonen liegt und man es im Erbschaftssteuerrecht demnach mit 26 verschiedenen Ordnungen zu tun hat, führt zu einer Ungleichbehandlung, welche auf ihre Gerechtigkeit hin untersucht werden muss.

172 Wie unter 2.1.2 gezeigt wurde, erheben bestimmte Kantone überhaupt keine Erbschaftssteuer (Schwyz und Obwalden), während andere Kantone Steuersätze von fast 50 % vorsehen.²⁵⁴ Ob und wie schwer die Erbschaftssteuerlast die Erben trifft, hängt folglich massgeblich vom letzten Wohnort des Erblassers ab. Die in dieser Regelung immanente Ungleichheit bedarf der Rechtfertigung.

173 Um Rawls' Gerechtigkeitsverständnis zu entsprechen, müsste die ungleiche Behandlung der Erben in Abhängigkeit vom letzten Wohnsitz des Erblassers in ihrer Konsequenz dazu führen, dass alle Teilnehmer und insbesondere die am niedrigsten Positionierten einer Gesellschaft aus dieser Ausgestaltung der Erb-

schaftssteuer einen Vorteil ziehen. Es stellt sich also die Frage, wer denn tatsächlich von einer kantonalen Erbschaftssteuererhebungscompetenz profitiert.

Hier gilt es zwei Aspekte zu betrachten: Zum einen die 174 rechtsungleiche Behandlung der Steuerpflichtigen im Status quo und zum anderen die dem Steuerwettbewerb unterliegende Entwicklung der Erbschaftssteuer aufgrund der kantonalen Steuerhoheit.

De lege lata ist es so, dass die eigene Erbschaftssteuerpflicht in weiten Teilen davon abhängt, in welchem Kanton die Person, von deren Nachlass man profitiert, ihren letzten Wohnsitz hatte. Bevorteilt sind diejenigen Erben, die von einer Person erben, welche entweder aus erbschaftssteuerlicher Hinsicht in einem günstigen Kanton ihr Leben fristete oder die Möglichkeit hatte, die unterschiedlichen Erbschaftssteuerordnungen in der Schweiz in ihrer Nachlassplanung zu berücksichtigen und diesbezüglich gegebenenfalls bewusste Dispositionen getroffen hat. Wer beispielsweise über das nötige Kapital verfügt, sich eine Liegenschaft im Kanton Schwyz leisten zu können, dessen Nachkommen haben beim Erbanfall (betreffend der Liegenschaft) das Privileg, keiner Erbschaftssteuer zu unterliegen. Die tatsächlichen Profiteure der kantonalen Erbschaftssteuerhoheit sind folglich nicht die in einer Gesellschaft am Schlechtestgestellten, sondern diejenigen, die das Glück haben, von jemandem zu erben, der an einem erbschaftssteuerlich günstigen Ort seinen letzten Wohnsitz hatte. Eine Vereinbarkeit mit dem Rawls'schen Differenzprinzip ist nicht gegeben und eine derartige Ausgestaltung der Erbschaftsordnung müsste nach seinem Gerechtigkeitsverständnis abgelehnt werden.

Neben dieser individuellen und nach Rawls nicht 176 rechtfertigbaren Ungleichbehandlung hat die kanto-

²⁵² Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, September 2020.

²⁵³ Rawls, S. 311.

²⁵⁴ Basel-Stadt erhebt auf Erbschaften über 3 Millionen an nicht-verwandte oder Ehegatten/eing. Partner und Partnerinnen einen Steuersatz von 49,5 %, vgl. dazu Tariftabelle zur Schenkungs- und Erbschaftssteuer, Steuerverwaltung, Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt.



nale Steuerhoheit eine weitere gerechtigkeitsrechtlich problematische Konsequenz: Den Steuerwettbewerb.

177 Die Tatsache, dass es den Kantonen vollkommen freigestellt ist, wie hohe Erbschaftsteuern sie erheben, führt zu einer Konkurrenzsituation. Im Bestreben möglichst hohe Fiskaleinnahmen zu generieren, ist es für einen Kanton interessant, eine attraktive Steuerlandschaft darzustellen und damit wohlhabende Personen anzuziehen.²⁵⁵ Im Resultat führt dies jedoch zu einem regelrechten Steuerdumping oder auch «Race to the bottom» genannten Gesetzgeberverhalten.²⁵⁶ Begünstigt werden damit die finanzstarken Steuerzahler, denn gerade ihre Zuwanderung ist im Sinne der Kantonskasse. Personen, die am unteren Rand der Gesellschaft stehen und meist nicht die Möglichkeit haben, sich der Besteuerung zu entziehen, ziehen aus diesem Wettbewerb kaum einen Vorteil. Im Gegenteil: Durch das stetige, gegenseitige Unterbieten kommt es zu weniger Steuereinnahmen und damit auch zu weniger Mitteln, deren Rückfluss den Schlechtestgestellten einer Gesellschaft dienlich wären. Statistiken zeigen, dass das Ziel der Kantone, mit tiefen Erbschaftssteuersätzen wohlhabende Steuerzahler anzuziehen und damit mehr Steuersubstrat zu generieren, nicht erreicht wird und solche erbschaftsteuerbedingten Wanderreaktionen viel geringer ausfallen, als sie zurzeit eingeschätzt werden. Tatsächlich ist das Steuersubstrat der Erblasser also weit weniger elastisch als erwartet.²⁵⁷

178 So vermag denn auch das Argument der kantonalen Souveränität und des Föderalismus im Erbschaftsteuerrecht nicht zu überzeugen. Gemäss dem Subsidiaritätsgrundsatz in Art.5a BV darf der Bund nur diejenigen Aufgaben übernehmen, welche einer einheitlichen Lösung bedürfen und genau das wäre hier gemäss Rawls der Fall. Ungleichheiten sind nach ihm nur solange zulässig, als sie einen Vorteil für alle bringen. Ist dies nicht mehr gegeben, ist das Modell der Gleichheit vorzuziehen.²⁵⁸ Die kantonale Steuerhoheit bringt in erster Linie den wohlhabenden Gesellschaftsmitgliedern Vorteile und steht deswegen in ihrem Zweck konträr zur Gerechtigkeitsvorstellung

von Rawls. Eine Bundes- oder zumindest eine Steuerharmonisierungskompetenz wäre eine mögliche Lösung, um der von der Bundesverfassung geforderten Rechtsgleichheit zur Durchsetzung zu verhelfen.

Dem Argument, dass den Kantonen mit der Übertragung der Erbschaftssteuerhoheit auf Bundesebene ihr letztes Steuerreservat entzogen wird, kann mit Regelungen, die den Kantonen Ertragsteilhaben zusichern, der Gehalt genommen werden. Auch der föderale Charakter der Erbschaftssteuer und die darin liegende Rechtfertigung der kantonalen Steuerkompetenz ist meines Erachtens abzulehnen. Geerbt und vererbt werden sollte in allen Kantonen gleich. Religiöse, kulturelle und regionale Unterschiede zwischen den Kantonen sind nicht ersichtlich und überzeugen nicht als Argument gegen eine Bundeskompetenz.

Der in der Verfassung inhärente Zielkonflikt zwischen rechtsgleicher Besteuerung nach Art.127 Abs.2 BV und kantonaler Souveränität nach Art.3 BV muss gemäss Rawls im Sinne der Gerechtigkeit zugunsten der Bundeskompetenz entschieden werden.

4. Schluss

In der vorliegenden Arbeit wurde aufgezeigt, dass sich die Gerechtigkeitslehre von John Rawls in vielerlei Hinsicht auf das schweizerische Erbschaftssteuerrecht anwenden lässt. Das Steuerrecht und insbesondere das Erbschaftssteuerrecht werfen Fragen der Verteilungsgerechtigkeit auf, welche einen zentralen Platz in Rawls Theorie der Gerechtigkeit einnehmen. Die Erbschaftssteuer zeigt sich als geeignetes Instrument, um mittels Umverteilung auf ungerechte Gesellschaftsstrukturen einzuwirken und ein Mehr an Chancengleichheit zu erreichen. Auch die Tatsache, dass der Erhalt einer Erbschaft gegenleistungslos erfolgt und damit das Opfer der zur Steuerleistung verpflicht-

²⁵⁵ Brülhart, S. 7.

²⁵⁶ Wolfgang Schön, Steuerwettbewerb in Europa, in: ASA 71/2003, S. 370.

²⁵⁷ Brülhart, S. 11 f.

²⁵⁸ Rawls, S. 96.



- teten Erben verhältnismässig klein ist, spricht für die Erhebung einer Erbschaftssteuer.
- 182** Was die Ausgestaltung einer gerechten Erbschaftssteuer betrifft, vertritt Rawls eine (in Teilen) vom schweizerischen System abweichende Vorstellung. Auf dem Grat zwischen der Korrektur von ungerechten Ungleichheiten mittels Besteuerung und der Befürwortung von gerechten Ungleichheiten zum Vorteil aller, kommen Ergebnisse zustande, die in ihrer Konsequenz weder umsetzbar noch gerecht sind.
- 183** Die von Rawls geforderte Anpassung der Tarifgestaltung einer Steuer in Abhängigkeit von der gesellschaftlichen Verteilungssituation resultiert in individuellen Härtefällen und Ungleichheiten. Diese Forderung gilt es daher zurückzuweisen.
- 184** Was die Privilegierungen im schweizerischen Erbschaftssteuerrecht betrifft, eröffnet uns Rawls Gedanke der Brüderlichkeit und die Beachtung seines Differenzprinzips eine neue, zeitgemässere und sozialere Perspektive. Mit Privilegien schafft man Anreize und mit Anreizen werden die Menschen zu einem gesamtgesellschaftlich nützlichen Verhalten bewegt – ganz ohne Verbote oder Freiheitseinschränkungen. Im Sinne einer Lenkungssteuer soll die Erbschaftsteuer niemanden von einem bestimmten Verhalten abhalten, sondern die Erblasser mit gezielten Anreizen dazu bewegen, ihr Vermögen im Sinne der gesamten Gesellschaft zu vererben und damit gleichzeitig zu einer grösseren Chancengleichheit beizutragen.
- 185** Abschliessend ist Rawls zuzustimmen, dass der Status Quo der kantonalen Erbschaftssteuerkompetenz derart gravierende Ungleichbehandlungen mit sich bringt, dass hier Reformbedarf besteht. Die Angst vor Kapitalabwanderung vermag die herrschende Ungerechtigkeit nicht zu legitimieren. Mit einer Bundeserbschaftssteuer könnte man das «*Race to the bottom*» aufhalten und einen gerechteren Zustand schaffen – dies zumindest innerhalb der Schweiz. Was zu beachten bliebe, wäre die internationale Dimension der Erbschaftssteuer und die mit ihr einhergehenden Gerechtigkeitsfragen.
- Auch wenn die direkte Übernahme einer philosophischen Theorie in den juristischen Rechtssetzungsprozess weder möglich noch erstrebenswert ist, vermag sie dennoch einen wichtigen Beitrag zu leisten. Rawls' Gerechtigkeitsprinzipien als Gesetze zu betrachten, wäre im Ansatz sicherlich verfehlt und mit unserem demokratischen System nicht zu vereinbaren. Dennoch ermöglicht die Beschäftigung mit philosophischen Gedanken und Gerechtigkeitstheorien einen wichtigen Perspektivwechsel. Insbesondere Rawls' Methodik des Schleiers des Nichtwissens kann im Rechtssetzungsprozess ein hilfreiches Instrument darstellen, um Gesetze auf ihre Gerechtigkeit hin zu überprüfen. Das Gedankenexperiment zwingt zu einer pluralistischen Betrachtungsweise, was die Debatte bereichert und das Rechts-Links-Denken womöglich ein wenig aufzuweichen vermag. Natürlich können wir als Gesellschaft nicht in einen Urzustand zurückkehren und die Möglichkeit der bedingungslosen Neugestaltung bleibt uns stets verwehrt. So ist das Gedankenexperiment allerdings auch nicht zu verstehen. Der Urzustand eröffnet viel mehr die Chance zur Grundlagenreflexion einer bestehenden Gesellschaftsordnung, was zu jedem Zeitpunkt möglich ist. Wie die Philosophie sollte auch die Rechtswissenschaft ihre Grundannahmen regelmässig hinterfragen, um ihrem Grundwert – nämlich der Gerechtigkeit – stets bestmöglich zu entsprechen.
- Abschliessend ist festzuhalten, dass es sich lohnt, über den eigenen dogmatischen Tellerrand hinauszublicken. Eine interdisziplinäre Auseinandersetzung mit der Erbschaftssteuer ist äusserst wertvoll für die Rechtsentwicklung. Ihre finanzielle Bedeutung hängt in hohem Masse von der konkreten Ausgestaltung ab und wie im Rahmen dieser Arbeit gezeigt wurde, besteht diesbezüglich noch Gestaltungsraum und Handlungsbedarf.





zsis)



Teilrevision des MWSTG und aktuelle Entwicklungen

QUICK READ Am 1. Januar 2025 soll das teilrevidierte Mehrwertsteuergesetz (revMWSTG) in Kraft treten. Der Entwurf der teilrevidierten Mehrwertsteuerverordnung (E-MWSTV) befindet sich noch bis zum 8. Februar 2024 in der Vernehmlassung.

Kernelement der Teilrevision ist die Einführung der Plattformbesteuerung. Inskünftig werden die Versandhandelsplattformen in die Lieferkette eingebunden und müssen die Warenlieferungen an Käufer im Inland versteuern. Zur Durchsetzung der neuen Regelungen kann die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) administrative Massnahmen verfügen.

Entlastend für Konsumenten sollen sich der reduzierte Steuersatz auf Produkte der Monatshygiene sowie neue Steuerausnahmen insbesondere im Gesundheitswesen und der Kultur auswirken.

Organisationsdienstleistungen sowie online erbrachte Dienstleistungen im Bereich der Kultur, des Unterrichts u.ä. unterliegen neu dem Empfängerortsprinzip.

Als Vereinfachungen sieht das revMWSTG für KMUs die Möglichkeit der jährlichen MWST-Abrechnung mit unterjähriger Ratenzahlung vor. Mittel, welche die öffentliche Hand als Subvention und andere öffentlich-rechtliche Beiträge bezeichnet, sollen aus Gründen der Rechtssicherheit auch für Mehrwertsteuerzwecke als solche gelten. Zudem soll die ESTV bei ausländischen Steuerpflichtigen auf die Bestimmung eines Stellvertreters verzichten können.

Im Bereich der Betrugsbekämpfung findet die Bezugsteuer auf den Handel mit Emissionsrechten und ähnlichen Rechten Anwendung. Zudem wird die ESTV als Massnahme gegen Serienkonkurse Sicherheiten von Mitgliedern der geschäftsführenden Organe juristischer Personen verlangen können.

Bereits am 1. Januar 2024 wurden die Mehrwertsteuersätze erhöht. Der Normalsatz beträgt nun 8.1%, der reduzierte Steuersatz 2.6% und der Sondersatz 3.8%. Für die Anwendung der alten bzw. neuen Steuersätze ist auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. des Leistungsbezugs abzustellen. Ebenfalls auf den 1. Januar 2024 wurden der Verzugs- sowie Vergütungszins auf 4.75% erhöht.

Unklar ist weiterhin die Auslegung des Eigeninteresses eines Vermittlers ausgenommener Finanzdienstleistungen trotz zweier Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts. Der Praxisentwurf der ESTV zu Domizilgesellschaften deutet zudem auf eine Verschärfung ihrer diesbezüglichen Verwaltungspraxis hin.

Den Steuerpflichtigen obliegt es bei der Mehrwertsteuer als Selbstdeklarationssteuer festzustellen, welche der zahlreichen Änderungen für sie relevant sind. Klarheit wird häufig erst die neue Verwaltungspraxis der ESTV bringen, die nach Verabschiedung der teilrevidierten Mehrwertsteuerverordnung publiziert werden soll.



Thomas PATT

Rechtsassessor, MAS in MWST (FH)
VAT Director | WeTrust Tax AG, Schaan (FL)
thomas.patt@wetrust.li



Martin A. MEYER

lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte,
dipl. Liechtensteinischer Treuhandexperte
Managing Partner | WeTrust Tax AG,
Schaan (FL)
martin.meyer@wetrust.li



QUICK READ 39**HAUPTTEIL** 40

1. Teilrevision MWSTG 40

2. Aktuelle Entwicklungen 46

3. Fazit und Ausblick 48

1. Teilrevision MWSTG**1.1 Elektronische Plattformen**

Die 2019 eingeführte Versandhandelsregelung ¹ hatte nur mässigen Erfolg. Versandhändler, welche pro Jahr mindestens CHF 100'000 Umsatz aus einfuhrsteuerbefreiten Kleinsendungen (Einfuhrsteuerbetrag bis CHF 5) erzielen, die sie vom Ausland ins Inland befördern oder versenden, wurden neu mehrwertsteuerpflichtig und mussten sich im MWST-Register eintragen lassen.⁰¹ Momentan finden sich erst ca. 400 mehrwertsteuerlich registrierte, ausländische Versandhändler auf der publizierten Liste der ESTV. Diese kommen mehrheitlich aus dem europäischen Raum. Insbesondere asiatische und amerikanische Versandhändler findet man nur vereinzelt auf der Liste. Um die Steuererhebung bei ausländischen Versandhändlern durchzusetzen, wird mit dem teilrevidierten Mehrwertsteuergesetz (revMWSTG), Änderung vom 16. Juni 2023, eine Plattformbesteuerung für Onlineshops eingeführt.

1.1.1 Definition

Als elektronische Plattform gilt eine elektronische ² Schnittstelle, die online direkte Kontakte zwischen mehreren Personen mit dem Ziel ermöglicht, eine Lieferung oder eine Dienstleistung zu erbringen.⁰² Die Definition ist weitgefasst, um der Vielfalt an Technologien, Geschäftsmodellen und deren Entwicklung gerecht zu werden. Erfasst werden beispielsweise Marketplaces, Apps oder Portale.

1.1.2 Plattformbesteuerung

Die neue Plattformbesteuerung betrifft nur die ³ physische Lieferung von Waren durch inländische sowie ausländische Versandhandelsplattformen. Vermietungen und Dienstleistungen sind von den neuen Regelungen zur Plattformbesteuerung ausgeschlossen.⁰³ Das Herzstück der neuen Plattformbesteue-

⁰¹ Art. 7 Abs. 3 lit. b i.V.m. Art. 53 Abs. 1 lit. a Mehrwertsteuergesetz (MWSTG).

⁰² Art. 3 lit. I revMWSTG.

⁰³ Art. 20a revMWSTG mit Verweis auf Lieferungen nach Art. 3 lit. d Ziff. 1 revMWSTG. Der Bundesrat wurde jedoch mit Kommissionsmotion Nr. 23.3012 beauftragt, die Ausdehnung der Plattformbesteuerung auf elektronische Dienstleistungen zu prüfen, und darauf gestützt eine Vernehmlassungsvorlage zu erarbeiten.



zung findet sich in Art.20a revMWSTG. Dieser sieht abweichend von den üblichen Zuordnungsregelungen die Einbindung der Versandhandelsplattform in die Lieferkette zwischen Verkäufer und Käufer vor. Sofern mit Hilfe einer elektronischen Plattform die Lieferung eines Gegenstands ermöglicht wird, gilt der Betreiber der elektronischen Plattform per Gesetzesfiktion als Leistungserbringer gegenüber dem Käufer. In dem Fall liegt für Mehrwertsteuerzwecke dann eine erste Lieferung vom Verkäufer an die Versandhandelsplattform sowie eine zweite Lieferung von der Versandhandelsplattform an den Käufer vor. Als Entgelt der Lieferung der Versandhandelsplattform als Leistungserbringer an den Käufer gilt der Wert, den er dem Käufer des Gegenstandes mitgeteilt hat.⁰⁴

- 4 Das revMWSTG enthält eine Negativliste. Diese deklariert, wer nicht als Leistungserbringer im Sinn von Art.20a Abs.1 revMWSTG gilt, so dass für diese elektronischen Plattformen die neuen Regelungen zur Versandhandelsplattform nicht gelten.⁰⁵ Dies betrifft elektronische Plattformen, die weder unmittelbar noch mittelbar am Bestellvorgang beteiligt sind;
 - keinen Umsatz erzielen, der unmittelbar mit dem Geschäft zusammenhängt;
 - lediglich die Zahlungsabwicklung im Zusammenhang mit der Lieferung vornehmen;
 - lediglich Platz für Anzeigen zur Verfügung stellen;
 - lediglich Werbeleistungen erbringen und/oder
 - den Käufer lediglich auf andere elektronische Plattformen um- oder weiterleiten.
- 5 Diese Art von Leistungserbringern hat man von den neuen Regelungen zur Versandhandelsplattform ausgeschlossen, da diese die korrekte Besteuerung des Verkaufsgeschäfts nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand durchführen könnten oder sie mangels eigenen Umsatzes die Steuer weder auf den Verkäufer noch den Käufer überwälzen könnten.
- 6 Durch die Bündelung der Lieferungen der einzelnen Verkäufer in der Versandhandelsplattform wird es für die Eidgenössische Steuerverwaltung («ESTV») einfacher, die Steuerpflicht zu prüfen. Man geht davon aus, dass die Versandhandelsplattformen in der Re-

gel die Voraussetzungen an die Steuerpflicht erfüllen werden.

Für Versandhandelsplattformen gelten die allgemeinen gültigen Voraussetzungen für die Steuerpflicht. Entsprechend werden ausländische Versandhandelsplattformen steuerpflichtig, wenn sie mit Kleinsendungen, die von der Einfuhrsteuer befreit sind, im Kalenderjahr einen Umsatz von mindestens CHF 100'000 erzielen. In das revMWSTG wurde eine Übergangsbestimmung aufgenommen, mit der erreicht werden soll, dass Plattformen, über die in grossem Umfang Waren in die Schweiz geliefert werden, bereits mit Inkrafttreten des Gesetzes steuerpflichtig werden.⁰⁶

Sofern die Versandhandelsplattform für MWST-Zwecke registriert ist, ist die Lieferung des Verkäufers an diese von der Mehrwertsteuer befreit.⁰⁷ Diese Steuerbefreiung betrifft inländische Lieferungen und stellt insbesondere für inländische Verkäufer einen neuen Geschäftsfall dar, der in dessen System entsprechend abzubilden ist.

Bei Lieferungen aus dem Ausland wird die Versandhandelsplattform Importeurin der Waren in die Schweiz bzw. Liechtenstein. Sie hat die Möglichkeit der Anwendung des Verlagerungsverfahrens, sofern gegen sie keine administrative Massnahme angeordnet worden ist.⁰⁸

Die korrekte Umsetzung der Plattformbesteuerung stellt Versandhandelsplattformen vor grosse Herausforderungen. So muss sie sicherstellen, dass sie vom Verkäufer alle produktspezifischen Informationen und Angaben zum Lieferweg erhält, um einen allfälligen Import der Waren ordnungsgemäss deklarieren sowie die Besteuerung des Veräusserungsgeschäfts gegenüber dem Käufer korrekt vornehmen zu können. Entsprechend sind Verträge und Systeme der Versandhandelsplattform rechtzeitig anzupassen.

⁰⁴ Art.24 Abs.5bis revMWSTG.

⁰⁵ Art.20a Abs.2 lit.a.-f. revMWSTG.

⁰⁶ Art.115b Abs.2 revMWSTG.

⁰⁷ Art.23 Abs.2 Ziff.13 revMWSTG.

⁰⁸ Art.63 Abs.1 lit.b revMWSTG.



- 11 Im Entwurf der teilrevidierten Mehrwertsteuerverordnung (E-MWSTV), deren Vernehmlassungsfrist bis zum 8. Februar 2024 läuft, ist vorgesehen, dass eine Verkäuferin, die entweder selbst bereits als Versandhandelsunternehmen steuerpflichtig ist oder über eine Unterstellungserklärung Ausland verfügt, als einfuhrsteuerpflichtige Person gelten kann, selbst wenn die von ihr involvierte Plattform steuerpflichtig ist.⁹⁹ Dies hätte dann zur Folge, dass die Verkäuferin keine Lieferung im Ausland an die Plattform vornimmt, sondern eine von der MWST befreite Inlandslieferung.

1.1.3 Durchsetzung der Besteuerung

- 12 Der Gesetzgeber hat erkannt, dass der ESTV neue Mittel zur Verfügung gestellt werden müssen, um die korrekte Versteuerung von Leistungen sicherzustellen, die mit Hilfe von elektronischen Plattformen zustande gekommen sind.

1.1.3.1 Auskunftspflicht

- 13 Hierzu sieht das revMWSTG eine Auskunftspflicht von Betreibern elektronischer Plattformen vor, auf denen Leistungserbringer und -empfänger zusammengebracht werden.¹⁰
- 14 Die Auskunftspflicht betrifft nicht nur elektronische Plattformen, über die Waren veräussert werden, und somit von der Plattformbesteuerung betroffen sind. Auch elektronische Plattformen, auf denen Dienstleistungen und Vermietungen «vermittelt» werden, sind zukünftig auskunftspflichtig. Der ESTV wird hierdurch die Möglichkeit gegeben, insbesondere auch die Steuerpflicht von Personentransportdienstleistern und Vermietern von Ferienunterkünften zu prüfen, die ihre Leistungen über solche Plattformen vertreiben.

1.1.3.2 Administrative Massnahmen

- 15 Gegenüber Versandhändlern, die einen Umsatz von mindestens CHF 100'000 im Jahr aus einfuhrsteuerbefreiten Kleinsendungen erzielen, kann die ESTV zudem sogenannte administrative Massnahmen anordnen.¹¹

16 Sofern sich eine Versandhändlerin bzw. eine Versandhandelsplattform nicht in das Register der steuerpflichtigen Personen eintragen lässt oder ihrer Deklarations- und Zahlungspflichten nicht oder nur teilweise nachkommt, kann die ESTV ein Einfuhrverbot von einfuhrsteuerbefreiten Kleinsendungen verfügen. Kommt die Versandhändlerin trotz Einfuhrverbot ihrer Pflichten weiterhin nicht nach, kann die ESTV sogar die entschädigungslose Vernichtung der Gegenstände verfügen. Vor Verfügung administrativer Massnahmen ist die steuerpflichtige Person durch die ESTV anzuhören. Zudem hat die ESTV zuerst das mildere Mittel des Einfuhrverbots zu verfügen. Die Käufer sind mangels Praktikabilität vorgängig nicht anzuhören, obwohl die administrativen Massnahmen einen Eingriff in ihr Eigentumsrecht darstellen. Damit diese sich jedoch vor Eingriffen in ihr Eigentumsrecht schützen können, wird die ESTV die Namen der Versandhändler bzw. Versandhandelsplattformen veröffentlichen, gegen die mit rechtskräftiger Verfügung administrative Massnahmen verhängt worden sind. Den Konsumenten wird so vor einem Kauf der Ware die Möglichkeit gegeben zu prüfen, ob sie bei einer Versandhändlerin bzw. einer Versandhandelsplattform bestellen, die sich gesetzeskonform verhält.

1.2 Internationalisierung

17 Bei den Ortsbestimmungsregelungen von Dienstleistungen kommt es zu zwei Anpassungen, um dem Gehalt der Dienstleistung und dem Ort ihrer Verwendung besser gerecht zu werden.

1.2.1 Organisationsdienstleistungen

18 Die Dienstleistungen von Organistoren werden unter dem derzeit noch gültigen Gesetz dort besteuert, wo der Organisator den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.¹² Mit Inkrafttreten des revMWSTG unterliegen Organisationsdienstleistungen neu dem Empfängerortsprinzip.¹³

⁹⁹ Art. 111a E-MWSTV.

¹⁰ Art. 73 Abs. 2 lit. e revMWSTG.

¹¹ Art. 79a revMWSTG.

¹² Art. 8 Abs. 2 lit. b. MWSTG.

¹³ Art. 8 Abs. 1 MWSTG.



1.2.2 Streamingleistungen

- 19** Auch der zunehmenden Digitalisierung von Dienstleistungen im Bereich der Kultur, der Künste, des Sports, des Unterrichts, der Wissenschaft und der Unterhaltung trägt das revMWSTG Rechnung.
- 20** Das Tätigkeitsprinzip zur Ortsbestimmung wird nur noch dann zur Anwendung kommen, wenn die Dienstleistungen unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden.¹⁴ Werden diese online erbracht, z.B. Fernkurse bildender Art, findet neu ebenfalls das Empfängerortsprinzip Anwendung.¹⁵

1.3 Steuerreduktionen

1.3.1 Mehrwertsteuerausnahmen

- 21** Das revMWSTG enthält zudem Ausweitungen bestehender Steuerausnahmen sowie neue Steuerausnahmen.

1.3.1.1 Gesundheits- und Sozialwesen

- 22** Im Bereich des Gesundheitswesens wird neu auch die Zurverfügungstellung von Infrastruktur an Belegärzte durch Ambulatorien und Tageskliniken für die ärztliche Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin von der Steuerausnahme umfasst.¹⁶ Ebenso von der Steuer ausgenommen wird inskünftig die koordinierte Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen (sog. «Managed Care Services»)¹⁷. Die Steuerausnahme für Leistungen von Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) wird erweitert und ist gem. Art.21 Abs.2 Ziff.8 revMWSTG nicht mehr auf gemeinnützige Spitex Organisationen beschränkt. Auch beim Zurverfügungstellen von Personal durch nichtgewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung etc. ist die Steuerausnahme nicht mehr auf Einrichtungen religiöser oder weltanschaulicher Art beschränkt.¹⁸

1.3.1.2 Kultur

- 23** Eine Gleichbehandlung mit dem Sport erfahren Entgelte für die Zulassung zur aktiven Teilnahme an kulturellen Anlässen (z.B. Einschreibegebühren) samt den darin eingeschlossenen Nebenleistungen wie Medaillen, T-Shirts, Verpflegung sowie dem in Verbin-

dung mit der kulturellen Veranstaltung stehende Personentransport. Auch diese sind neu von der Steuer ausgenommen.¹⁹

1.3.1.3 Bildung und Erziehung

Eine Anpassung hat es in der Formulierung der Steuerausnahme für Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung gegeben. Der Begriff der «Fortbildung» ist in Art.21 Abs.2 Ziff.11 lit.a revMWSTG durch den Begriff der «Weiterbildung» ersetzt worden. Welche materiellen Änderungen sich hierdurch ergeben, ist den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen. Auch in der E-MWSTV sind diesbezüglich keine Ausführungsbestimmungen enthalten, so dass die überarbeitete Verwaltungspraxis der ESTV abzuwarten ist.

1.3.1.4 Anlagegruppen von Anlagestiftungen

Neu in die Liste der Steuerausnahmen wurde das Anbieten und die Verwaltung von Anlagegruppen von Anlagestiftungen gemäss Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) aufgenommen.²⁰ Hier kam der Gesetzgeber einem seit langem bestehendem Anliegen von Anlagestiftungen und unterschiedlichen Interessenverbänden nach.

1.3.1.5 Reisebüros

Ursprünglich hatte der Gesetzgeber vorgesehen, ausländische Reisebüros und Tour Operator, die Reiseleistungen im Inland anbieten, von der Steuer zu befreien. Dies hätte inländische Anbieter benachteiligt, die ihre Leistungen weiterhin zu versteuern gehabt hätten. Neu sind durch Reisebüros weiterverkaufte Reiseleistungen und die damit zusammenhängenden Dienstleistungen der Reisebüros an dem Ort zu versteuern, an dem die das Reisebüro betreibende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit hat.²¹ Die durch das Reisebüro weiterverkauften Reiseleistun-

¹⁴ Art.8 Abs.2 lit. c revMWSTG.

¹⁵ Art.8 Abs. 1 MWSTG.

¹⁶ Art.21 Abs.2 Ziff.2 revMWSTG.

¹⁷ Art.21 Abs.2 Ziff.3bis revMWSTG.

¹⁸ Art.21 Abs.2 Ziff.12 revMWSTG.

¹⁹ Art.21 Abs.2 Ziff.14bis revMWSTG.

²⁰ Art.21 Abs.2 Ziff.19 lit.g revMWSTG.

²¹ Art.8 Abs.2 lit. b revMWSTG.



gen und die damit zusammenhängenden Dienstleistungen der Reisebüros werden zudem von der Steuer ausgenommen.²² Sofern diese Leistungen im Ausland bewirkt oder genutzt werden, kann ein steuerpflichtiges Reisebüro den Vorsteuerabzug vornehmen.²³

1.3.1.6 Gemeinwesen

27 Leistungen zwischen Anstalten oder Stiftungen und den an der Gründung beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten sind momentan nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn die Anstalten oder Stiftungen ausschliesslich von Gemeinwesen gegründet wurden. Neu wird nicht mehr der Umstand ausschlaggebend sein, dass bei der Gründung ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt gewesen sind. Vielmehr müssen die Gründer oder Träger, also die aktuellen Beteiligten, ausschliesslich Gemeinwesen sein, damit die Steuerausnahme Anwendung finden kann.²⁴

28 Zudem sind Steuerpflichtige regelmässig vor die schwierige Abgrenzung gestellt, ob es sich bei Mitteln der öffentlichen Hand um ein Leistungsentgelt oder aber um eine Subvention handelt, die eine Vorsteuer Kürzung zur Folge hat. Um den Steuerpflichtigen im Bereich der Subventionen und anderer öffentlichen Beiträge Rechtssicherheit zu geben, sieht das Gesetz neu eine Fiktion für Mehrwertsteuerzwecke vor.²⁵ Bezeichnet ein Gemeinwesen von ihm ausgerichtete Mittel gegenüber der Empfängerin ausdrücklich als Subvention oder als anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag, so gelten diese Mittel als Subvention oder als anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag im Sinne der Mehrwertsteuer. Die E-MWSTV sieht hierzu vor, dass ein Gemeinwesen Mittel gegenüber der Empfängerin bis zum Ablauf der Finalisierungsfrist²⁶ jener Steuerperiode, in der die Auszahlung erfolgte, als Subvention oder anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag bezeichnen kann.²⁷

29 Dies gilt nicht für den umgekehrten Fall, in dem ein Gemeinwesen Mittel als Leistungsentgelt bezeichnet. In diesem Fall gelten die allgemeinen Nachweis- und Beweisführungspflichten.

1.3.2 Steuersätze

Auf Produkte für die Monatshygiene findet neu der reduzierte Mehrwertsteuersatz Anwendung.²⁸

1.4 Betrugsbekämpfung

Das revMWSTG sieht zwei wesentliche Massnahmen zur Betrugsbekämpfung vor.

1.4.1 Handel mit Emissionsrechten

Durch internationalen Karussellbetrug beim Handel mit Emissionsrechten und ähnlichen Rechten wurden insbesondere in der EU jährlich finanzielle Schäden von mehreren Milliarden Euro verursacht. Zur Betrugsverhinderung hat die EU bereits im Frühjahr 2010 die Mitgliedsstaaten ermächtigt, die subjektive Steuerpflicht auf den Leistungsempfänger zu übertragen (Reverse Charge).

Bis zum Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2019²⁹ stufte die ESTV die Übertragung derartiger Emissionsrechte oder -zertifikate als von der Steuer ausgenommenen Handel mit Wertrechten ein. Seit diesem Bundesgerichtsurteil werden solche Übertragungen nun jedoch als steuerbare Dienstleistungen qualifiziert, die nach dem Empfängerortsprinzip zu versteuern sind.

In Anlehnung an die europäischen Rahmenbedingungen wird durch die Einführung der Bezugsteuer auf alle Übertragungen derartiger Rechte, Zertifikate und dergleichen³⁰ sichergestellt, dass die Steuerschuld und der Vorsteuerabzug stets beim gleichen Steuersubjekt anfallen. Dabei spielt es keine Rolle, ob der oder die Übertragende Sitz im Ausland oder im Inland hat. Durch die Bezugsteuerpflicht auch bei inländischen Transaktionen kann keine Vorsteuer mehr

²² Art. 21 Abs. 2 Ziff. 31 revMWSTG.

²³ Art. 29 Abs. 1ter revMWSTG.

²⁴ Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 lit. c revMWSTG.

²⁵ Art. 18 Abs. 3 revMWSTG.

²⁶ nach Art. 72 Abs. 1 MWSTG.

²⁷ Art. 29 Abs. 2 E-MWSTV.

²⁸ Art. 25 Abs. 2 lit. a Ziff. 10 revMWSTG.

²⁹ BGer 2C_488/2017 vom 9. April 2019.

³⁰ Art. 1 Abs. 2 lit. b & Art. 45 Abs. 1 lit. e revMWSTG.



zurückgefordert werden, die nicht auch als Umsatzsteuer entrichtet wurde.

1.4.2 Serienkonkurse

- 35 Zur Bekämpfung des organisierten Betrugs mit Serienkonkursen wird die ESTV in Art.93 Abs.1bis revMWSTG ermächtigt, von einem Mitglied des geschäftsführenden Organs einer juristischen Person unter gewissen Voraussetzungen eine Sicherheit für Steuern, Zinsen und Kosten, die von dieser juristischen Person geschuldet sind oder voraussichtlich geschuldet werden, zu verlangen. Voraussetzung hierfür ist, dass das betreffende Mitglied dem geschäftsführenden Organ von mindestens zwei weiteren juristischen Personen angehörte, über die innerhalb einer kurzen Zeitspanne der Konkurs eröffnet worden ist und Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sich das betreffende Mitglied im Zusammenhang mit diesen Konkursen strafbar verhalten hat.

1.5 Vereinfachungen

1.5.1 Jährliche Abrechnung

- 36 Für KMUs bedeutet die quartalsweise Abrechnung der Mehrwertsteuer einen hohen administrativen Aufwand. Um diese, aber auch die ESTV, zu entlasten, können KMUs mit einem jährlichen Umsatz aus steuerbaren Leistungen von nicht mehr als CHF 5'005'000 unabhängig von der gewählten Abrechnungsmethode auf Antrag die Mehrwertsteuer jährlich abrechnen.³¹ Unterjährig sind entsprechend der bisherigen Abrechnungsperioden, d.h. bei effektiver Abrechnungsmethode sowie der Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen quartalsweise und bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen halbjährlich, Ratenzahlungen zu leisten. Die Raten werden durch die ESTV entsprechend der Steuerforderung der letzten Steuerperiode festgesetzt, können auf Antrag der steuerpflichtigen Person jedoch angepasst werden. Die unterjährig bezahlten Raten werden dann an die Steuerforderung gemäss eingereicherter Jahresabrechnung angerechnet.³²
- 37 Ein Wechsel zur jährlichen Abrechnung mittels Raten ist jeweils auf den Beginn einer Steuerperiode möglich.³³ Steuerpflichtige, die bereits mit dem voraus-

sichtlichen Inkrafttreten des revMWSTG am 1. Januar 2025 jährlich abrechnen möchten, haben dies bei der ESTV bis zum 1. März 2025 zu beantragen.

1.5.2 Verzicht auf Steuerstellvertreter

Ausländische Unternehmen, die sich im Inland für Mehrwertsteuerzwecke registrieren möchten, haben bisher einen Steuerstellvertreter zu bestellen. Die Pflichten des Steuerstellvertreeters sind rein administrativer Art. Er nimmt die Korrespondenz der Steuerverwaltungen entgegen und leitet diese dem Steuerpflichtigen weiter. Besondere Relevanz hat dies bei der Zustellung von amtlichen Schriftstücken, namentlich Verfügungen, welche grundsätzlich im Inland zu erfolgen hat, da dies im Ausland ausschliesslich der territorial zuständigen Behörde zusteht.

Die ESTV kann inskünftig auf die Bestimmung eines Stellvertreters verzichten, sofern die Erfüllung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person und der rasche Vollzug des Mehrwertsteuergesetzes auf andere Weise gewährleistet sind.³⁴ Damit sollen für ausländische Unternehmen die Hürden für eine Mehrwertsteuerregistrierung im Inland weiter gesenkt und die Gleichbehandlung mit inländischen Unternehmen sichergestellt werden.

Bisher sieht nur das Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Frankreich die Möglichkeit einer direkten postalischen Zustellung von amtlichen Schriftstücken und Dokumenten betreffend die Eintreibung von Steuern ins Ausland vor.³⁵ Die praktische Relevanz dieser Erleichterung bleibt daher abzuwarten.

1.6 Inkrafttreten

Das im Rahmen der Teilrevision der Mehrwertsteuer geänderte Gesetz unterlag dem fakultativen

³¹ Art. 35 Abs. 1bis lit. b revMWSTG.

³² Art. 86a revMWSTG.

³³ Art. 35a Abs. 4 revMWSTG.

³⁴ Art. 67 Abs. 1bis revMWSTG.

³⁵ Artikel 28bis des Abkommens zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht.



Referendum. Nachdem die Referendumsfrist am 5. Oktober 2023 unbenutzt verstrichen ist, sollen das revMWSTG wie auch die teilrevidierte Mehrwertsteuerverordnung, deren Entwurf sich noch bis zum 8. Februar 2024 in der Vernehmlassung befindet, am 1. Januar 2025 in Kraft treten. Im Verlauf des Jahres 2024 sollen dann auch die neuen Praxisbestimmungen der ESTV folgen. Insbesondere zur Umsetzung der neuen Regelungen zur Besteuerung von Versandhandelsplattformen wird den Steuerpflichtigen somit nicht viel Zeit bleiben, sollte der Bundesrat am Inkrafttreten per 1. Januar 2025 festhalten.

- 42 Aufgrund staatsvertraglicher Vereinbarungen zwischen der Schweiz und Liechtenstein bilden die Gebiete beider Staaten ein gemeinsames «Mehrwertsteuerinland». Liechtenstein hat sich dabei verpflichtet, das materielle Schweizer Mehrwertsteuerrecht zu übernehmen. Die Änderungen des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes im Rahmen der Teilrevision sind daher auch in das liechtensteinische Mehrwertsteuergesetz zu übernehmen. Ein Entwurf von diesem liegt bis anhin noch nicht vor.

2. Aktuelle Entwicklungen

2.1 Erhöhung der Steuersätze

- 43 Bereits am 1. Januar 2024 wurden die Mehrwertsteuersätze wie folgt erhöht:

	Bis 31.12.2023	Ab 1.1.2024
Normalsatz	7.7 %	8.1 %
Reduzierter Satz	2.5 %	2.6 %
Sondersatz	3.7 %	3.8 %

- 45 Die Steuersatzerhöhung hat auch Auswirkungen auf die Saldosteuer- und Pauschalsteuersätze, welche der Homepage der ESTV entnommen werden können.³⁶
- 46 Massgebend für den anzuwendenden Steuersatz sind weder das Datum der Rechnungsstellung noch der Zahlung, sondern der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Bei periodischen Leistungen (z.B. Abonnement)

ist der Zeitraum der Leistungserbringung entscheidend.

Bis zum 31. Dezember 2023 erbrachte Leistungen unterliegen den bisherigen Steuersätzen, ab dem 1. Januar 2024 erbrachte Leistungen den neuen Steuersätzen. Werden Leistungen, die aufgrund des Zeitraumes ihrer Erbringung sowohl den bisherigen als auch den neuen Steuersätzen unterliegen, auf derselben Rechnung aufgeführt, sind das Datum oder der Zeitraum der Leistungserbringung und der jeweils darauf entfallende Betragsanteil getrennt auszuweisen. Andernfalls sind die gesamten fakturierten Leistungen mit den neuen Steuersätzen abzurechnen.

Bei Leistungen, welche der Bezugsteuer nach Art. 45 MWSTG unterliegen, ist einzig der Zeitpunkt (bzw. Zeitraum) des Leistungsbezugs massgebend dafür, welcher Steuersatz anzuwenden ist. Das Datum der Zahlung oder Rechnung ist nicht massgebend für den anwendbaren Steuersatz, jedoch für die Bestimmung der Entstehung der Bezugsteuerschuld.

Werden Leistungen, die aufgrund des Zeitraumes ihrer Erbringung (bzw. des Zeitraumes ihres Bezugs) sowohl den bisherigen als auch den neuen Steuersätzen unterliegen, auf derselben Rechnung aufgeführt, sind das Datum oder der Zeitraum der Leistungserbringung und der jeweils darauf entfallende Betragsanteil getrennt auszuweisen.

Weitere Informationen zur korrekten Umsetzung der Steuersatzerhöhung können der MWST-Info 19 «Steuersatzerhöhung per 1. Januar 2024» entnommen werden.

2.2 Verzugs- und Vergütungszins

Das Eidgenössische Finanzdepartement hat die Vergütungs- und Verzugszinsen für Bundessteuern und -abgaben an das gestiegene Zinsniveau ange-

³⁶ Saldosteuersätze ab 1. Januar 2024: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-steuersaetze/mwst-saldosteuer-satz-pauschalsteuersatz/saldosteuersaetze-ab-2024.html>; Pauschalsteuersätze ab 1. Januar 2024: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-steuersaetze/mwst-saldosteuer-satz-pauschalsteuersatz/pauschalsteuersaetze-ab-2024.html> – online abgerufen am 16.01.2024.



passt. Am 1. Januar 2024 wurde im Bereich der Mehrwertsteuer sowohl der Verzugszins als auch der Vergütungszins von 4.0 % auf 4.75 % angehoben.

2.3 Vermittlung im Finanzbereich

52 Im Bereich der von der Steuer ausgenommenen Vermittlung von Finanzdienstleistungen nach Art.21 Abs.2 Ziff.19 MWSTG sind die bestehenden Unklarheiten, insbesondere betreffend das Eigeninteresse des Vermittlers, auch durch zwei neue Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts («BVGer») nicht beseitigt worden.

53 In einem Entscheid hat das BVGer³⁷ festgehalten, dass die namentliche Erwähnung der Ablieferungspflicht nach Art.400 Abs.1 OR als Vorliegen eines Eigeninteresses in Ziff.5.10.1 der MWST-Branchen-Info 14 keine abschliessende Aufzählung darstellt. In seinem Entscheid hat das BVGer sich leider nicht weiter damit auseinandersetzen müssen. Es hat jedoch zumindest angemerkt, dass im vorliegenden Fall offenbleiben kann, ob sich diese Ablieferungspflicht als geeignetes Kriterium zur Abgrenzung des Eigeninteresses im Sinne von Art.21 Abs.2 Ziff.19 MWSTG erweist. Die Ablieferungspflicht als Abgrenzungskriterium wird in der Praxis vielfach kritisiert. In seinem Entscheid ist das BVGer erstmals der Konkretisierung des Eigeninteresses im Sinne des mehrwertsteuerlichen Vermittlungsbegriffs am Inhalt des Vertrags durch das Bundesgericht («BGer») ³⁸ in einem Urteil zur Stempelabgabe gefolgt. Darin hatte das BGer im Sinne eines obiter dictums festgehalten, dass die Frage, welches (Eigen-) Interesse der vermeintliche Vermittler am Geschäft habe, ein wirtschaftlicher Gesichtspunkt sei. Das Urteil des BVGer wurde nicht weitergezogen und ist rechtskräftig.

54 In einem weiteren Fall³⁹ musste sich das BVGer mit der Frage auseinandersetzen, ob ein ausgenommener Vermittlungsumsatz eines ebenfalls ausgenommenen Grundumsatzes im Finanzbereich bedarf. Konkret ging es um die steuerliche Behandlung einer Vermittlungstätigkeit im Zusammenhang mit im Rahmen einer Kapitalerhöhung ausgegebenen Aktien, welche ein Nicht-Entgelt nach Art.18 Abs.2 lit.e MWSTG dar-

stellt. Entsprechend seiner Auslegung kam das BVGer zum Schluss, dass eine Vermittlungsleistung nur dann von der Steuer ausgenommen sein kann, wenn ein von der Steuer ausgenommener Umsatz von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen vermittelt wird. Damit verhält sich eine Vermittlungsleistung im Sinne von Art.21 Abs.2 Ziff.19 lit.e MWSTG akzessorisch zum vermittelten Grundgeschäft und teilt somit dessen mehrwertsteuerliches Schicksal. Dieser Entscheid ist nicht rechtskräftig und wurde an das BGer weitergezogen.

2.4 Domizilgesellschaften

Am 20. Juni 2023 hat die ESTV einen Entwurf zur Anpassung ihrer Verwaltungspraxis betreffend die Besteuerung von Domizilgesellschaften veröffentlicht. 55

Die vorgesehene neue Definition einer Domizilgesellschaft deutet auf eine Begriffsausweitung hin. Neu soll unter einer (in- oder ausländischen) Domizilgesellschaft für die Belange der Mehrwertsteuer eine Gesellschaft verstanden werden, welche lediglich einen statutarischen Sitz aufweist, mithin nicht über substanziell ausreichend Infrastruktur verfügt, also auch nicht über genügend und hinreichend qualifiziertes Personal, und vor Ort keine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt. Nicht als Geschäftstätigkeit im hiervor beschriebenen Sinn gilt namentlich das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen und Wertschriften, sofern die Beteiligungen resp. Wertschriften lediglich der Verwahrung des Vermögens des wirtschaftlich Berechtigten dienen und die Domizilgesellschaft somit nicht am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Die Rechtsform der zur Beurteilung stehenden Gesellschaft ist unerheblich. Mit der expliziten Nennung des Erwerbens, Haltens und Veräusserns von Beteiligungen scheinen insbesondere Holdinggesellschaften neu in den Fokus der ESTV zu rücken. 56

Zudem scheint die ESTV ihre Praxis zur Besteuerung von empfängerortsbesteuerten Dienstleistungen an 57

³⁷ BVGer A-2094/2022 vom 22.11.2022.

³⁸ BGer 2C_638/2020 vom 25.2.2021, E. 3.6.1.

³⁹ BVGer A-2094/2022 vom 22.11.2022.



ausländische Domizilgesellschaften zu verschärfen. Im Praxisentwurf wird festgehalten wird, dass der Nachweis des ausländischen Leistungsorts als steuermindernde Tatsache den steuerpflichtigen Leistungserbringern obliegt. Bisher hatten insbesondere Banken und sonstige Finanzintermediäre ihre empfängerortsbesteuerten Leistungen an ausländische Domizilgesellschaften zu versteuern, sofern sie aufgrund der Informationen, welche sie nach ihren Standesregelungen und Sorgfaltspflichten zu den wirtschaftlichen Berechtigten einzuholen haben, nicht eine mehrheitlich ausländische Beherrschung nachweisen konnten. Nun mehr scheint die ESTV diesen Nachweis von jedem steuerpflichtigen Leistungserbringer zu fordern, damit dieser seine Leistung an eine ausländische Domizilgesellschaft ohne inländische Mehrwertsteuer abrechnen kann.

- 58 Auch bei den weiteren Besteuerungsfolgen würden sich Änderungen ergeben. Momentan lässt die ESTV den Gegenbeweis im Fall eines Durchgriffs zu. Dies bedeutet, dass im Fall einer ausländischen Domizilgesellschaft der Nachweis möglich ist, dass diese durch eine inländische passive Investmentgesellschaft gehalten wird, deren Mehrheit der Beteiligungsrechte durch Personen mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland gehalten werden. Der Ort der Leistung von Dienstleistungen nach Art.8 Abs.1 MWSTG, welche durch einen inländischen Leistungserbringer an die ausländische Domizilgesellschaft erbracht wurden, befindet sich dann im Ausland und wird folglich im Inland nicht besteuert.
- 59 Gemäss Änderung von Beispiel 3 im Praxisentwurf beabsichtigt die ESTV den Gegenbeweis inskünftig nicht mehr zuzulassen und eine Besteuerung von Dienstleistungen nach Art.8 Abs.1 MWSTG vorzunehmen, die von inländischen Leistungserbringern an eine ausländische Domizilgesellschaft erbracht werden, welche mehrheitlich von einer inländischen passiven Domizilgesellschaft gehalten wird.
- 60 Die Publikation der definitiven neuen Praxis zu Domizilgesellschaften steht noch aus, nachdem die Frist zur Stellungnahme zum Praxisentwurf bereits am

31. Juli 2023 abgelaufen ist. Betroffene Steuerpflichtige sollten die weiteren Entwicklungen in diesem Bereich eng verfolgen.

3. Fazit und Ausblick

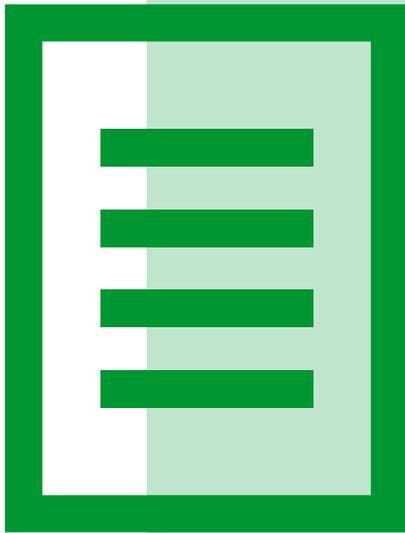
Mit der Mehrwertsteuer werden wirtschaftliche Vorgänge besteuert. Da sich die Wirtschaft, die Geschäftsmodelle und auch Arten des Konsums durch die Verbraucher in einem steten Wandel befinden, ist der Gesetzgeber in immer kürzeren Abständen gezwungen, auch das Mehrwertsteuergesetz zu reformieren. Die nächste Anpassung scheint sich mit der Aufnahme der elektronischen Dienstleistungen in die Plattformbesteuerung bereits am Horizont abzuzeichnen.

Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstdeklarationssteuer handelt, ist es die Pflicht und Aufgabe der Steuerpflichtigen herauszufinden, von welchen Änderungen sie betroffen sind, und sicherzustellen, dass sie auch zukünftig die Steuer gegenüber der ESTV wie auch der liechtensteinischen Steuerverwaltung korrekt abrechnen.

Die Einführung von neuen Steuerausnahmen und insbesondere die neue Besteuerung von Versandhandelsplattformen erfordern zum Teil erhebliche Anpassungen in den ERP-Systemen sowie Prozessen der Kreditoren- und Debitorenabteilungen. Diese erfordern sorgfältige Planung sowie entsprechende Vorlaufzeiten und sollten daher zeitnah in Angriff genommen werden.

Die Umsetzung der Steuersatzerhöhung musste hingegen schon vor dem Jahresende erfolgen, da Kreditoren- wie auch Debitorenrechnungen zum Teil Leistungsperioden umfassten, die bereits bis in das Jahr 2024 reichten.





zsis)



Der Umsatzbegriff gemäss Mindestbesteuerungsverordnung

QUICK READ Der Bund erhebt seit dem 1. Januar 2024 auf dem Gewinn von der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten grosser Unternehmensgruppen eine schweizerische Ergänzungssteuer. Bedingung ist, dass die multinationale Unternehmensgruppe im konsolidierten Abschluss einen Mindestumsatz von EUR 750 Mio. ausweist. Der Umsatzbegriff, welcher eine zentrale Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht ist, wird in der Mindestbesteuerungsverordnung (MindStV) nicht weiter definiert. Allerdings wird an verschiedenen Stellen auf Dokumente der OECD/G20 verwiesen (bspw. GloBE-Mustervorschriften), weshalb für die Auslegung darauf zurückgegriffen werden muss. Der vorliegende Beitrag beleuchtet den Begriff aus unterschiedlichen Perspektiven.



Thomas HUG
dipl. Steuerexperte
Partner | Deloitte AG
Ersatzrichter | Steuerrekursgericht Zürich
contact@thomashug.com

Monetäre Perspektive: Die relevante Umsatzgrenze liegt in der MindStV bei EUR 750 Mio. (keine Festsetzung in der Landeswährung), kann allerdings aufgrund einer Spezialregelung im Einzelfall auch tiefer sein. Sofern die Unternehmensgruppen ihren konsolidierten Abschluss in einer anderen Präsentationswährung als Euro erstellt, ist diese für die Bestimmung des Umsatzes aufgrund des durchschnittlichen Wechselkurses der Europäischen Zentralbank umzurechnen. Der «ESTV-Jahresmittelkurs» findet keine Anwendung.

Materielle Perspektive: Für die Ermittlung der Umsatzgrenze wird auf einen konsolidierten Abschluss nach einem anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandard wie IFRS, US GAAP oder Swiss GAAP FER abgestellt. Ein OR-Konzernabschluss genügt nicht. Hierbei sind auch die gesamten Umsätze von vollkonsolidierten Tochtergesellschaften mit Minderheitsanteilen (kein Ausschluss der Minderheitsanteile an den Umsätzen) zu berücksichtigen sowie Konzerngesellschaften, die subjektiv von der Ergänzungssteuer befreit sind. Der Begriff «Umsatz» als solcher ist sehr vage definiert, umfasst jedoch im Wesentlichen Erträge aus dem ordentlichen Geschäft. Bei gewissen für die Schweiz wichtigen Branchen wie bspw. Banken oder Rohstoffhändler stellen sich Einzelfragen. Im Übrigen sind auch realisierte und unrealisierte Wertveränderungen von nach der Equity-Methode konsolidierten Joint Ventures und assoziierten Gesellschaften zu berücksichtigen.

Temporäre Perspektive: In zeitlicher Hinsicht ist die Umsatzgrenze dann erfüllt, wenn die Unternehmensgruppe in zwei der vier vorhergehenden Geschäftsjahre die Umsatzgrenze erfüllt. Die GloBE-Mustervorschriften enthalten Spezialregeln bei Verschmelzungen und Spaltungen.

Die im vorliegenden Beitrag enthaltenen Ansichten sind persönliche Überlegungen des Autors. Sie sind weder repräsentativ für noch stehen sie sonst wie in einem Zusammenhang mit Einrichtungen, Institutionen oder Unternehmen, für welche der Autor im Rahmen seiner Berufsausübung tätig ist.



QUICK READ	50	1. Einleitung
HAUPTTEIL	51	1.1 Übersicht
1. Einleitung	51	Der Bund erhebt gestützt auf Art.129a Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) seit dem 1. Januar 2024 auf dem Gewinn « <i>grosser Unternehmensgruppen</i> » eine schweizerische Ergänzungssteuer (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT). Die Einführung der internationalen Ergänzungssteuer nach der Primärgänzungssteuerregelung (Income Inclusion Rule, IIR) bzw. nach der Sekundärgänzungssteuerregelung (Undertaxed Payments Rule, UTPR) erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt (voraussichtlich 1. Januar 2025 ⁰¹).
2. Bedeutung des Umsatzbegriffs	53	
3. Monetäre Perspektive des Umsatzbegriffs	53	
4. Materielle Perspektive des Umsatzbegriffs	55	
5. Temporäre Perspektive des Umsatzbegriffs	59	
6. Fazit	61	Basierend auf den zugehörigen Übergangsbestimmungen in Art.197 Ziff. 15 BV hat er hierfür bis zum Inkrafttreten der gesetzlichen Bestimmungen die Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen vom 22. Dezember 2023 (SR 642.161, Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) erlassen. Der Begriff « <i>grosse Unternehmensgruppen</i> » ist gemäss Art.197 Ziff. 15 lit. a BV als grosse multinationale Unternehmensgruppen (nachfolgend auch « <i>Konzern</i> ») zu verstehen, welche einen konsolidierten jährlichen Umsatz von EUR 750 Mio. erreichen. Diese Mindestumsatzgrenze wurde für die schweizerische Ergänzungssteuer in Art.8 Abs.1 MindStV und für die internationale Ergänzungssteuer in Art.10 Abs.1 MindStV überführt.

[...] Übergangsbestimmungen zu Art. 129a BV (Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen)

² Er beachtet dabei folgende Grundsätze:

a. Die Vorschriften gelten für die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, die einen konsolidierten jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro erreicht.

⁰¹ Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) vom 22. Dezember 2023 (nachfolgend «Erläuterungen MindStV»), 12.



Art.8 MindStV Anwendungsbereich

¹ *Der schweizerischen Ergänzungssteuer unterliegen die Gewinne von steuerlich der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, deren oberste Muttergesellschaft gemäss ihrer konsolidierten Jahresrechnung einen jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro im Sinne der Artikel 1.1.1, 1.1.2 und 6.1 der GloBE-Mustervorschriften erreicht.*

- 3 Der vorliegende Aufsatz analysiert, wie dieser Umsatzbegriff, welcher die Bedingung für die subjektive Steuerpflicht der schweizerischen und zukünftigen internationalen Ergänzungssteuer ist, gemäss Mindestbesteuerungsverordnung auszulegen ist.

1.2 Anwendbares Recht

- 4 Laut Art.2 Abs.1 MindStV sind die GloBE-Mustervorschriften in der Version vom 14. Dezember 2021 anwendbares Recht, und gemäss Art.2 Abs.3 MindStV sind diese Mustervorschriften insbesondere nach Massgabe des zugehörigen Kommentars und Regelwerke der OECD/G20 auszulegen. Während in der Mindestbesteuerungsverordnung von den GloBE-Mustervorschriften vom 14. Dezember 2021 gesprochen wird, wird auf der OECD-Homepage als Publikationsdatum der 20. Dezember 2021 aufgeführt. Allerdings wurden diese Mustervorschriften am 14. Dezember 2021 bewilligt, was das unterschiedliche Datum erklärt. Es handelt sich hierbei um einen statischen Verweis. Sollten die GloBE-Mustervorschriften angepasst werden – was in nächster Zeit nicht erwartet wird –, müsste auch die Verordnung angepasst werden. Bezüglich des Kommentars wird im Text der Mindestbesteuerungsverordnung auf keine konkrete Version verwiesen. Allerdings wird in der Fussnote 3 auf die Version vom März 2022 referenziert. Aufgrund der Ausführungen in den Erläuterungen zur Mindestbesteuerungsverordnung ist dieser Verweis jedoch gemäss hier vertretener Ansicht als dynamisch zu betrachten, d.h. es kommt die jeweils gültige Version zur Anwendung und eine Anpassung der Verordnung ist nicht notwendig.

Allerdings macht der Bundesrat in den Erläuterungen die nicht weiter begründete Aussage, dass zukünftige Dokumente «je nach Inhalt auch eine Änderung der MindStV notwendig machen».⁰² Dies bedeutet, dass im Einzelfall der Inhalt neuer Dokumente der OECD/G20 ohne Anpassung der MindStV keine Anwendung finden.

In Bezug auf die schweizerische Ergänzungssteuer kommen die Regeln der OECD/G20 «sinngemäss» zur Anwendung. Der Bundesrat hat diesen Zusatz deshalb gewählt, weil die GloBE-Mustervorschriften eigentlich nur die Erhebung der internationalen Ergänzungssteuer (IIR, UTPR), nicht aber einer nationalen Steuer (QDMTT) regeln.⁰³ Er möchte aber eine einheitliche Bemessung beider Ergänzungssteuern, weshalb die OECD/G20-Regeln sinngemäss Anwendung finden sollen (mit ein paar punktuellen Ausnahmen⁰⁴, siehe Art.2 Abs.2 MindStV).

In Anbetracht dieses direkten Verweises werden für die Auslegung des Umsatzbegriffs im Rahmen dieses Aufsatzes namentlich folgende Dokumente und deren Leitprinzipien herangezogen:

- GloBE-Mustervorschriften (zit.: MR) vom 14./20. Dezember 2021 (in der englischen Originalversion);
- Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (zit.: Kommentar, Art. ... N ...) in der ersten Auflage vom 14. März 2022 (nur auf Englisch verfügbar; zweite Auflage im 2024 erwartet);
- Agreed Administrative Guidance (zit.: AG 07/2023) vom 17. Juli 2023 (nur auf Englisch verfügbar);
- Agreed Administrative Guidance (zit.: AG 12/2023) vom 18. Dezember 2023 (nur auf Englisch verfügbar)

Da die verbindliche Originalversion der GloBE-Mustervorschriften in Englisch ist, werden die englischen Fachbegriffe zum besseren Verständnis nachfolgend

⁰² Erläuterungen MindStV, 17.

⁰³ Erläuterungen MindStV, 13.

⁰⁴ Bspw. Zurechnungsregeln Betriebsstätten und Personengesellschaften im Ausland (Art. 4.3.2 lit. a/c – e MR), Joint Ventures (Art. 6.4 MR).



jeweils in Klammern ergänzt. Die GlobE-Mustervorschriften verweisen häufig auf den für den jeweiligen Konzern anwendbaren «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandard. In diesem Aufsatz wird soweit notwendig jeweils das IFRS-Regelwerk herangezogen. Soweit ein Konzern US GAAP oder Swiss GAAP FER verwendet, finden die korrespondierenden Regeln Anwendung.

2. Bedeutung des Umsatzbegriffs

- 8 Der schweizerischen Ergänzungssteuer unterliegen Geschäftseinheiten, die steuerlich der Schweiz zugehörig sind (Art.1 lit.a MindStV i.V.m. Art.3 Abs.2 MindStV) und zu einer grossen multinationalen Unternehmensgruppe gehören, deren oberste Muttergesellschaft gemäss ihrer konsolidierten Jahresrechnung einen jährlichen Umsatz von EUR 750 Mio. erreicht (Art.8 Abs.1 MindStV). Der internationalen Ergänzungssteuer unterliegen Geschäftseinheiten, die steuerlich nicht der Schweiz zugehörig sind (Art.1 lit.b MindStV) und ebenfalls zu einer grossen multinationalen Unternehmensgruppe mit einem Mindestumsatz von EUR 750 Mio. in ihrer konsolidierten Jahresrechnung gehören (Art.10 Abs.1 MindStV). Als Geschäftseinheiten (Constituent Entity) gelten gemäss Art.3 Abs.1 MindStV i.V.m. Art.1.3.1 MR direkt oder indirekt beherrschte⁹⁵ Einheiten unabhängig ihrer Rechtsform sowie Betriebsstätten. Darüber hinaus gilt auch die beherrschende oberste Muttergesellschaft selbst als Geschäftseinheit. Der Teilsatz «zu einer [...] Unternehmensgruppe gehören» bedeutet folglich, dass sie direkt oder indirekt durch eine oberste Muttergesellschaft beherrscht werden und damit Bestandteil einer konsolidierten Jahresrechnung sind.
- 9 Der Umsatzbegriff ist demnach eine *conditio sine qua non* für die subjektive Steuerpflicht bei der schweizerischen und internationalen Ergänzungssteuer. Nur wenn eine Geschäftseinheit zu einer multinationalen Unternehmensgruppe gehört, die in ihrer konsolidierten Jahresrechnung einen jährlichen Umsatz von

mind. EUR 750 Mio. ausweist, kann sie der Ergänzungssteuern gemäss MindStV unterliegen.

Das Schweizer Steuerrecht kennt auch bei der Mehrwertsteuer (Art.10 Abs.2 lit. a MWSTG) für die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht eine Anknüpfung an einen Mindestumsatz. Eine solche Anknüpfung mag bei der Mehrwertsteuer sachlogisch erscheinen, erfasst diese Rechtsverkehrssteuer doch das Entgelt für Lieferungen und Dienstleistungen und damit – technisch vereinfacht – den Umsatz eines Unternehmens. Bei der Ergänzungssteuer, welche eine alternative (Mindest-) Gewinnsteuer ist, ist die Anknüpfung an den Umsatz anstelle des Gewinns ungewöhnlich und gemäss hier vertretener Ansicht auch sachwidrig. Hintergrund dieser Regelung ist allerdings die Tatsache, dass die OECD/G20 an das gleiche Kriterium anknüpfen wollte wie beim länderbezogenen Bericht (Country-by-Country Reporting, CbCR).⁹⁶ Auch dieser muss erstellt werden, wenn der Umsatz mind. EUR 750 Million beträgt. Wie auf den folgenden Seiten noch aufgezeigt wird, unterscheidet sich die Umsatzschwelle dieses länderbezogenen Berichts allerdings in einigen Aspekten von der Schwelle bei der Ergänzungssteuer.

3. Monetäre Perspektive des Umsatzbegriffs

3.1 Betrag

Die relevante Umsatzgrenze liegt grundsätzlich im Einklang mit den GloBE-Mustervorschriften bei EUR 750 Mio. (Art.8 Abs.1 MindStV, Art.10 Abs.1 MindStV). Der Betrag wird eher untypisch nicht in der Schweizer Landeswährung ausgewiesen und muss folglich umgerechnet werden (Ziff.3.2 unten).

Wenn allerdings eine Geschäftseinheit zu einer Gruppe gehört, deren oberste Muttergesellschaft zu einem Land zugehörig ist, das einen tieferen Schwellenwert

⁹⁵ Die Beherrschung (Control) richtet sich nach der Definition des anwendbaren «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards, bspw. IFRS 10.5–10.6; vgl. hierzu detailliert: Hug Thomas, Tax Accounting & Reporting – unter besonderer Berücksichtigung der OECD Model Rules zur globalen Mindeststeuer, Zürich, 2024, N 703 ff.

⁹⁶ Kommentar, Art.1 N 5.



als EUR 750 Mio. für die Primärerergänzungssteuerregelung (Income Inclusion Rule, IIR) vorsieht, so unterliegen die Gewinne in der Schweiz ebenfalls der schweizerischen Ergänzungssteuer (Art.8 Abs.2 MindStV). Diese Regelung ist insofern augenfällig, als dass der Bundesrat hierbei von der verfassungsmässigen Grundlage in Art.197 Ziff.15 Abs.2 lit.a BV abweicht.

[...] Übergangsbestimmungen zu Art. 129a BV (Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen)

² Er beachtet dabei folgende Grundsätze:

a. Die Vorschriften gelten für die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, die einen konsolidierten jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro erreicht.

- 13 Allerdings sieht der Bundesrat in den Erläuterungen zur Mindestbesteuerungsverordnung diese Abweichung als zulässig an, da Art.197 Ziff.15 Abs.4 BV dieses Vorgehen erlaube:⁹⁷

[...] Übergangsbestimmungen zu Art. 129a BV (Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen)

⁴ Sofern der Bundesrat es für die Umsetzung der Mindestbesteuerung als erforderlich erachtet, kann er von den Grundsätzen nach Absatz 2 abweichen. Er kann internationale Mustervorschriften und zugehörige Regelwerke für anwendbar erklären. Er kann diese Kompetenzen auf das Eidgenössische Finanzdepartement übertragen.

- 14 Er begründet diese Ausweitung der Steuerpflicht hauptsächlich mit fiskalischen Überlegungen («zusätzlichen Steuereinnahmen der Schweiz zufließen») und dem Schutz vor zusätzlichen Steuerverfahren im Ausland.⁹⁸ Im erläuternden Bericht zur Anpassung

der Bundesverfassung («Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen»), welche Volk und Stände am 18.Juni 2023 gutgeheissen haben, hat allerdings der Bundesrat bereits in Bezug auf den Zweck von Abs.4 genau diesen Fall von Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von weniger als EUR 750 Mio. erwähnt.⁹⁹

Gemäss hier vertretener Ansicht ist diese Regelung in Art.8 Abs.2 MindStV allerdings mit einigen praktischen Herausforderungen verbunden. Sowohl die kantonalen Steuerverwaltungen als auch die potenziellen Steuerpflichtigen müssen bei der Zugehörigkeit zu einem ausländischen Konzern im Einzelfall prüfen, wer die oberste ausländische Konzerngesellschaft ist und ob diese in einem Staat ansässig ist, welcher eine tiefere Grenze als die EUR 750 Mio. für die IIR vorsieht.

3.2 Wechselkurs

Die Mindestbesteuerungsverordnung definiert die relevante Umsatzgrenze nicht in der Landeswährung Schweizer Franken, sondern im Einklang mit Art.1.1.1 MR in Euro. Eine Unternehmensgruppe kann bei der Erstellung eines (konsolidierten) Abschlusses nach IFRS frei wählen, in welcher Währung sie die für die Ermittlung des Umsatzes relevante (Konzern-)Gewinn- und Verlustrechnung erstellen will («Darstellungswährung», IAS 21). Es stellt sich folglich die Frage, wie diese Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. beispielsweise in Schweizer Franken umzurechnen ist, wenn eine Unternehmensgruppe einen IFRS-Abschluss in der Landwährung erstellt.

Die Frage ist in der Mindestbesteuerungsverordnung nicht geregelt, wohl aber in den Administrative Guidance vom Juli 2023. Diese finden durch den Verweis in Art.2 Abs.3 MindStV auch für die schweizerische und internationale Ergänzungssteuer Anwendung. Methodisch ist der relevante Umsatz von der Dar-

⁹⁷ Erläuterungen MindStV, 22.

⁹⁸ Erläuterungen MindStV, 22.

⁹⁹ Erläuternder Bericht zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) vom 11. März 2022, Seite 24 (nachfolgend Bericht 03/2022).



stellungswahrung des Konzernabschlusses (bspw. Schweizer Franken) in Euro umzurechnen (und nicht umgekehrt), und zwar auf Basis des durchschnittlichen Wechselkurses des Dezembermonats des vorangegangenen Geschäftsjahrs («*based on the average foreign exchange rate for the December month of the previous Fiscal Year*»¹⁰). Als Basis dient hierbei der Wechselkurs der Europäischen Zentralbank.¹¹ Der allseits bekannte «ESTV-Jahresmittelkurs» findet keine Anwendung.

- 18 Diese Regelung kann im Einzelfall zu verzehrenden Ergebnissen führen, falls eine Unternehmensgruppe als Geschäftsjahr nicht das Kalenderjahr, sondern bspw. die Periode November N bis Oktober N+1 hat. Folglich wäre in dieser Konstellation der durchschnittliche Wechselkurs des Monats Dezember N-1 zu verwenden, was bei volatilen Kursen zu Verfälschungen führen kann.
- 19 An dieser Stelle sei der Hinweis angebracht, dass die Schweiz die gemäss OECD relevante Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. für den länderbezogenen Bericht in der nationalen Gesetzgebung in Schweizer Franken und nicht Euro festgesetzt hat. Gemäss Art. 3 der Verordnung über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 29. September 2017 (ALBAV, SR 654.11) beträgt der Schwellenwert CHF 900 Mio., was dem damaligen EUR/CHF-Wechselkurs von 1.20 entsprach. Beim aktuellen Wechselkurs würde dieser Schwellenwert eher einem Wert in der Bandbreite von CHF 710 – 720 Mio. entsprechen (rund 20% tiefer).

4. Materielle Perspektive des Umsatzbegriffs

- 20 Weiter definiert die Mindestbesteuerungsverordnung nicht, was der Begriff Umsatz alles umfasst bzw. es wird auf ausgewählte Artikel in den GloBE-Mustervorschriften verwiesen. Für die Auslegung sind folglich diese Mustervorschriften und weitere OECD/G20-Dokumente beizuziehen, welche durch Art. 2 Abs. 3 MindStV Anwendung finden.

4.1 Konzernabschluss als relevante Zahlenbasis

4.1.1 Begriff «Konzernabschluss»

Zunächst stellt sich die Frage, auf welcher Zahlenbasis der Umsatz formell überhaupt zu ermitteln ist. Gemäss Art. 1.1.1 MR ist hierfür der Umsatz des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft relevant («*in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity (UPE)*»). Der Begriff Konzernabschluss (Consolidated Financial Statements) ist hierbei gemäss Art. 10.1.1 MR zu verstehen als ein Konzernabschluss, welcher nach einem anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt wurde (Acceptable/Authorized Financial Accounting Standard).

4.1.2 Begriff «anerkannter Rechnungslegungsstandard»

Die anerkannten Rechnungslegungsstandards sind in den GloBE-Mustervorschriften in Art. 10.1.1 MR abschliessend geregelt und umfassen bspw. IFRS, US GAAP oder Swiss GAAP FER. Die Swiss GAAP FER werden zwar nicht explizit erwähnt, jedoch ist der Begriff «*generally accepted accounting principles of [...] Switzerland*» mit Swiss GAAP FER gleichzusetzen. Der Begriff «*anerkannter*» Rechnungslegungsstandard gemäss GloBE-Mustervorschriften darf dabei nicht mit dem identischen Begriff gemäss Art. 963b OR gleichgesetzt werden. Letztgenannter Begriff umfasst gemäss Art. 2 Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung vom 21. November 2012 (SR 221.432) beispielsweise auch die FINMA-Rechnungslegungsvorschriften für Banken und kollektive Kapitalanlagen, deren Qualifikation als «*anerkannt*» bzw. «*zugelassen*» gemäss GloBE-Mustervorschriften weiterhin ungeklärt ist.

4.1.3 Begriff «zugelassener Rechnungslegungsstandard»

Ein zugelassener Rechnungslegungsstandard liegt dann vor, wenn er durch ein befugtes Rechnungslegungsorgan (Accounting Body) genehmigt wurde und «*zuverlässig*» (reliable) ist. Darunter fallen gemäss Ansicht des Bundesrats nicht die (Konzern-) Rechnungslegungsvorschriften gemäss Schweizer Obliga-

¹⁰ AG 07/2023, N 29.

¹¹ AG 07/2023, N 30.



tionenrecht (Art. 963 ff. OR), da diese durch das Vorsichtsprinzip geprägt sind.¹² Diese Tatsache ist allein schon deshalb von praktischer Relevanz, weil Umsätze bspw. nach IFRS regelmässiger früher erfasst werden als in einem Abschluss nach Schweizer Obligationenrecht. Nach IFRS 15.32 sind Erlöse zwingend dann zu erfassen, wenn die Verfügungsmacht übergeht. Im Obligationenrecht werden die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen frühestens dann erfasst, wenn gegenüber dem Dritten ein fester Anspruch entstanden ist.¹³

4.1.4 Fehlender Konzernabschluss

- 24 Ist kein Abschluss nach einem anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandard vorhanden, ist der Umsatz so zu ermitteln, als ob ein solcher Abschluss vorhanden wäre. Diese Regelung in Art. 10.11 MR führt zu einer de facto-Pflicht zur Erstellung eines solchen Konzernabschlusses. Gemäss Erfahrung des Autors gibt es in der Schweiz viele privat gehaltene Gruppen, die bisher nur einen Konzernabschluss nach Obligationenrecht erstellen. Die Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung gemäss Art. 963b OR greift in solchen Fällen mangels Kotierung nicht.

4.1.5 IFRS-Konzernabschluss

- 25 Bei den IFRS ist die Erstellung eines Konzernabschlusses im Einzelstandard IFRS 10 geregelt. Ein Konzernabschluss (Consolidated Financial Statements) umfasst sämtliche Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen der obersten Konzerngesellschaft sowie sämtlicher beherrschter Tochterunternehmen.
- 26 Allerdings qualifiziert nicht jedes nach IFRS beherrschte und konsolidierte Tochterunternehmen auch als Geschäftseinheit, welche der schweizerischen oder internationalen Ergänzungssteuer unterstellt ist. Die GloBE-Mustervorschriften enthalten in Art. 1.5 MR eine Liste von Geschäftseinheiten, die subjektiv steuerbefreit sind (freigestellte Geschäftseinheiten, Excluded Entities¹⁴). Obwohl solche Geschäftseinheiten nicht der Besteuerung unterliegen, werden deren

Drittumsätze für die Ermittlung der relevanten Umsätze dennoch berücksichtigt.¹⁵ Dies kann im Einzelfall zu einer Aufblähung der Umsatzbasis für die Ermittlung der Steuerpflicht führen.

Beherrschte Tochterunternehmen sind gemäss IFRS 10 voll zu konsolidieren («*line-by-line consolidation*»), selbst wenn Dritte Minderheitsanteile halten. Wenn bspw. eine Obergesellschaft 80 % an einem Tochterunternehmen hält, werden die Umsätze der Tochterunternehmen zu 100 % im Konzernabschluss berücksichtigt. Die 20 %-Anteile der Minderheiten werden gemäss IFRS 10.B89 lediglich beim Gewinn oder Verlust als «*nicht beherrschte Anteile*» (Non-Controlling Interests) ausgewiesen. Dies bedeutet, dass deren Umsätze vollständig in die Ermittlung des Mindestumsatzes von EUR 750 Mio. einfließen,¹⁶ obwohl eine allfällige internationale Ergänzungssteuer gemäss Art. 2.2 MR nur im Umfang der Beteiligungsquote erhoben wird. Diese inkonsistente Regel ist abzulehnen, ist jedoch in den anwendbaren GloBE-Mustervorschriften enthalten.

Es versteht sich von selbst, dass im Rahmen der Konsolidierung Umsätze zwischen den Konzerngesellschaften eliminiert werden (Innenumsätze). Folglich sind nur die Umsätze mit Dritten (Aussenumsätze) für die Bestimmung der EUR 750 Mio.-Grenze relevant.¹⁷

4.2 Begriff

4.2.1 Allgemein

Da der Begriff Umsatz in der Mindestbesteuerungsverordnung nicht definiert ist, sind wiederum die verschiedenen OECD/G20-Dokumente beizuziehen. Weder die GloBE-Mustervorschriften noch der Kommentar in der ersten Auflage äussern sich zum Begriff Umsatz (Revenue). Die OECD hat dieses Prob-

¹² Bericht 03/2022, 23.

¹³ EXPERTsuisse, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung» (Ausgabe 2023), Zürich, 2023, N 743.

¹⁴ Bspw. bestimmte Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionsfonds) sowie Investment- und Immobilienfonds, sofern diese die oberste Muttergesellschaft verkörpern.

¹⁵ Bericht 03/2022, 32; Kommentar, Art. 1 N 12.

¹⁶ Kommentar, Art. 1 N 11.

¹⁷ Kommentar, Art. 1 N 11.



lem erkannt und deshalb im Rahmen der Administrative Guidance vom Dezember 2023 Ausführungen erlassen, welche in die zweite Auflage des Kommentars (im 2024 erwartet) einfließen werden.

- 30 Die OECD definiert den Begriff als *«the inflow of economic benefits arising from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the MNE Group's ordinary activities»*.¹⁸ Weiter heisst es: *«The revenue amounts shall be determined in line with the relevant accounting standard, which may allow for netting for discounts, returns and allowances, but in any event before deducting cost of sales and other operating expenses»*.¹⁹ Aus diesen Ausführungen ergeben sich verschiedene Leitprinzipien.

4.2.2 Orientierung an Rechnungslegungsstandard

- 31 Zunächst richtet sich die Ermittlung nach dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard (*«...shall be determined in line with the relevant accounting standard...»*). Die IFRS schreiben in IAS 1.82 lediglich vor, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung die (Umsatz-) Erlöse separat darzustellen sind, nicht jedoch was dieser Begriff umfasst. In der Praxis werden hierzu branchen- und länderspezifische Usancen herangezogen (Ziff. 4.2.5 unten), so dass die Position *«Umsatz»* im IFRS-Abschluss je nach Branche und Land andere Komponenten enthalten kann.
- 32 Soweit der Rechnungslegungsstand eine Reduktion der Umsätze bspw. um gewährte Nachlässe, Skonti oder Leistungsprämien erlaubt, dürfen diese für Zwecke der Umsatzermittlung berücksichtigt werden.²⁰ Nicht in Abzug gebracht werden dürfen allerdings Personalkosten oder Warenaufwendungen. Nach IFRS 15.51 sind solche variablen Elemente zu berücksichtigen und kürzen die Erlöse, jedoch sind Personalkosten oder Warenaufwendungen nach IAS 1.82 separat auszuweisen.

4.2.3 Orientierung an normaler Geschäftstätigkeit

- 33 Weiter ist zu beachten, dass gemäss Ansicht der OECD/G20 nur solche Erträge zum Umsatz zählen,

welche im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit (Ordinary Activities) vereinbart werden (*«...that constitute the MNE Group's ordinary activities»*). Hierzu enthalten die Administrative Guidance zwei illustrative Fallbeispiele zu Zinserträgen: Während die Zinserträge bei einem Produktionsunternehmen nicht zum Umsatz zählen und unter den Finanzerträgen ausgewiesen werden,²¹ sind sie bei einem Leasinggeber bei der Umsatzermittlung zu berücksichtigen.²² Es ist deshalb im Einzelfall zu definieren, welche Erträge zur normalen Geschäftstätigkeit gehören und welche nicht. Die OECD/G20 widerspricht sich allerdings selbst, wenn sie vorschreibt, dass beim Umsatz auch ausserordentliche Gewinne und Erträge (extraordinary or non-recurring items) zu berücksichtigen seien.²³ Wenn ein Ertrag ausserordentlich ist, wird er eher nicht zur ordentlichen Geschäftstätigkeit gehören. Die IFRS erlauben nicht den Ausweis von ausserordentlichen Positionen in der Gewinn- und Verlustrechnung (IAS 1.82)²⁴, weshalb diese im Einzelfall separat zu ermitteln sind.

4.2.4 Orientierung auch an Gewinne/Verlusten aus Investments

Zusätzlich sind – obwohl wenigstens unter den IFRS 34 nicht als Umsatzerlös ausgewiesen – auch realisierte und unrealisierte Gewinne und Verluste aus *«Investments»* zu berücksichtigen.²⁵ Der Begriff wird durch die OECD/G20 nicht definiert. Gemäss hier vertretener Ansicht und mit Bezug auf den IFRS-Einzelstandard IAS 28 (engl. Originaltitel: *«Investments in Associates and Joint Ventures»*) fallen hierunter Anteile an assoziierte Unternehmen (vereinfacht: ab 20 %) und Joint

¹⁸ AG 12/2023, 23 (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.3).

¹⁹ AG 12/2023, 23 (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.3).

²⁰ AG 12/2023, 23 (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.3).

²¹ AG 12/2023, 23 (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.6).

²² AG 12/2023, 23 f. (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.7).

²³ AG 12/2023, 23 (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.4).

²⁴ Hug, N 873.

²⁵ AG 12/2023, 23 (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.4).



Ventures (gemeinsame statt alleiniger Beherrschung), welche bei den IFRS nach der Equity-Methode konsolidiert werden. Der Grundgedanke dieser Methode ist, dass der Beteiligungsbuchwert die Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals der Beteiligung widerspiegelt,²⁶ und nur die jährliche Wertveränderung in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt wird («one-line consolidation»²⁷). Diese Regelung ist abzulehnen, da – unter Ausklammerung von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen – das Eigenkapital durch den Gewinn oder Verlust verändert wird. Relevant sollte allerdings der Umsatz als Bruttogrösse und nicht der Gewinn oder Verlust als Nettogrösse sein. Der Gewinn/Verlust ist in der Regel kleiner als der Umsatz, der um Aufwandspositionen zu kürzen ist. Auch unterliegen assoziierte Unternehmen und Joint Ventures (abhängig vom Einzelfall aufgrund der Spezialregelung in Art. 6.4 MR²⁸) nicht der Ergänzungssteuer, dennoch muss ihr Umsatz für die Ermittlung des Mindestumsatzes von EUR 750 Mio. berücksichtigt werden.

4.2.5 Branchenspezifische Aspekte

- 35 Die nachfolgenden Ausführungen gehen auf die Besonderheiten einiger für die Schweiz wichtigen Branchen ein.

4.2.5.1 Banken

- 36 Bei Banken ist es Branchenstandard, dass die verschiedenen Umsatzkomponenten Zinserträge, Kommissions- und Gebührenerträge, Handelserträge sowie übrige Erträge jeweils auf Nettobasis ausgewiesen werden. Die Nettozinserträge umfassen bspw. die Zinserträge aufgrund von Ausleihungen an Kunden (Kredite) abzüglich der bezahlten Zinsen auf Einlagen von Kunden (Kredit- und Sparkonten) sowie Kreditverluste. Als illustratives Beispiel präsentiert sich bspw. die Gewinn- und Verlustrechnung der Bank Vontobel nach IFRS wie folgt (in Mio. USD, 2022):

Siehe Tabelle RZ 37 in gegenüberliegender Spalte ↗

Interest and dividend income	126.60	37
- Interest expense	22.20	
-/+ Credit loss (expense) / recovery	3.00	
Net interest and dividend income	101.40	
Fee and commission income	1'191.00	
- Fee and commission expense	357.20	
Net fee and commission income	833.80	
+ Net interest and dividend income [see above]	101.40	
+ Trading income	338.40	
+ Other income	11.50	
Total operating income	1'285.10	

Gemäss Ansicht der OECD sind aufgrund dieses Branchenstandards daher bei Banken die relevanten Umsätze auf Nettobasis zu ermitteln.²⁹ Dies führt gemäss Ansicht des Autors insoweit zu einer Ungleichbehandlung mit anderen Branchen, als dass Banken ihre Umsätze um die Finanzierungs- und weitere Kosten reduzieren können. Würde man im illustrativen Beispiel oben nur die «Bruttoumsätze» nehmen, würden sich die für die subjektive Steuerpflicht relevanten Umsätze auf rund CHF 1.67 Mrd. statt CHF 1.29 Mrd. belaufen (rund 30 % mehr).

4.2.5.2 Rohstoffhändler

39 Das Geschäft von Rohstoffhändlern zeichnet sich dadurch aus, dass sie grosse Volumen an Rohstoffen im eigenen Namen kaufen und häufig sehr zeitnah (wenige Minuten bis Stunden) mit einer kleinen Marge weiterverkaufen (Arbitrage-Geschäft, «back-to-back-business»). Der eigentliche Ertrag aus diesem Geschäft ist lediglich die erzielte Marge. In der Gewinn- und Verlustrechnung werden gemäss Erfahrung

²⁶ Hug, N 485.

²⁷ Im Gegensatz zur Vollkonsolidierung («line-by-line consolidation»), bei welcher jede einzelne Position der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung und nicht bloss die Veränderung des Eigenkapitals («one-line consolidation») konsolidiert wird.

²⁸ Ein nach IFRS qualifizierter Joint Venture ist für Zwecke der GloBE-Mustervorschriften nur dann ein Joint Venture, wenn die oberste Konzerngesellschaft direkt oder indirekt mind. 50 % Anteil hält.

²⁹ AG 12/2023, 23 (entspricht in der zukünftigen, zweiten Auflage des Kommentars Art. 1 N 10.5).



des Autors die Umsätze häufig auf Bruttobasis dargestellt, wodurch es zu einer «Aufblähung» kommt. Die eingekauften Rohstoffe werden als «Costs of goods sold» ausgewiesen, wie das illustrative Beispiel der Gewinn- und Verlustrechnung der Glencore auf Basis IFRS zeigt (in Mio. USD, 2022).

40	Revenue	255'984
	- Cost of goods sold	228'723

- 41 Die OECD adressiert diesen Fall nicht. Rohstoffhändler unterscheiden sich insofern von anderen Handelskonzernen, als dass sie die eingekauften Waren oftmals innerhalb sehr kurzer Zeit weiterverkaufen und dabei in der Regel keinen physischen Kontakt zu den Rohstoffen haben. Ihr eigentlicher «Umsatz» ist lediglich die Marge aus den Arbitrage-Geschäft. Gemäss Ansicht des Autors wäre es daher adäquat, bei Rohstoffhändlern im Gegensatz zu anderen Handelskonzernen und in Anlehnung an die OECD-Regeln zu den Banken lediglich auf den Nettoumsatz und damit die Marge abzustellen. Würde man im illustrativen Beispiel oben nur auf die Marge als Umsatz abstellen, würden die relevanten «Umsätze» nur rund CHF 27 Mrd. statt CHF 256 Mrd. betragen (rund 90 % weniger).

5. Temporäre Perspektive des Umsatzbegriffs

- 42 Die Mindestbesteuerungsverordnung spricht in Art. 8 Abs.1 MindStV bzw. Art.10 Abs.1 MindStV summarisch von einem «*jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro im Sinne der Artikel 1.1.1, 1.1.2 und 6.1 der GloBE-Mustervorschriften*».

5.1 Vier-Jahres-Periode (Art. 1.1.1, 1.1.2 MR)

- 43 Gemäss Art.1.1.1 MR erfüllt eine Unternehmensgruppe diese Voraussetzung nur dann, wenn sie in mind. zwei der vier Geschäftsjahre, die dem untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorangegangen sind, die Umsatzschwelle erreicht hat. In anderen Worten muss die Unternehmensgruppe somit für jedes einzelne Geschäftsjahr prüfen – insb. auch auf Basis des jeweiligen Umrechnungskurses (Ziff. 3 oben) – ob die

Umsatzschwelle erfüllt ist. Wenn sich ausnahmsweise ein Geschäftsjahr über einen Zeitraum von mehr oder weniger als 12 Monate erstreckt (kurzes bzw. überlanges Geschäftsjahr), wird der Schwellenwert von EUR 750 Mio. gemäss Art. 1.1.2 MR für jedes dieser Geschäftsjahre entsprechend der Dauer des betreffenden Geschäftsjahrs proportional angepasst (bspw. auf Basis der Anzahl Monate³⁰). Mit diesem «*two-out-of-four-years test*» will die OECD/G20 die Volatilität bei der subjektiven Steuerpflicht verhindern.³¹ In dem das laufende Geschäftsjahr nicht berücksichtigt wird, weiss die Unternehmensgruppe bereits zu Beginn, ob sie im laufenden Geschäftsjahr dem Regelwerk untersteht.³² Dies im Unterscheid bspw. zur Schweizer Mehrwertsteuer, bei welcher der Umsatz des laufenden Jahrs relevant ist (Art.10 Abs.2 lit.a MWSTG).

An dieser Stelle sei der Hinweis angebracht, dass für den länderbezogenen Bericht die Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. (bzw. CHF 900 Mio., Ziff.3 oben) des direkt vorhergehenden Geschäftsjahrs relevant ist.

Gemäss Art.1 Abs.1 MindStV unterliegen nur multinationale Unternehmensgruppen der Ergänzungssteuer, d.h. nur Unternehmensgruppen, die ausserhalb der Schweiz mind. eine beherrschte Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte haben. Dies im Unterschied bspw. zur Europäischen Union, die auch rein nationale Gruppen erfasst.³³ Ungeklärt ist die Frage, welche Jahre für die Umsatzermittlung relevant sind, wenn eine bisher rein nationale Unternehmensgruppe neu multinational wird. Wenn bspw. eine rein schweizerische Unternehmensgruppe mit Umsätzen in den letzten Jahren von klar über EUR 750 Mio. im Jahr N eine Tochtergesellschaft im Ausland gründet, stellt sich die Frage, ob die Unternehmensgruppe bereits im Jahr N oder erst im Jahr N+2 der Ergänzungssteuer untersteht. Diese Thematik hat die OECD/G20 bisher nicht adressiert. Bei einer rein wörtlichen Auslegung von Art.1.1.1 MR bezieht sich die Voraussetzung auf die

³⁰ Kommentar, Art.1 N 15.

³¹ Kommentar, Art.1 N 6.

³² Kommentar, Art.1 N 6.

³³ Richtlinie 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und grosse inländische Gruppen in der Union.



letzten vier Jahre als multinationale Gruppe, d.h. die Unternehmensgruppe muss in allen vier zu prüfenden Jahren multinational sein («...an MNE Group that has annual revenue...»). Andernfalls würde die Regelung auch dem Grundsatz zu Wider laufen, dass jede Unternehmensgruppe zu Beginn ihres Geschäftsjahrs wissen muss, ob sie dem Regelwerk untersteht.³⁴

5.2 Verschmelzungen und Spaltung (Art. 6.1 MR)

- 46 Die GloBE-Mustervorschriften enthalten ferner in Art. 6.1.1 MR Sonderregelungen für die Umsatzermittlung bei Fusionen und Spaltungen, bei welchen für die letzten vier Jahre unter Umständen keine konsolidierte Jahresrechnung verfügbar ist. Auch diese Regeln sind durch den direkten Verweis in Art. 2 Abs. 1 MindStV für die schweizerische und internationale Ergänzungsteuer verbindlich.

5.2.1 Begriffe «Verschmelzung» bzw. «Spaltung»

- 47 Die Begriffe Verschmelzung (Merger, Art. 6.1.1 lit. a/b MR) bzw. Spaltung (Demerger, Art. 6.1.1 lit. c MR) sind allerdings gemäss Art. 6.1.2 MR nicht rechtlich, sondern vielmehr wirtschaftlich zu verstehen. Eine Verschmelzung liegt dann vor, wenn eine Geschäftseinheit über eine andere Geschäftseinheit (oder Gruppe von Geschäftseinheiten) die Beherrschung erwirbt. Eine Spaltung liegt umgekehrt dann vor, wenn die Beherrschung aufgegeben wird. Der Begriff Beherrschung (Control) richtet sich nach der Definition des anwendbaren «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards, bspw. IFRS 10.5–10.6.³⁵ Wenn bspw. ein Konzern bisher 25% an einer anderen Unternehmung hält (IFRS-Qualifikation als assoziierte Gesellschaft, blosse Equity-Konsolidierung) und seinen Anteil neu auf 52% (IFRS-Qualifikation als beherrschte Tochtergesellschaft, Vollkonsolidierung) erhöht (bspw. Kauf, Kapitalerhöhung), liegt ebenfalls eine Verschmelzung gemäss GloBE-Mustervorschriften vor.

5.2.2 Umsatzermittlung bei Verschmelzung

- 48 Ist im Rahmen einer Verschmelzung für die letzten vier vorhergehenden Geschäftsjahre keine kon-

solidierte Jahresrechnung verfügbar, sind gemäss Art. 6.1.1 lit. a MR primär die Umsätze der einzelnen konsolidierten Jahresrechnungen der verschmolzenen Gruppen und subsidiär gemäss lit. b die Umsätze gemäss Einzelabschlüssen (gemäss einem anerkannten oder akzeptierten Rechnungslegungsstandard, Ziff. 4.1 oben) pro Geschäftsjahr zu addieren. Hierbei ist zu beachten, dass Umsätze zwischen den verschmolzenen Gruppen bzw. Gesellschaften nicht eliminiert werden.³⁶ Dies steht im Widerspruch zur allgemeinen Regelung, wonach nur Aussenumsätze berücksichtigt werden (Ziff. 4.1 oben) und führt zu einer Ungleichbehandlung mit bereits bestehenden Unternehmensgruppen, bei welchen die Innenumsätze nicht berücksichtigt werden.

Nicht geregelt ist die Frage, nach welchem Rechnungslegungsstandard der Umsatz zu ermitteln ist, wenn beispielsweise eine Gruppe in der Vergangenheit ihre Konzernrechnung nach IFRS und die andere nach Swiss GAAP FER erstellt hat. Nach der hier vertretenen Auffassung soll dies nach dem Rechnungslegungsstandard erfolgen, den die kombinierte Gruppe in Zukunft anwendet. Dies bedeutet jedoch, dass eine Gruppe die Umsatzzahlen für die letzten vier Jahre neu ermitteln muss. Wenn also im vorliegenden Beispiel der kombinierte Konzern künftig nach IFRS rapportiert, muss die Swiss GAAP FER-Gruppe die Umsätze der letzten vier Jahre ebenfalls nach IFRS ermitteln. Dies kann im Einzelfall mit erheblichem Aufwand verbunden sein.

5.2.3 Umsatzermittlung bei Spaltungen

Wenn sich eine bisher durch das Regelwerk erfasste Gruppe in zwei oder mehrere Gruppen aufspaltet, wird für die Ermittlung der Umsätze gemäss Art. 6.1.1 lit. c MR ausschliesslich auf die konsolidierten Abschlüsse der einzelnen Gruppen abgestellt. Im ersten Geschäftsjahr wird auf den Umsatz in diesem Geschäftsjahr abgestellt, in dem zweiten bis vierten Geschäftsjahr müssen in mind. zwei auf das Jahr der Spaltung folgenden Geschäftsjahren die Umsatzziele erfüllt sein.

³⁴ Kommentar, Art. 1 N 6.

³⁵ Hug, N 703 ff.

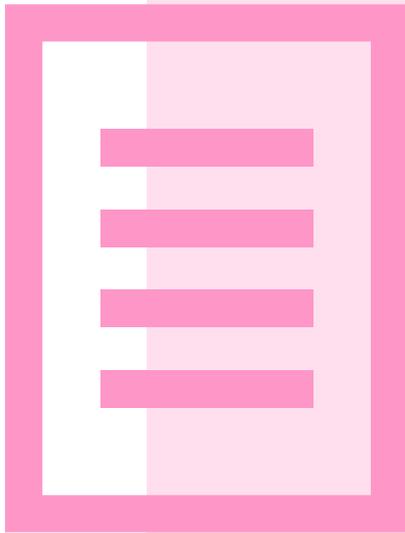
³⁶ Kommentar, Art. 6 N 22 und 27.



6. Fazit

- 51 Die Mindestbesteuerungsverordnung ist in der Schweizer Rechtsordnung insofern ein Unikat, als dass in wesentlichen Teilen auf das Regelwerk der OECD/G20 (GloBE-Mustervorschriften, weitere Dokumente) verwiesen wird, die meist nur in englischer Sprache verfügbar sind. Dies hat zur Folge, dass auch der zentrale Umsatzbegriff in der Verordnung selbst nicht weiter definiert ist. Während wesentliche Aspekte wie bspw. die Umrechnung in andere Wechselkurse oder die zeitliche Ermittlung detailliert geregelt sind, sind im Einzelnen dennoch verschiedene Fragen ungeklärt. Es wird sich zeigen müssen, ob die OECD/G20 diese Fragen in zukünftigen Dokumenten noch regeln wird oder ob die kantonalen Veranlagungsbehörden eine eigenständige Praxis ermitteln werden. Da die Mindestbesteuerungsverordnung allerdings extensiv auf das Regelwerk der OECD/G20 verweist, muss die zukünftige Verwaltungspraxis dem «Geiste der GloBE-Mustervorschriften» folgen.





zsis)



Die Bewertung von Beteiligungsrechten an Start-up-Unternehmen und der Gleichbe- handlungsgrundsatz

QUICK READ Die Schweiz besteuert das Vermögen von Privatpersonen, wobei der Verkehrswert als Grundlage dient. Bei nicht kotierten Aktien, insbesondere bei Start-up-Unternehmen, kann die Bewertung zu unfairen Steuerbelastungen führen. Die Behörden haben daher die Substanzwertmethode angewendet, um diese Belastung zu reduzieren. Dies kann zu Ungleichbehandlungen zwischen Start-ups und anderen Unternehmen führen. Der Gleichbehandlungsgrundsatz im Steuerrecht gebietet jedoch eine faire Behandlung. Daher wird vorgeschlagen, dass Start-ups weiterhin nach der Substanzwertmethode bewertet werden. Demgegenüber soll der anlässlich einer Kapitalerhöhung bezahlte Transaktionspreis nur dann als Grundlage für die Vermögenssteuerbewertung dienen, sofern er plausibel ist. Hierfür erfolgt im folgenden Artikel ein Lösungsvorschlag. Damit soll eine faire Besteuerung erreicht werden.



Peter FRÖHLICH
lic. iur., dipl. Steuerexperte
Fürsprecher | LUMOS T&L GmbH



QUICK READ	63	1. Einleitung	
HAUPTTEIL	64		
1. Einleitung	64	Die Schweiz kennt für Privatpersonen eine Vermö- 1 genssteuer. Erhoben wird sie auf dem Reinvermögen (Art.13 StHG). Die Bewertung des Vermögens orien- tiert sich nach dem Verkehrswert (Art.14 Abs.1 StHG).	
2. Bestimmung des Verkehrswertes von nicht kotierten Beteiligungen	65	Der Vermögenswert von kotierten Aktien bemisst sich 2 anhand des Börsenwertes. Bei nicht kotierten Aktien fehlen regelmässig Anhaltspunkte, die eine Bewer- tung der Aktien zum Verkehrswert zulassen. Mangels eines verfügbaren Wertes ist der Verkehrswert anhand von Schätzungsgrundlagen zu ermitteln, die eine möglichst genaue Verkehrswertermittlung zu- lassen. Die Schweizerische Steuerkonferenz hat hier- zu ein Kreisschreiben, das SSK-KS 28 ⁰¹ , verfasst. Zu diesem Kreisschreiben existiert ferner ein Kommentar, welcher die Vorgaben im Kreisschreiben weiter aus- führt. ⁰²	
3. Vorliegen eines Transaktionspreises anlässlich der Gründung oder bei einer Kapitalerhöhung	66		
4. Schutzmechanismen von Investor:innen bei Gründungen oder Kapitalerhöhungen	67		
5. Ungleichbehandlung in der Bewertung von Beteiligungsrechten	68		
6. Der Gleichbehandlungsgrundsatz in der Vermögenssteuer	69	Das SSK-KS 28 hält fest, dass der Verkehrswert von 3 nicht kotierten Wertpapieren, für die keine Kursnotie- rungen bekannt sind, dem inneren Wert entspricht. Davon abweichend bestimmt sich der steuerlich massgebende Verkehrswert nach dem Kaufpreis, so- fern die Titel unter Dritten gehandelt werden. ⁰³ Ein Handel unter Dritten liegt nach der SSK-KS 28 auch dann vor, wenn Investor:innen anlässlich einer Kapi- talrunde Beteiligungsrechte zeichnen.	
7. Lösungsvorschlag	71		
8. Folgen für die steuerliche Bewertung von Mitarbeiterbeteiligungen	71	Bei Start-up-Unternehmen hat diese Bewertungspra- 4 xis mitunter zu grotesken Situationen geführt. Wird der von den Investor:innen bezahlte Emissionspreis für die Aktien als Grundlage für die Aktienbewertung herangezogen, kann dies eine sehr hohe und regel- mässig finanziell kaum zu finanzierende Vermögen- steuerbelastung der Gründer:innen zur Folge haben. Die Verwaltungspraxis hat diese Problematik erkannt	

⁰¹ Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 (nachstehend zitiert als «SSK-KS 28»).

⁰² Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 Kommentar 2023 (nachstehend zitiert als «SSK-KS 28 Kommentar»). Dieser Kommentar wird jedes Jahr aktualisiert.

⁰³ SSK-KS 28 RZ 2 Abs. 5.



und bewertet die Beteiligungsrechte von Start-up-Unternehmen nach der Substanzwertmethode.⁰⁴

- 5 Die pauschale Anwendung der Substanzwertmethode reduziert diese Steuerbelastung erheblich. Mit Blick auf Unternehmen, die sich in einer den Start-up-Unternehmen vergleichbaren Situationen befinden, stellt sich die Frage, ob die Abgrenzung von Start-ups zu solchen Unternehmen gerechtfertigt ist. Denn gemäss dem im Steuerrecht geltenden Gleichbehandlungsgrundsatz ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu besteuern.⁰⁵
- 6 Nach der hier vertretenen Auffassung ist die pauschale, schematische⁰⁶ Verweigerung der Start-up Bewertung auf Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, nicht gerechtfertigt.

2. Bestimmung des Verkehrswertes von nicht kotierten Beteiligungen

- 7 Die Ausgangslage für die Bewertung von nicht kotierten Beteiligungen bildet Art.14 Abs.1 StHG. Danach sind die Vermögenswerte zum Verkehrswert zu bewerten. Was unter dem Verkehrswert zu verstehen ist, und wie dieser zu ermitteln ist, legt das Gesetz nicht fest.
- 8 Für die Rechtsanwendung hat dies zur Folge, dass die Bewertung für die Vermögenssteuer sich nach dem Verkehrswert zu orientieren hat. Das Bundesgericht schliesst aus der gesetzlichen Konzeption, dass den rechtsanwendenden Behörden ein grosser Ermessensspielraum bei der Verkehrswertbestimmung eingeräumt wird.⁰⁷
- 9 Die Rechtsprechung definiert den Verkehrswert als den objektiven Marktwert des Vermögensgegenstandes. Letzterer entspricht dem Preis, der im Geschäftsverkehr für die Veräusserung mutmasslich erzielt werden könnte bzw. dem Preis, den ein Dritter zu zahlen

bereit wäre.⁰⁸ Aus der Umschreibung des Bundesgerichts wird ersichtlich, dass die Verkehrswertbestimmung keine mathematisch genaue Berechnung ist.⁰⁹

Die kantonale Steuerkonferenz hat im SSK-KS 28 eine Anleitung zur Bewertung von nicht kotierten Beteiligungsrechten erlassen. Das SSK-KS 28 ist kein Bundesrecht, sondern eine Verwaltungsverordnung. Sie richtet sich an die Beamt:innen mit dem Ziel, eine einheitliche Anwendung des Steuerrechts zu ermöglichen. Das Bundesgericht hat in seiner bisherigen Rechtsprechung das SSK-KS 28 als eine zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswertes gewertet. Ungeachtet dessen verlangt die Rechtsgleichheit weiterhin eine einheitliche Anwendung des Gesetzes. Vom SSK-KS 28 kann denn auch abgewichen werden. Nach der bisherigen Rechtsprechung erfolgt eine Abweichung allerdings nur, wenn die Besonderheiten des Einzelfalles dies gebieten oder eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertbegriffes vorliegt.¹⁰

Im SSK-KS 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz wird die Bewertung von nicht kotierten Wertschriften näher ausgeführt. Das SSK-KS 28 legt eine Kaskadenordnung fest: Grundsätzlich ist bei nicht kotierten Wertschriften, die gehandelt werden, auf den letzten verfügbaren Kurs abzustellen. Ein «Handel» liegt auch dann vor, wenn Beteiligungsrechte anlässlich einer Kapitalerhöhung gezeichnet werden.¹¹ Liegt kein Handel vor, ist der Wert nach dem sogenannten inneren Wert der Wertschriften zu bestimmen. Dieser

⁰⁴ Weisung der Finanzdirektion über die Bewertung von Wertpapieren und Guthaben für die Vermögenssteuer Nr. 22/202 vom 01.11.2016.

⁰⁵ VGer ZH vom 26. August 2020, SB.2020.00024 E. 2.4.2.

⁰⁶ Der Steuerveranlagungsprozess gilt als ein Massenprozess. Aus Praktikabilitätsgründen müssen die Steuerbehörden schematische Regelungen aufstellen, um einen beförderlichen Veranlagungsprozess zu garantieren – sofern dadurch das Rechtsgleichheitsgebot nicht allzu strapaziert wird (siehe hierzu VGer ZH vom 26. August 2020, SB.2020.00024 E. 2.4.2 mit weiteren Hinweisen).

⁰⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_952/2010 vom 29. März 2011 E. 2.1.

⁰⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_1118/2014 vom 22. Juni 2015 E. 2.1.

⁰⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_1118/2014 vom 22. Juni 2015 E. 2.1.

¹⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_1057/2018 vom 07. April 2020 E. 4.2.1.

¹¹ SSK-KS 28, Kommentar 2023, Z 2, S. 5.



entspricht regelmässig dem arithmetischen Mittel aus dem doppelt gewichteten Ertragswert und dem einfach gewichtetem Substanzwert.¹²

3. Vorliegen eines Transaktionspreises anlässlich der Gründung oder bei einer Kapitalerhöhung

- 12 Von der allgemeinen Bewertungsrichtlinie des SSK-KS 28 kann abgewichen werden, wenn eine massgebliche Transaktion unter unabhängigen Personen vorliegt.¹³ Unter einer Transaktion ist einerseits eine Handänderung zu verstehen, mithin der Verkauf bzw. Kauf von Wertpapieren. Der Transaktionsbegriff des SSK-KS 28 erfasst andererseits jede Art von Handänderung. Darunter fallen unter anderem auch Kapitalerhöhungen.¹⁴
- 13 Beitragen sich Drittpersonen an einer Kapitalgesellschaft mittels einer Kapitalerhöhung, kann der von den Investor:innen bezahlte Preis für die gezeichneten Wertschriften massgebend sein für die Bewertung der Beteiligungsrechte. Dies wird üblicherweise dann angenommen, wenn die Investor:innen Dritte sind und die Transaktion als massgeblich eingestuft werden kann. Die Massgeblichkeit wird in quantitativer Hinsicht regelmässig bejaht, wenn das Transaktionsvolumen 10 % oder mehr der ausgegebenen Beteiligungsrechte ausmacht.¹⁵
- 14 Diese Praxis hat zur Folge, dass der von den Investor:innen bezahlte Preis pro Beteiligungsrecht als Grundlage für die Bestimmung des Vermögenssteuerwert der Wertschriften herangezogen wird. Mitunter können sich unter gewissen Umständen schwerwiegende und finanziell kaum zu tragende Vermögenssteuerfolgen ergeben.¹⁶ Verschiedene kantonale Steuergesetze kennen Bestimmungen zur Begrenzung der Vermögenssteuer, sollte diese im Vergleich zum steuerbaren Einkommen eine gesetzlich vorbestimmte Grenze überschreiten.¹⁷ In den Kantonen, welche eine solche gesetzlich festgelegte Begrenzung der Vermögenssteuer nicht kennen, muss im Einzelfall geprüft werden, ob eine im Vergleich zum steuerbaren

Einkommen übermässige Vermögenssteuerbelastung vorliegt. In diesen Kantonen bildet die verfassungsmässige Eigentumsgarantie die Grenze der zulässigen Vermögenssteuerbelastung.¹⁸

Für Start-up-Unternehmen gelten vorteilhafte Bewertungsrichtlinien. Sie werden nach der Substanzwertmethode bewertet. Dies hat zur Folge, dass der von Investor:innen bezahlte Transaktionspreis nicht als Grundlage zur Bewertung der Beteiligungsrechte herangezogen wird. Demgegenüber gelten für alle anderen Unternehmen die üblichen Bewertungsbestimmungen.¹⁹

Die Steuerverwaltung Zürich umschreibt Start-ups als Kapitalgesellschaften mit einem innovativen (üblicherweise technologiegetriebenen) und skalierbaren Geschäftsmodell.²⁰ Sie behalten diese Qualifikation bis zum Erreichen von sog. repräsentativen Geschäftsergebnisse. Die Praxis zeigt, dass (ehemalige) Start-up-Unternehmen auch bei Erzielen von sog. repräsentativen Geschäftsergebnissen weiterhin auf die Finanzhilfe von Investor:innen angewiesen sind. Der Grund liegt oft im hohen Personalaufwand für die Informatik und für den Vertrieb.

Die Grundlage für den Zeichnungspreis neuer Aktien an Start-ups bilden der Businessplan, Dieser be-

¹² SSK-KS 28 RZ 34.

¹³ SSK-KS 28 RZ 2 Abs. 5.

¹⁴ SSK-KS 28, Kommentar 2023, Z 2, S. 5.

¹⁵ SSK-KS 28, Kommentar 2023, Z 2, S. 5.

¹⁶ Siehe hierzu auch Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, Sitzung vom 15. Juni 2016 (abrufbar unter: <https://www.zh.ch/bin/zhweb/publish/regierungsratsbeschluss-unterlagen./2016/587/RRB-2016-0587.pdf>), S. 2, wonach eine Bewertung der Beteiligungsrechte gemäss dem bezahlten Transaktionspreis «... zu erheblichen Kosten bei den Jungunternehmern und Aktionären ...» führen kann.

¹⁷ Siehe zum Ganzen Floran Ponce, Le bouclier fiscale, StR 2023, S. 530 ff.

¹⁸ Das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung ist Teil der Eigentumsgarantie (Urteil des Bundesgerichts 2C_826/2015 vom 05. Januar 2017 E. 5).

¹⁹ Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, N 26e zu § 39.

²⁰ Weisung der Finanzdirektion über die Bewertung von Wertpapieren und Guthaben für die Vermögenssteuer Nr. 22/202 vom 01.11.2016.



schreibt das Produkt, den Markt, die (möglichen) Konkurrenten und die Verwendung der Gelder. Der Preis für die im Zuge der Kapitalerhöhung zu zeichnenden Aktien basiert auf der Beschreibung einer möglichen Zukunft. Die zeichnenden Investor:innen erhoffen sich diese Zukunft. Der Zeichnungspreis entspricht folglich nicht dem gegenwärtigen Marktwert der Beteiligungsrechte, sondern ist eine «Wette» auf die künftige, mögliche Wertentwicklung.²¹

- 18 Ähnliches gilt für Kapitalgesellschaften, die mittels einer oder mehrerer Kapitalrunden neues Kapital beschaffen. Der Grund für die Kapitalbeschaffung kann vielerlei sein: Ausbau des bestehenden Geschäfts, Finanzierung der Forschung und Entwicklung, Finanzierung von Werbung und Marketing, Stärkung des Eigenkapitals aufgrund gesetzlicher oder regulatorischer Vorgaben, etc. Je nach Konstellation ist es möglich, den Marktwert der zu zeichnenden Aktien auf der Basis eines bestehenden Marktwertes der Gesellschaft zuzüglich des zu schaffenden Kapitals zu berechnen. Demgegenüber ist es ebenfalls möglich, dass der bezahlte Zeichnungspreis – wie bei einem Start-up – gestützt auf einem Businessplan erfolgt, der eine mögliche Zukunft darstellt. In diesem Fall hoffen die Investor:innen auf eine möglichst positive Wertentwicklung. Folglich entspricht der von ihnen bezahlte Preis für die neu ausgegebenen Beteiligungsrechte nicht dem Marktwert.

4. Schutzmechanismen von Investor:innen bei Gründungen oder Kapitalerhöhungen

- 19 Bei Gründungen oder späteren Kapitalerhöhungen von Start-up-Unternehmen und sonstigen Kapitalgesellschaften zeichnen die Investor:innen meist eine Minderheitsbeteiligung. In der Folge sind sie gemäss dem geltenden Aktienrecht in ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung gegenüber der Person oder den Personen, welche die Mehrheit der Aktien hält, benachteiligt. Das Aktienrecht und das Vertragsrecht bieten verschiedene Möglichkeiten an, die Investition

der Minderheitsaktionär:innen vor einer zweckentfremdenden Verwendung zu schützen. Die gemeinhin bekannten Mechanismen bei Start-up-Unternehmen oder generell von Kapitalgesellschaften lassen sich wie folgt einteilen:

- Statutarische Massnahmen: Die statutarischen Massnahmen bestehen regelmässig in der Einräumung von Vorzugsaktien zu Gunsten der Investor:innen, welche diesen Vorrechte mit Bezug auf Dividenden²² und den Liquidationserlös bis zur Höhe der getätigten Investition geben.²³
- Vertragliche Massnahmen: Die vertragliche Absicherung sieht üblicherweise die Vorhand- und Vorkaufsrechte sowie die Mitverkaufsverpflichtungen der übrigen Aktionär:innen vor. Darüber hinaus regeln die Aktionärsbindungsverträge das Stimmverhalten in der Generalversammlung oder auch im Verwaltungsrat.²⁴
- Vertretung im Verwaltungsrat: Investor:innen behalten sich regelmässig vor, mit einer Vertrauensperson im Verwaltungsrat vertreten zu sein.

Die statutarischen und vertraglichen Massnahmen haben zur Folge, dass die Unternehmer:innen ihre

²¹ Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, Sitzung vom 15. Juni 2016, S. 2.

²² Thesauriert eine Gesellschaft laufend die Gewinne, erhöht dies laufend den Vermögenssteuerwert der Beteiligungsrechte, da der Substanzwert der Gesellschaft sich jedes Jahr um den Gewinnvortrag erhöht. Die Rechtsprechung zeigt sich gegenüber einer hohen Vermögensteuerbelastung der nicht kotierten Beteiligungsrechte unerbittlich, sofern die Gewinne thesauriert werden. Dies gilt sogar für Minderheitsaktionär:innen, welche in der Generalversammlung nicht die erforderliche Stimmenmehrheit für den Beschluss der Dividende zusammenbringen (siehe Urteil des Bundesgerichts 2C_826/2015 vom 05. Januar 2017 E. 5).

²³ Vorzugsaktien sind ideal für Finanzierung von Start-up-Unternehmen, aber auch in späteren Phasen der Unternehmensfinanzierung. Der oder die Unternehmer:in haben gegenüber Investor:innen regelmässig einen Informationsvorsprung. Vorzugsaktien sichern die Investition zumindest teilweise ab (Roger Groner, Private Equity -Recht, Bern 2007, S. 146).

²⁴ Die Einbindung von Verwaltungsrät:innen in einen Aktionärsbindungsvertrag ist rechtlich umstritten. Ausgangslage bildet Art. 716a Abs. 1 OR, wonach dem Verwaltungsrat eine Reihe von unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben zukommen. Die vertragliche Bindung des Verwaltungsrates kann daher eine Verletzung von Art. 716a Abs. 1 OR zur Folge haben. Die Lehre sieht einen Ausweg darin, dass die vertragliche Bindung insoweit zulässig ist, als der Verwaltungsrat sich in seiner Einbindung in dem ihm gesetzlich zukommenden Ermessenspielraum bewegt (siehe Peter Forstmoser / Marcel Küchler, ABV, Zürich 2015, N 372 ff.).



Beteiligungsrechte nicht veräussern können, weil der unterzeichnete Aktionärsbindungsvertrag dies untersagt oder eine faktische Unverkäuflichkeit vorliegt.²⁵

- 21 Die Investor:innen nehmen meist keinen Einfluss auf die unternehmerischen Aufgaben. Dafür besteht auch kein Interesse. Die unternehmerischen Aufgaben übernehmen die Unternehmer:innen oder das Management der Gesellschaft.

5. Ungleichbehandlung in der Bewertung von Beteiligungsrechten

- 22 Nach der Praxis der Steuerkonferenz ist die vorteilhafte Bewertung zum Substanzwert für Start-up-Unternehmen so lange zu gewähren, als das Unternehmen keine repräsentativen Geschäftsergebnisse erzielt. Liegen repräsentative Geschäftsergebnisse vor, geht die Praxis davon aus, dass die Gründungs- und Aufbauphase abgeschlossen ist. In der Folge wird nebst dem Substanzwert der gewichtete Ertragswert mitberücksichtigt. Dies gilt allerdings nur so lange, als keine massgebliche Handänderung oder eine Finanzierungsrunde bzw. Kapitalerhöhung stattfindet. Im Grundsatz wird der Preis, der für die Beteiligungsrechte im Zuge eines Verkaufs oder einer Finanzierungsrunde bzw. einer Kapitalerhöhung bezahlt wird, dem steuerlichen Verkehrswert gleichgestellt. In der Folge wechselt für die Unternehmer:innen die Vermögenssteuerlast.

- 23 Nimmt das Unternehmen weitere Kapitalrunden vor, sichern sich die Investor:innen ihre Investition regelmässig weiterhin ab. Start-up Unternehmer:innen, die eine vorteilhafte Vermögenssteuer genossen, sehen sich nach den ersten repräsentativen Geschäftsergebnissen bei weiteren Kapitalrunden regelmässig mit einer ungleich höheren Vermögenssteuerlast konfrontiert.

- 24 Das SSK-KS 28 begründet die Anwendung der Substanzwertmethode bei Start-up-Unternehmen mit den hohen Bewertungsunsicherheiten.²⁶ Die Annahme

hoher Bewertungsunsicherheiten unterstellt aber, dass das SSK-KS 28 keine genauen Vorgaben zur Bewertung von Beteiligungsrechten an nicht kotierten Gesellschaften kennt. Das SSK-KS 28 lässt kein Spielraum zu und gibt sehr genaue Bewertungsvorgaben. Ziel und Zweck dieses SSK-KS 28 ist es eben gerade eine Kaskadenordnung festzulegen, so dass Bewertungsschwierigkeiten gar nicht aufkommen. Folgt man der Bewertungskaskade des SSK-KS 28, so ergibt sich die nachstehende – oben erwähnte – Rangordnung:

- In erster Linie gilt der Wert, der sich aus tatsächlich getätigten Aktientransaktionen unter Dritten zuverlässig ergibt.
- Fehlen derartige Hinweise, kommt die im SSK-KS 28 erläuterte Bewertungsmethode zur Anwendung, wonach sich der Steuerwert der Beteiligungsrechte aus dem arithmetischen Mittel des doppelt gewichteten Ertragswertes und dem einfach gewichteten Substanzwert errechnet.²⁷

Unternehmen, welche anlässlich der Gründung oder in darauffolgenden Kapitalrunden Gelder entgegennehmen, um damit den Aufbau oder – in späteren Entwicklungsphasen – den Ausbau zu finanzieren, haben die folgenden Gemeinsamkeiten:

- Mittels Kapitalrunden werden Gelder von Investor:innen entgegengenommen. Diese Gelder fliessen in die Gesellschaft.²⁸

²⁵ Siehe hierzu Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, Sitzung vom 15. Juni 2016, S. 2, wonach das Argument der Unverkäuflichkeit der Aktien als Begründung für die Anwendung der Substanzwertmethode verwendet wird. Mit diesem Problem sehen sich Unternehmer:innen bzw. Aktionär:innen von sonstigen Kapitalgesellschaften konfrontiert, welche mittels Kapitalrunden neue Mittel aufnehmen.

²⁶ Siehe z.B. die Ausführungen der kant. Steuerverwaltung Zürich in: Weisung der Finanzdirektion über die Bewertung von Wertpapieren und Guthaben für die Vermögenssteuer Nr. 22/202 vom 01.11.2016.

²⁷ SSK-KS 28 RZ 34.

²⁸ Siehe hierzu Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, Sitzung vom 15. Juni 2016, S. 2, wonach dieses Argument als Begründung für die Anwendung der Substanzwertmethode verwendet wird; die Investorengelder gehen nicht an die Start-up-Unternehmer:innen, sondern dienen dem Aufbau des Unternehmens. Dies geschieht bei jeder Kapitalrunde, unabhängig davon, ob aufnehmende Unternehmen ein Start-up ist oder nicht.



- Die Investor:innen zeichnen die Beteiligungsrechte aufgrund eines vom Unternehmen vorgegebenen oder mit dem Unternehmen ausgehandelten Preises. In jedem Fall erfolgt die Zeichnung zu einem Preis, welchem die Investor:innen zugestimmt haben.
- Die Investor:innen halten regelmässig eine Minderheitsbeteiligung und sichern diese durch die oben erwähnten Mechanismen ab.

- 26 Unabhängig davon in welcher Phase sich ein Unternehmen befindet, müssen die Beteiligungsrechte für die Vermögenssteuer zum Verkehrswert bemessen werden (Art. 14 StHG). Die kantonalen Steuerverwaltungen haben die Möglichkeit, unter Berücksichtigung aller relevanten Faktoren, vom Kauf- bzw. Transaktionspreis abzuweichen,²⁹ sofern der Transaktionspreis vom (mutmasslichen) Verkehrswert abweicht.
- 27 Dieser Ermessensspielraum ermöglicht eine günstige Vermögenssteuerbesteuerung von Beteiligungsrechten an Start-up-Unternehmen. Die Bewertung nach der Substanzwertmethode macht Sinn, um eine überhöhte Vermögenssteuerbelastung zu verhindern. Wird pauschal eine Kategorie von Unternehmen wie z.B. Start-up-Unternehmen abweichend von den sonst geltenden Vorgaben bewertet, muss diese Ausnahme den Anforderungen des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Steuerrecht standhalten. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob diese Praxis nicht auf Unternehmen auszudehnen ist, welche repräsentative Geschäftsergebnisse ausweisen.

6. Der Gleichbehandlungsgrundsatz in der Vermögenssteuer

6.1 Verfassungsmässige Grundsätze der Vermögenssteuer

- 28 Art. 8 BV legt das Gleichbehandlungsgebot in der Verfassung fest. Danach sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich (Art. 8 Abs. 1 BV). Nach der in der Schweiz bekannten Formel ist Gleiches nach Massgabe

seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln.³⁰ Das Gleichbehandlungsgebot wird verletzt, wenn ein Erlass oder eine Entscheidung sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen lässt, sinn- oder zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, für welche ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen nicht ersichtlich ist.³¹ Aus dem Gesagten³² kann abgeleitet werden, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz

- die Gleichbehandlung unter Berücksichtigung der zu regelnden Umstände verlangt; und
- eine Ungleichbehandlung zulässt, sofern dies nach den Umständen sachlich geboten ist oder ein Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung vorliegt.

Der Gleichbehandlungsgrundsatz für die Anwendung der Steuergesetze wird durch Art. 127 Abs. 2 BV konkretisiert. Angesprochen sind die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Diese Besteuerungsgrundsätze sind – neben den Bundesbehörden – auch von den Kantonen in der Anwendung der kantonalen Steuergesetze zu beachten.³³

Im bekannten Entscheid des Bundesgerichts zum degressiven Steuersatz der Einkommenssteuer des Kantons Obwalden nahm das Bundesgericht ausführlich Stellung zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Für den Bereich der Steuer vom Einkommen lässt sich gemäss dem Bundesgericht dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommens- und Vermögensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben

²⁹ SSK-KS 28 RZ 2 Abs. 5.

³⁰ Stellvertreten für viele: Urteil des Bundesgerichts 9C_881/2011 vom 27. Juni 2012 E. 3.6.1; Rainer J. Schweizer, St. Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. Auflage, N 39 zu Art. 8.

³¹ Urteil des Bundesgerichts 9C_881/2011 vom 27. Juni 2012 E. 3.6.1.

³² Von dieser differenzierten, im Einzelfall zu prüfende Gleichbehandlung grenzt sich die formale Gleichbehandlung, die Gleichbehandlung zwischen Mann und Frau in Art. 8 Abs. 3 BV ab (Rainer J. Schweizer, St. Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. Auflage, N 76 zu Art. 8).

³³ Urteil des Bundesgerichts 2P43/2006 vom 01. Juni 2007 E. 6.2.



(sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschieden hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Ein niedriges Einkommen muss im Vergleich zu einem hohen Einkommen zwangsweise eine tiefere Steuerlast zur Folge haben. Daraus folgert das Bundesgericht, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden müssen, und die Steuerbelastung muss sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten.³⁴ Das Bundesgericht hat festgehalten, dass das Gleichbehandlungsgebot und das Leistungsfähigkeitsprinzip mit degressiven Vermögenssteuersteuersätzen gleich wie bei der Einkommenssteuer verletzt werden.³⁵

31 Die Anwendung dieses strengen Gleichbehandlungsgebotes erfährt in der Rechtsprechung Einschränkungen mit Blick auf die praktikable Handhabung des Steuerveranlagungsverfahrens als Massenverfahren. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist eine exakte, rechnerisch ermittelte Gleichbehandlung der einzelnen Steuerpflichtigen in der Praxis nicht umsetzbar. Schematisierungen und Pauschalisierungen sind unausweichlich und daher zulässig.³⁶ In der Anwendung des Gleichbehandlungsgebotes im Steuerrecht auferlegt sich das Bundesgericht eine gewisse Zurückhaltung. Eine Ungleichbehandlung aufgrund einer schematisierten oder pauschalisierten Anwendung des Gesetzes wird in Kauf genommen, soweit es zu keiner wesentlich stärkeren Belastung oder zu einer schematischen Benachteiligung kommt.³⁷

32 Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann geschlossen werden, dass die Steuerpflichtigen mit Bezug auf die Vermögenssteuer gleichbehandelt werden müssen. Im Einzelfall müssen hingegen aufgrund von Schematisierungen und Pauschalisierungen in der Veranlagung unterschiedliche Ergebnisse hingenommen werden.

6.2 Mit Bezug auf die Bewertung von nicht kotierten Beteiligungsrechten

Das Gesetz verlangt in Art. 14 StHG die Bewertung von Beteiligungsrechten nach dem Verkehrswert. Was unter dem Verkehrswert zu verstehen ist, bleibt unklar.

Die kantonale Steuerkonferenz hat im SSK-KS 28 eine Anleitung zur Bewertung von nicht kotierten Beteiligungsrechten erlassen. Das SSK-KS 28 ist kein Bundesrecht, sondern eine Verwaltungsverordnung. Es statuiert keine Rechte und Pflichten gegenüber Privaten, sondern enthält bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Beamten:innen.³⁸ Das Bundesgericht hat das SSK-KS 28 als eine zuverlässige Anleitung zur Bestimmung des Verkehrswertes qualifiziert.³⁹ Gleichzeitig hält das Bundesgericht fest, dass vom SSK-KS 28 abzuweichen ist, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertes dies gebietet.⁴⁰

Die Bewertung von Start-up-Unternehmen mit der reinen Substanzwertmethode stützt sich im Wesentlichen auf die folgenden Argumente:⁴¹

- Es liegen erhebliche Bewertungsschwierigkeiten von Start-up-Unternehmen vor.
- Die Gelder der Investor:innen fliessen in das Start-up und nicht an dessen Gründer:innen.

³⁴ Zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2P.43/2006 vom 01. Juni 2007 E. 7.2.

³⁵ Urteil des Bundesgerichts 2P.43/2006 vom 01. Juni 2007 E. 12; siehe hierzu die Kritik in Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, St. Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. Auflage, N 24 zu Art. 17: gerade bei ertragslosem Vermögen kann sich eine degressive Vermögenssteuer als sinnvoll erweisen, da die Vermögenssteuer der Erhaltung des Vermögenssubstanzen entgegenläuft.

³⁶ So bereits Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N 63 der Vorbemerkungen.

³⁷ Urteil des Bundesgerichts 2P.120/2001 vom 10. Juli 2002 E. 2.3.

³⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_800/2008 vom 12. Juni 2009 E. 5.1.

³⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_321/2019 vom 01. Oktober 2019 E. 2.3.

⁴⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_1082/2013 vom 15. Januar 2015 E. 5.3 ff.

⁴¹ Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, Sitzung vom 15. Juni 2016 (KR-Nr. 168/2016) S. 1 f.; Siehe auch: Bewertung von Jungunternehmen (Start-ups), Arbeitsgruppe Start-ups, vom 22.06.2017, online aufgerufen am 16. Januar 2024 unter: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/50738.pdf>.



- Die Beteiligungsrechte an dem Start-up-Unternehmen sind rechtlich und / oder faktisch unverkäuflich.
- 36** Diese für Start-up-Unternehmen charakteristischen Merkmale sind ebenfalls regelmässig bei Kapitalgesellschaften anzutreffen, die mittels Finanzierungsrunden neues Kapital beschaffen. Die Behördenpraxis zieht ungeachtet dessen die Trennlinie bei Vorliegen von sog. repräsentativen Geschäftsergebnissen. Diese Trennlinie kann im Einzelfall zu einer Ungleichbehandlung führen:
- Der Grund für die Bewertungsschwierigkeiten von Start-ups sind nicht die fehlenden repräsentativen Geschäftsergebnisse, sondern dass der bezahlte Transaktionspreis für die ausgegebenen Beteiligungsrechte nicht dem Marktwert entspricht.⁴² Nach der Logik des SSK-KS 28 heisst dies im Umkehrschluss, dass nach Vorliegen von repräsentativen Geschäftsergebnissen der bezahlte Transaktionspreis für die neu auszugebenen Beteiligungsrechte dem Marktwert entspricht. Dem ist grundsätzlich zu widersprechen. Repräsentative Geschäftsergebnisse haben nicht zwangsweise zur Folge, dass der Transaktionspreis der neu auszugebenen Aktien dem Marktwert entspricht.
 - Bei jeder Kapitalerhöhung fliessen die Investorengelder in das Unternehmen und nicht an die Unternehmer:innen.
 - Die rechtliche und / oder faktische Unverkäuflichkeit der Beteiligungsrechte kann eine Begleiterscheinung jeder Kapitalerhöhung sein.
- 37** Die Trennlinie kann nach dem Gesagten nicht bei Erreichen von repräsentativen Geschäftsergebnissen gezogen werden. Diese Abgrenzung verletzt den Gleichbehandlungsgrundsatz.

7. Lösungsvorschlag

- 38** Es ist sinnvoll, die Beteiligungsrechte an Start-ups nach der Substanzwertmethode zu bewerten. Eine Be-

wertung nach den Zeichnungspreisen der Investor:innen führt dazu, dass die Start-up-Unternehmer:innen regelmässig einer übermässigen Vermögenssteuerbelastung ausgesetzt sind.⁴³

Ungeachtet dessen muss der im Steuerrecht geltende Gleichbehandlungsgrundsatz beachtet werden. Die Anwendung der Substanzwertmethode zur Bestimmung des Vermögenssteuerwertes bei jeder Kapitalgesellschaft, die eine Kapitalerhöhung vornimmt, lässt sich nicht rechtfertigen. **39**

Die Lösung kann darin bestehen, dass – mit Ausnahme von Start-ups, für welche die Substanzwertmethode anzuwenden ist – der bezahlte Transaktionspreis anlässlich einer Kapitalerhöhung die Grundlage für die Vermögenssteuerbewertung bilden kann, wenn er sich mittels innerer oder äusserer Faktoren plausibilisieren lässt. Der innere Faktor ist die Bewertung der Gesellschaft gemäss dem arithmetischen Mittel aus dem doppelt gewichteten Ertragswert und dem einfach gewichteten Substanzwert, wie dies das SSK-KS 28 vorschreibt.⁴⁴ Der äussere Faktor ist eine massgebliche Handänderung unter Dritten⁴⁵ unter Ausschluss der bezahlten Transaktionspreise anlässlich einer Kapitalerhöhung. Auf diese Weise liesse sich ein Transaktionspreis, der – wie bei einem Start-up – auf eine mögliche künftige Wertentwicklung schielt vom steuerlich massgebenden Marktwert gemäss Art.14 StHG abgrenzen und ausschliessen. **40**

8. Folgen für die steuerliche Bewertung von Mitarbeiterbeteiligungen

Echte Mitarbeiterbeteiligungen stellen grundsätzlich einen geldwerten Vorteil dar und sind zum Zeitpunkt des Erwerbs als Teil des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern (Art.17a DBG / Art.7c ff. StHG). Der geldwerte Vorteil errechnet sich **41**

⁴² Vgl. FN 21 und Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, Sitzung vom 15. Juni 2016, S. 2.

⁴³ Vgl. auch Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich Sitzung vom 15. Juni 2016 (KR-Nr. 168/2016) S. 1 f.

⁴⁴ SSK-KS 28 RZ 34.

⁴⁵ SSK-KS 28 RZ 2 Abs. 5.



aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert und allfällig vom Mitarbeitenden bezahlten Erwerbspreis (Art.17b Abs.1 DBG / Art.7c Abs.1 StHG).

- 42** Nicht börsennotierte Gesellschaften kennen regelmässig keinen Verkehrswert. Für diese Gesellschaften hält das Kreisschreiben Nr.37 vom 30.Oktober 2020 fest, dass der Wert der zugeteilten Beteiligungsrechte aufgrund des Formelwertes gemäss dem SSK-KS 28 berechnet werden kann.⁴⁶ Zur Bestimmung des Formelwertes verweist das erwähnte Kreisschreiben Nr.37 auf das SSK-KS 28. Ist demgegenüber dennoch ein Verkehrswert verfügbar, bestimmt sich die Bewertung der zugeteilten Beteiligungsrechte am Zeitpunkt des Erwerbs nach diesem Verkehrswert.⁴⁷
- 43** Ein anlässlich einer Kapitalrunde bezahlter Transaktionspreis eines Investors kann ebenfalls einen Verkehrswert begründen.⁴⁸ Folglich stellt sich hier – wie oben ausgeführt – die Frage, ob ein solcher Wert als Verkehrswert herangezogen werden kann.
- 44** Massgebend für die Bestimmung des geldwerten Vorteils im Zeitpunkt des Erwerbs der Mitarbeiterbeteiligung ist der Verkehrswert (Art.17b Abs.1 DBG / Art.7c Abs.1 StHG). Auch hier drängt sich die Lösung auf, dass ein anlässlich einer Kapitalrunde bezahlter Transaktionspreis als Verkehrswert qualifizieren kann, sofern er sich plausibilisieren lässt. Die Bewertung von Beteiligungsrechten für die Vermögenssteuer kann zwar nicht unbesehen auf die Bewertung von nicht kotierten Mitarbeiterbeteiligungen übertragen werden.⁴⁹ Ungeachtet dessen sind nicht börsennotierte Mitarbeiterbeteiligungen ebenfalls so zu bewerten, dass die Differenz zwischen dem plausibilisierten bzw. nachgewiesenen Verkehrswert und dem Erwerbspreis besteuert wird – und nicht ein Transaktionspreis herangezogen wird, der eine erhoffte künftige Wertsteigerung mit berücksichtigt.

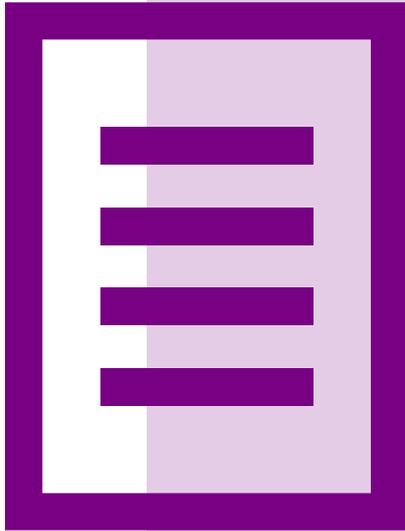
⁴⁶ Kreisschreiben Nr. 37 der Eidg. Steuerverwaltung vom 30.10.2020 (KS 37), S 7.

⁴⁷ KS 37 S. 7. Davon kann wiederum abgewichen werden und der Arbeitgeber kann weiterhin auf den Formelwert abstellen, sofern er ein zeitlich unbeschränktes Kaufrecht an den zugeteilten Beteiligungsrechten hat (KS 37 S. 7).

⁴⁸ So KS 37 S. 7; kritisch: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, N 14e zu § 17b.

⁴⁹ Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, N 14e zu § 17b.





zsis)



Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Italien und Liechtenstein – Vorteile und konkrete Anwendungsfälle

QUICK READ Das am 12. Juli 2023 unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Liechtenstein und Italien stellt für Liechtenstein einen weiteren wesentlichen Schritt zur Erweiterung des DBA-Netzwerkes dar und belegt den langfristigen Erfolg der liechtensteinischen Finanzplatzstrategie. Das DBA mit Italien orientiert sich klar am internationalen Standard des OECD-MA 2017 und enthält einige für die liechtensteinische Abkommenspolitik charakteristische Besonderheiten, wie die Vereinbarung des Quellensteuer-Nullsatzes für qualifizierte Dividenden im Konzernverhältnis sowie für bestimmte Zinsen und ein erweitertes Quellenbesteuerungsrecht für Ruhegehälter.

Darüber hinaus enthält das DBA auch gesonderte Regelungen für gemeinnützige Organisationen und Pensionsfonds sowie zur Sicherung des liechtensteinischen Besteuerungsrechts für Stiftungs- oder Verwaltungsratsvergütungen. Eine ebenfalls hohe Praxisrelevanz dürfte die Regelung zur Besteuerung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit erlangen, die sich an die entsprechende Regelung des Musterabkommens der United Nations anlehnt.

Im Sinne der Zwecksetzung ist auf ein zeitnahes Inkrafttreten des Abkommens zu hoffen. Anwendung finden die Regelung frühestens auf die Steuern, welche am oder ab dem 1. Januar des auf das Jahr des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahres erhoben werden. Frühestens kann somit mit einer Anwendung ab dem 01. Januar 2025 gerechnet werden.



Florian KLOSTER
StB, FBISrR, Dr., LL.M., M.Sc.
Steuerberater | CONFIDA AG
florian.kloster@confida.li



Sebastiano GARUFI GIULIANI
Rechtsanwalt
Partner | Altenburger
garufi@altenburger.ch



QUICK READ 74**1. Einordnung des DBA mit Italien****HAUPTTEIL** 75

1. Einordnung des DBA mit Italien 75

2. Ausgewählte Regelungen des DBA 76

3. Fazit und Bedeutung für Liechtenstein 85

Über Jahrzehnte hinweg wurde Liechtenstein von Ita- 1
lien als nicht-kooperativer Staat in Steuersachen bzw.
als Niedrigsteuerstaat betrachtet und auf mehreren
nationalen «schwarzen Listen» geführt, was die An-
wendung besonderer Anti-Missbrauchsbestimmun-
gen zur Folge hatte.

Die italienischen Vorschriften, die auf verschiedene 2
nationale «schwarze Listen» Bezug nahmen, wurden
vom Gesetzgeber in den letzten Jahren mehrfach
geändert, auch aufgrund der Erfolge der OECD bei
der Einführung der internationalen Steuertransparenz-
standards und insbesondere des internationalen
Steuerinformationsaustauschs. Im Kontext dieser Ent-
wicklungen wurde Liechtenstein am 26. Februar 2015
aufgrund des Abschlusses eines Abkommens über
den Informationsaustausch in Steuersachen auf Er-
suchen, das auf dem Modell des OECD-Abkommens
über den Austausch von Steuerinformationen (TIEA)
basiert, bereits von der entsprechenden italienischen
«schwarzen Liste» der nicht kooperativen Staaten ge-
strichen.

Die einzige «schwarze Liste», die in Italien in Kraft ge- 3
blieben ist, ist die des Ministerialerlasses vom 4. Mai
1999, in der die Staaten mit einem privilegierten
Steuersystem aufgeführt sind, d.h. ein Steuersystem,
dessen Hauptmerkmal eine sehr niedrige oder Null-
besteuerung ist. Diese «schwarze Liste» gilt nur für
die italienische Einkommensteuer und sieht die Um-
kehr der Beweislast für die tatsächliche Verlegung des
steuerlichen Wohnsitzes italienischer Bürger vor, die
in einen dieser Staaten ausgewandert sind. Dazu ge-
hört nach wie vor das Fürstentum Liechtenstein. Das
heisst, wenn ein italienischer Staatsbürger beschliesst,
seinen steuerlichen Wohnsitz nach Liechtenstein zu
verlegen, gehen die italienischen Steuerbehörden
von Rechts wegen davon aus, dass er seinen Wohn-
sitz in Italien beibehalten hat. Es obliegt dem Steuer-
pflichtigen, den Behörden mit geeigneten Unterlagen
nachzuweisen und sie davon zu überzeugen, dass die



Verlegung seines Wohnsitzes nach Liechtenstein tatsächlich und wirksam ist.

- 4 In der Vergangenheit wurde Liechtenstein auch von Spanien auf einer nationalen «schwarzen Liste» geführt und zum 10. Februar 2023 von dieser gestrichen. In jüngster Vergangenheit waren ebenfalls positive Signale vernommen worden, dass auch Portugal als letzter EU-Mitgliedsstaat Liechtenstein von seiner nationalen Liste streichen wird. Dies wäre in jeder Hinsicht gerechtfertigt, da Liechtenstein nie auf der «schwarzen Liste» des Europäischen Rates geführt wurde und höchste internationale Steuerstandards erfüllt.

2. Ausgewählte Regelungen des DBA

2.1 Anwendungsbereich

2.1.1 Persönlicher Anwendungsbereich

- 5 Art. 1 des DBA Liechtenstein/Italien⁰¹ besteht aus einem einzigen Absatz, der in Übereinstimmung mit der in Art. 1 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens 2017 (OECD-MA 2017) enthaltenen Bestimmung festlegt, dass das Abkommen auf natürliche und juristische Personen Anwendung findet, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind.
- 6 Die beiden neuen Absätze 2 und 3, die mit den Änderungen vom 21. November 2017 in Art. 1 des OECD-MA 2017 auf der Grundlage des BEPS-Projekts und insbesondere der Schlussfolgerungen des Berichts «Neutralising the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – Final Report» bzw. des Berichts «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Final Report» eingefügt wurden, sind dagegen nicht vorgesehen.

2.1.1.1 Personen im Sinne des DBA

- 7 In Liechtenstein umfasst der Begriff «Person» neben natürlichen Personen auch Gesellschaften sowie alle anderen Personenvereinigungen (z.B. Personengesellschaften) sowie juristische Personen, wie Kapi-

talgesellschaften (z.B. AG, GmbH) oder auch andere juristische Personen (z.B. Stiftungen oder Treuunternehmen mit Persönlichkeit), die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Ansässig sind juristische Personen, wenn sie aufgrund des Ortes ihrer Gründung, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals in Liechtenstein steuerpflichtig sind.

In Italien umfasst der Begriff «Person» neben natürlichen Personen auch Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Europäische Gesellschaften im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001, Europäische Genossenschaften im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003, öffentliche und private Einrichtungen, die keine Gesellschaften sind (nicht anerkannte Vereinigungen, Konsortien und andere Organisationen), Organismen für gemeinsame Anlagen und opake Trusts.

Nach der Praxis der italienischen Steuerverwaltung handelt es sich bei intransparenten bzw. «opaken» Trusts um solche, deren Begünstigte nicht identifizierbar sind und deren Erträge direkt dem Trust zugerechnet werden. Dies ist der Fall bei unwiderruflichen und diskretionären Trusts. Intransparente Trusts werden daher von transparenten Trusts unterschieden, bei denen stattdessen Begünstigte identifiziert werden können und deren Einkünfte infolge der transparenten Behandlung den Begünstigten unabhängig von der tatsächlichen Vereinnahmung oder Ausschüttung zugerechnet und in deren Händen besteuert werden. Transparente Trusts fallen nicht unter die Definition einer Person für die Zwecke des DBA.

Zur steuerlichen Einordnung von Trust besteht in Italien mittlerweile eine umfangreiche Rechtsprechung, die auch auf Stiftungen und stiftungsähnliche Anstalten übertragbar ist und von der italienischen Steuerverwaltung analog angewendet wird.⁰²

⁰¹ Nachfolgend, sofern nicht anderweitig präzisiert, vereinfachend als «DBA» bezeichnet.

⁰² Bspw. interpello 9/2022 vom 9. Januar 2022.



- 11 Für die liechtensteinische Anstalt ist zu berücksichtigen, dass sie sowohl in Bezug auf Ihre Zwecksetzung als auch in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht sehr flexibel ausgestaltet werden kann. Sie ist nach liechtensteinischem Recht eine juristische Person. Ihre Tätigkeit kann sich sowohl auf die Verwaltung und Anlage von Vermögenswerten, Beteiligungen an Gesellschaften und anderen Rechten (eine Tätigkeit, die im Allgemeinen nicht als unternehmerische Tätigkeit angesehen wird) als auch auf eine reine unternehmerische Tätigkeit jeglicher Art, aber auch die Verfolgung gemeinnütziger Ziele ausgerichtet sein.
- 12 Obwohl es in Italien keine vergleichbare juristische Person gibt, ist die Anstalt eine in Italien zivilrechtlich anerkannte juristische Person.⁰³ Die steuerliche Einordnung einer liechtensteinischen Anstalt variiert aus der Sicht Italiens jedoch in Abhängigkeit von der konkreten Ausgestaltung der Anstalt.
- 13 Die italienischen Steuerbehörden haben sich in zwei Praxisdokumenten⁰⁴ mit der steuerlichen Behandlung stiftungsähnlich ausgestalteter Anstalten befasst. Diese stellen klar, dass anhand der tatsächlichen Gegebenheiten zu beurteilen ist, ob es sich um ein fiktiv zwischengeschaltetes (transparentes) Vehikel oder ob es sich stattdessen um eine andere juristische (intransparente) Person handelt.
- 14 Eine stiftungsähnliche Anstalt wird jedenfalls dann nicht als intransparente juristische Person anerkannt, wenn die Kontrolle und die Verfügungsmacht über das Vermögen tatsächlich weiter den Begünstigten oder Stiftern zustehen, ohne dass es zu einer Trennung der Vermögenswerte kommt. Für körperschaftsähnliche Anstalten, die bspw. vergleichbar einer GmbH über ein in Anteile zerlegtes Kapital und keine Begünstigungen verfügen, dürfte hingegen die Abkommensberechtigung unzweifelhaft akzeptiert werden.
- wonach eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine Person ist, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.
- Liechtensteinische juristische Personen, einschliesslich Stiftungen, Anstalten und Treuunternehmen mit Persönlichkeit, die in Liechtenstein einer unbeschränkten Steuerpflicht bzw. ordentlichen Ertragsbesteuerung (nach Art.44 ff. des liechtensteinischen Steuergesetzes; SteG) unterliegen, sind als ansässige Personen im Sinne des Abkommens berechtigt, sich auf die Vorteile des Abkommens zu berufen.
- Personen (einschliesslich Anstalten), die in Liechtenstein ausschliesslich der Mindestertragssteuer (CHF 1.800) unterliegen (einschliesslich Privatvermögensstrukturen (PVS)) sind von der Abkommensberechtigung ausgeschlossen.⁰⁶ Nur für die Anwendung des Art.16 DBA (Besteuerung von Verwaltungs- bzw. Stiftungsratsvergütungen) gelten diese Personen jedoch als abkommensberechtigt, wodurch Liechtenstein sein nationales Besteuerungsrecht (12% Quellensteuerabzug) aufrechterhalten kann.
- Gemeinnützige Rechtsträger oder Organisationen, die ausschliesslich zu karitativen, religiösen, humanitären, wissenschaftlichen, kulturellen oder ähnlichen Zwecken bestehen oder gegründet werden, sind hingegen abkommensberechtigt,⁰⁷ auch dann, wenn alle ihre Einkünfte steuerbefreit sind (abstrakte Steuerpflicht). Anerkannte Pensionsfonds (darunter auch die liechtensteinische AHV (Alters- und Hinterlassenenversicherung) sowie die betrieblichen Pensionskassen) sind ebenfalls ausdrücklich zur Inanspruchnahme der Abkommensvorteile berechtigt.

2.1.1.2 Ansässigkeit

- 15 Der Begriff der Ansässigkeit⁰⁵ ist mit Art. 4 Abs. 1 Halbsatz 1 OECD-Musterabkommen 2017 identisch,

⁰³ Siehe Urteile des Corte di cassazione Nr. 1853 vom 15. Februar 1993 und Nr. 14870 vom 16. November 2000.

⁰⁴ Rundschreiben Nr. 27/E der Agenzia delle Entrate vom 16. Juli 2015 und Antwort Nr. 433 vom 2. Oktober 2020.

⁰⁵ Art. 4 Abs. 1 Halbsatz 1 DBA.

⁰⁶ Ziff. 5 Protokoll DBA Liechtenstein/Italien zur Art. 4 Abs. 1.

⁰⁷ Ziff. 4 des Protokolls Protokoll DBA Liechtenstein/Italien zur Art. 4 Abs. 1.



- 19 Für Investmentfonds (OGAW⁰⁸ und AIF⁰⁹), die in Liechtenstein in vergleichbarer Weise persönlich ertragssteuerpflichtig sind, aber von einer vollumfänglichen sachlichen Steuerbefreiung profitieren, fehlt jedoch eine entsprechende Klarstellung.
- 20 Gesellschaften ohne Persönlichkeit (Personengesellschaften) werden weder in Liechtenstein noch in Italien als Steuersubjekte behandelt, sodass die Abkommensberechtigung auf Ebene der Gesellschafter zu prüfen ist. Dies gilt auch für Investmentfonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft. Ähnlich verhält es sich auch mit den besonderen Vermögenswidmungen ohne Rechtspersönlichkeit (Trusts), die aus liechtensteinischer Perspektive nicht abkommensberechtigt sind. Opake Trust, die in Italien ansässig sind, unterliegen als eigenes Steuersubjekt mit ihren Erträgen der Körperschaftssteuer und sind daher grundsätzlich abkommensberechtigt.

21 **Abkommensberechtigung**

	LIE	IT
Ordentlich besteuerte juristische Personen	ja	ja
PVS	nein	-
Personengesellschaft	nein	nein
Trust	nein	nur opake
Gemeinnützige Rechtsträger	ja	ja
Anerkannte Pensionsfonds	ja	ja

2.1.2 Sachlicher Anwendungsbereich

- 22 Der sachliche Anwendungsbereich erstreckt sich auf alle Steuern, die vom Einkommen (nicht aber vom Vermögen) erhoben werden. In Liechtenstein sind das die Erwerbssteuer (für natürliche Personen), die Ertragssteuer (für juristische Personen) sowie die Grundstücksgewinnsteuer (für natürliche und juristische Personen). Liechtenstein besteuert zwar auch

das Vermögen, aber nur mit einem Sollertrag im Rahmen der Erwerbssteuer. Vor diesem Hintergrund stellt das Abkommen klar, dass der liechtensteinische Sollertrag ausdrücklich als Erwerbssteuer anzusehen ist, was insbesondere für Zwecke der Steueranrechnung von Relevanz ist.¹⁰ Nicht erfasst sind hingegen Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie indirekte Steuern (z.B. Mehrwertsteuer).

In Italien gehören die Einkommensteuer («Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche», IRPEF), die Unternehmensgewinnsteuer («Imposta sul Reddito delle Società», IRES) und die regionale Steuer auf Produktionstätigkeiten («Imposta Regionale sulle Attività Produttive», IRAP) zu den Steuern, die in den Anwendungsbereich der DBA fallen, auch wenn sie durch Quellensteuer erhoben werden. In Italien gibt es keine Vermögenssteuern im eigentlichen Sinne, und Steuerabgaben mit einigen ähnlichen Merkmalen werden nicht in den Anwendungsbereich der DBA einbezogen.

Für die Erlangung der Abkommensvorteile ist nicht allein die Abkommensberechtigung der jeweiligen ansässigen Person und die Erfüllung der weiteren Voraussetzungen der Verteilungsnormen entscheidend, sondern der Anspruch auf Abkommensvorteile wird regelmässig nur vorbehaltlich des Eingreifens der Anti-Missbrauchsbestimmungen, insb. Art.28 DBA,¹¹ gewährt.

2.2 Verteilungsnormen

2.2.1 Betriebsstätten- und Unternehmensbesteuerung

In Übereinstimmung mit dem OECD-MA 2017, wird die Besteuerung von Unternehmenseinkünften durch die Bestimmungen in Art.5 und Art.7 DBA geregelt, die bekanntlich die Definition einer Betriebsstätte bzw. die Regeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen enthalten.

⁰⁸ Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der OGAW-Richtlinie 85/661/EWG.

⁰⁹ Alternative Investmentfonds im Sinne der AIFM-Richtlinie 2011/61/EU.

¹⁰ Ziff.1 Protokoll DBA Liechtenstein/Italien zur Art.2.

¹¹ Vgl. Kapitel 2.4.1.



- 26 Im Besonderen ist anzumerken, dass der Wortlaut von Art.5 DBA mit dem des OECD-MA 2017 vollständig übereinstimmt. Die Bestimmungen zur Besteuerung von Betriebsstätten und Unternehmen setzen (Art.7 DBA), beruhend auf dem OECD-MA 2010, den Grundsatz des Authorized OECD Approach (AOA) um. Entsprechend ist die sog. «Selbständigkeitsfiktion» der Betriebsstätte festgehalten, wonach diese als eine weitgehend selbstständige Einheit betrachtet wird und ihr die Gewinne zugerechnet werden, die sie als ein eigenständiges Unternehmen voraussichtlich erzielen würde. Die Gewinnabgrenzung von Gewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte erfolgt, wie auch bei verbundenen Unternehmen, unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Im Unterschied zum DBA zwischen Liechtenstein und den Niederlanden, das ab dem 01.01.2022 anwendbar ist, ist zu beachten, dass die korrespondierende Gegenkorrektur im jeweils anderen Vertragsstaat nicht unter einem Zustimmungsvorbehalt steht.
- 27 In Übereinstimmung mit dem OECD-MA 2017 sind im DBA auch die Bestimmungen zur Vertreterbetriebsstätte enthalten. Zur Begründung einer solchen Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat kann es ausreichen, wenn der Vertreter eines Unternehmens einen wesentlichen Beitrag zum Abschluss von Verträgen leistet, sodass die Gesellschaft den Vertrag ohne wesentliche Änderungen mit den vom Vertreter ausgehandelten Bedingungen abschliessen kann. Der Vertreter muss demnach den Vertrag nicht selbst unterzeichnen, sondern es ist ausreichend, wenn er lediglich eine wesentliche Rolle («principal role») beim Abschluss von Verträgen spielt bzw. einen wesentlichen Beitrag zum Abschluss von Verträgen leistet. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn es sich um einen unabhängigen Vertreter handelt.
- 28 Zu beachten ist, dass sofern die nationale Betriebsstättendefinition (bspw. im Fall von Italien, das den Betriebsstättenbegriff eher weit fasst) über die Definition des Abkommens hinausgeht, die Unternehmensgewinne nur im Rahmen des enger gefassten abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs (in Italien) besteuert werden dürfen. Besteht aber nach nationalem Recht kein Besteuerungsrecht (bspw. mangels der Regelung einer Vertreterbetriebsstätte; vgl. Art.2 SteG), kann dieses nicht durch die Regelung des DBA begründet werden.
- Entsprechend dem OECD-MA 2017 enthält Art.5 DBA auch die neue sog. «Anti-fragmentation-rule», die in Abs.4.1. des Art.5 OECD-MA 2017 vorgesehen ist und wonach bestimmte vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten, die an sich nicht zur Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte genügen, eine solche aber dennoch begründen, wenn die Gesamttätigkeit in einem Vertragsstaat nur deshalb keine Betriebsstätte zu begründen vermag, weil die Gesamttätigkeit in eine Vielzahl an sich unbedeutender Teiltätigkeiten aufgespalten wurde. Dieser Absatz wurde auf der Grundlage des Berichts «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – Final Report» in das OECD-MA 2017 aufgenommen.
- 2.2.2 Unselbstständige Arbeit
- Die Verteilungsnorm des Art.15 DBA entspricht dem OECD-MA 2017 und weist das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu, sofern die Tätigkeit nicht im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Darüber hinaus wurde auch die 183-Tage-Regelung des Art.15 Abs.2 OECD-MA 2017 übernommen, die im Verhältnis zu Art.15 Abs.1 DBA vorrangig ist.
- Danach wird beispielsweise ein in Liechtenstein ansässiger Arbeitnehmer, der zwei oder drei Monate in Italien tätig wird (Tätigkeitsort), aber weiterhin von seinem in Liechtenstein ansässigen Arbeitgeber – welcher in Italien weder eine Betriebsstätte noch eine feste Einrichtung begründet – sein Gehalt bezieht, gemäss der 183-Tage-Regelung ausschliesslich in seinem Ansässigkeitsstaat in Liechtenstein der Besteuerung unterliegen (abschliessendes Besteuerungsrecht aufgrund des Vorrangs der 183-Tage-Regelung). Greift die 183-Tageregelung nicht, kann auch



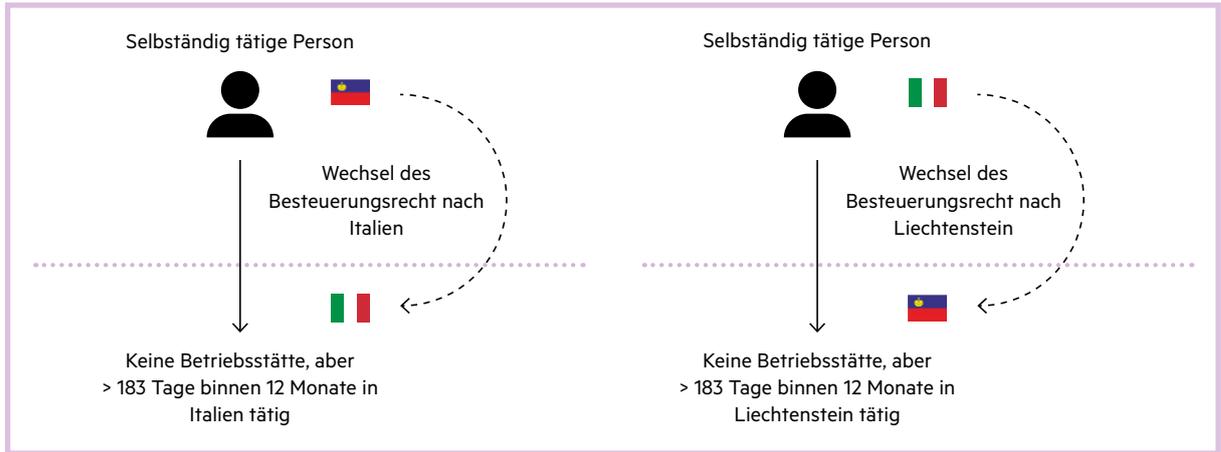


Abb.1

der andere Staat (in diesem Beispiel Italien) taggenau besteuern. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt jeweils im Wege der Anrechnungsmethode.

- 32 Zu beachten ist, dass analog zu Art. 14 DBA für die Berechnung 183-Tage-Frist nicht das Steuerjahr oder Kalenderjahr massgeblich ist, sondern auf einen Zeitraum von zwölf Monaten abzustellen ist, der während des betreffenden Steuerjahres beginnen oder enden kann. Dies stellt einen wesentlichen Unterschied zu vielen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz dar.¹²

2.2.3 Selbstständige Arbeit

- 33 Das DBA enthält im Gegensatz zum OECD-MA 2017 eine eigenständige Verteilungsnorm für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die an die Regelung des Art. 14 Abs. 1 des Musterabkommens der United Nations (UN-MA) angelehnt ist. Als selbstständige Tätigkeiten gelten freiberufliche Tätigkeiten sowie sonstige selbstständige Tätigkeiten. Die Definition der freiberuflichen Tätigkeit ist im Sinne des Art. 14 UN-MA bzw. auch des Art. 14 Abs. 2 OECD-MA vor 2000 zu verstehen. Dies betrifft insbesondere selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeiten sowie die selbstständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen.

- 34 Entsprechende Einkünfte können grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat der Person besteuert werden, es sei denn, ihr steht im anderen Vertragsstaat für die Ausübung der Tätigkeit für gewöhnlich eine feste

Einrichtung (im Sinne des Art. 5 DBA) zur Verfügung. Darüber hinaus können Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aber auch dann im anderen Staat besteuert werden, wenn sich der Steuerpflichtige in diesem Staat insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält. Relevant ist damit jeder 12-Monatszeitraum, auch wenn er über das Kalender- oder Steuerjahr hinausgeht. Die Fristberechnung richtet sich nach denselben Grundsätzen wie sie für die 183-Tage-Regel nach Art. 15 Abs. 2 DBA zur Anwendung gelangen.

↑ Siehe Abb. 1 oben: **183-Tage-Regelung bei selbstständiger Tätigkeit**

35

2.2.4 Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie Veräußerungsgewinne

In Bezug auf die Quellenbesteuerung von qualifizierten Dividenden im Konzernverhältnis (25 % unmittelbare Beteiligung während einer Haltedauer von 365 Tagen einschliesslich des Dividendenstichtags) wurde ein Steuersatz von 0% und in allen anderen Fällen von 10% vereinbart.

36

Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten, wie Rechten an einer Personengesellschaft oder einem Trust, können nur im Staat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist (Art. 13 Abs. 5 DBA (abschliessendes Besteuerungsrecht)).

37

¹² Bzw. Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz/Liechtenstein: «nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres».



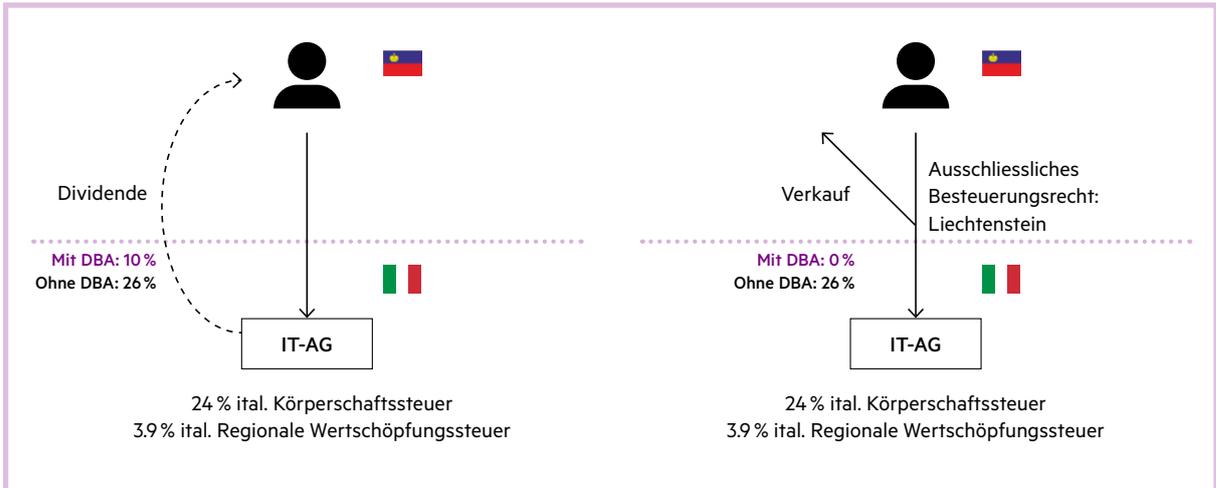


Abb.2

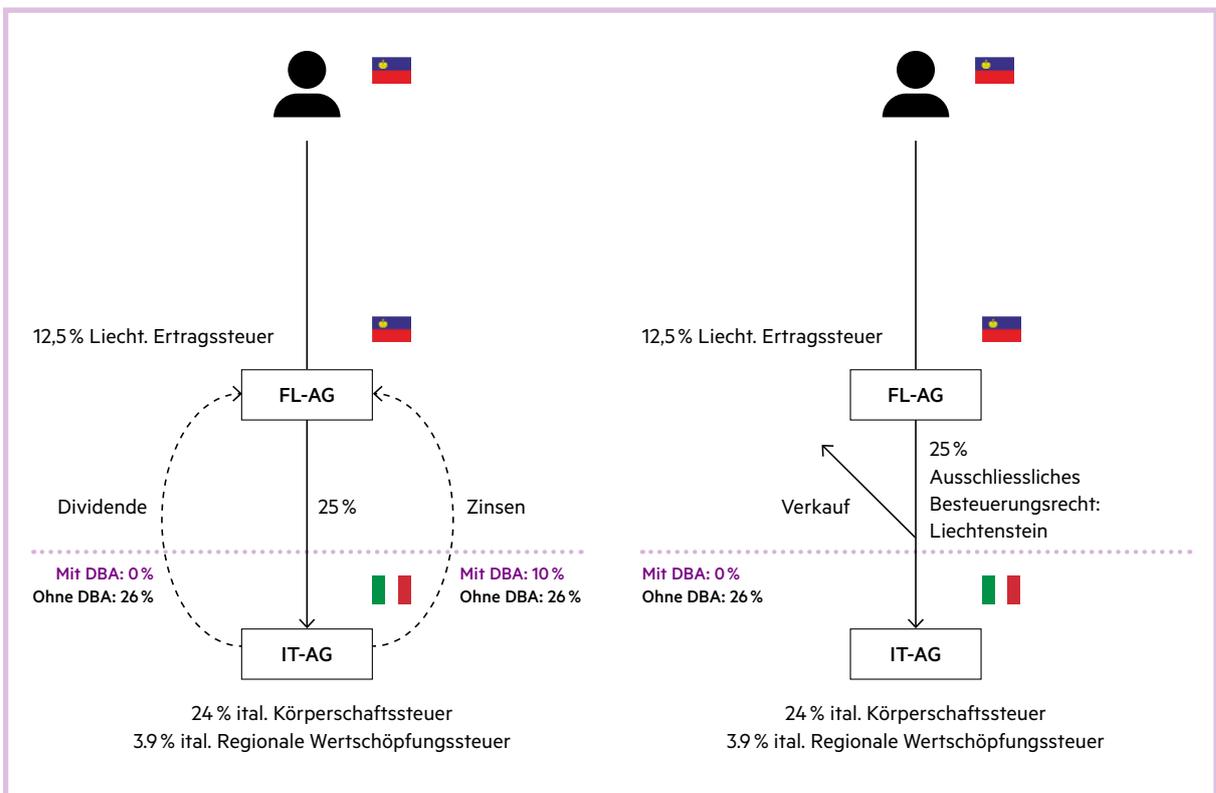


Abb.3

38 Eigenkapitalinvestition in italienische Unternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person werden damit in Anbetracht der Höhe der nationalen italienischen Quellensteuer auf Dividenden von 26% deutlich attraktiver, wie die nachfolgenden Beispiele für die Investition durch natürliche Personen (Abb.2) bzw. juristische Personen (Abb.3) verdeutlichen.

↑ Siehe Abb.2 oben: **Eigenkapitalinvestitionen durch natürliche Personen**

39

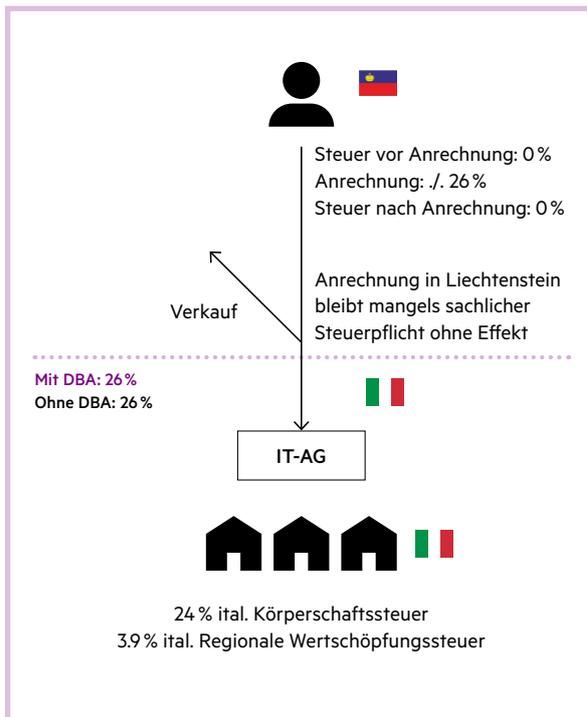
↑ Siehe Abb.3 oben: **Eigen- und Fremdkapitalinvestition im Konzernverhältnis**

40



41 Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften und von Anteilen an Immobiliengesellschaften (Grundbesitz > 50% der Aktiva zu irgendeinem Zeitpunkt, während der der Veräusserung vorangehenden 365 Tage) können in Übereinstimmung mit dem OECD-MA 2017 auch im Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat muss die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermeiden (Abb. 4).

42 Abb. 4: Veräusserung einer Immobiliengesellschaft



43 Für Zinsen und Lizenzen wurde ebenfalls ein Steuersatz von 10% vereinbart, wobei die Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäss dem Methodenartikel mittels Steueranrechnung erfolgt (kein abschliessen des Besteuerungsrecht).

44 Für Zinseneinkünfte im öffentlichen Bereich enthält das Abkommen eine besondere Bestimmung, wonach keine Quellensteuer einzubehalten ist, wenn der Schuldner der Zinsen die Regierung eines Vertragsstaates oder eine seiner Gebietskörperschaften ist.

Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates entfällt ebenfalls, wenn die Zinsen an die Regierung des anderen Vertragsstaates, eine seiner Gebietskörperschaften, die Zentralbank des anderen Vertragsstaates oder einen anerkannten Pensionsfonds gezahlt werden. Bestimmte liechtensteinische öffentliche Einrichtungen und anerkannte Pensionsfonds (darunter auch die liechtensteinische AHV sowie die betrieblichen Pensionskassen) profitieren ebenfalls vom Nullsatz auf Zinsen. Die betroffenen Einrichtungen auf italienischer Seite werden in Ziff. 6 des Protokolls zum DBA genannt. Fremdkapitalinvestitionen in italienische Unternehmen und bestimmte staatliche Einrichtungen gewinnen ebenso wie Eigenkapitalinvestitionen deutlich an Attraktivität.

In Anbetracht der Höhe der italienischen Quellensteuer auf Zinsen von 26% gegenüber juristischen Personen und auf Lizenzgebühren von 22,5% (30% auf 75% der Brutto-Lizenzgebühren) stellen die abkommensrechtlichen Beschränkungen der nationalen Quellensteuer aus liechtensteinischer Perspektive eine deutliche Entlastung bzw. Förderung grenzüberschreitender Investitionen dar. Die abkommensrechtliche Definition von Zinsen und Lizenzgebühren entsprechen dem OECD-MA 2017.

Quellensteuern nach DBA

Schachteldividenden	0 %
Portfoliodividenden	10 %
Dividenden an natürliche Personen	10 %
Zinsen	10 % / 0 %
Lizenzgebühren	10 %

In grenzüberschreitenden Fällen sind neben abkommensrechtlichen Fragen (einschliesslich der abkommensrechtlichen Anti-Missbrauchsregelungen) auch nationale Vorschriften, insbesondere nationale Anti-Missbrauchsregelungen, zu beachten. Dies gilt

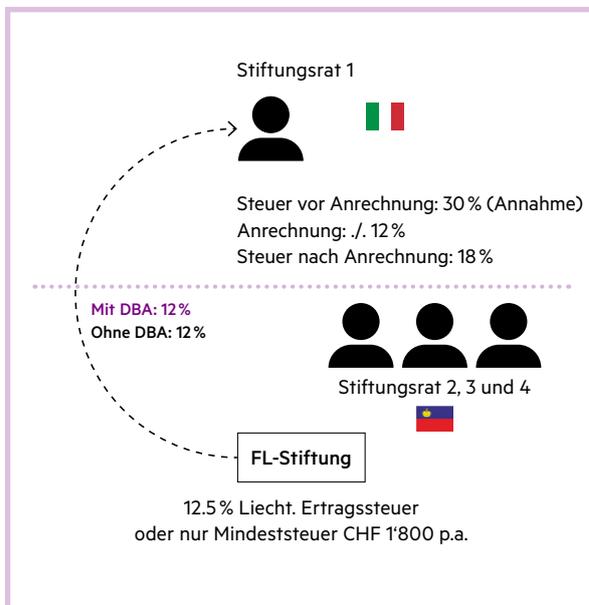


im Besonderen für die italienische CFC-Besteuerung (Hinzurechnungsbesteuerung). Liechtenstein kennt hingegen keine CFC-Besteuerung.

2.2.5 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

49 Vergütungen an Mitglieder des Aufsichts-, Stiftungs- oder Verwaltungsrats oder eines ähnlichen Organs, die sie für ihre Organfunktion erhalten (Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Tantiemen und andere Vergütungen), können nach Art.16 DBA auch im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Die von liechtensteinischen Gesellschaften (einschliesslich solcher Rechtsträger, die für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt werden) einzubehaltende Quellensteuer beträgt 12% der Bruttoentschädigung (Art.24 Abs.2 Bst.b SteG). Das Recht zum nationalen Quellensteuerabzug bleibt Liechtenstein durch die Anwendung des Abkommens erhalten. Dies gilt auch dann, wenn die in Liechtenstein ansässige Gesellschaft ausschliesslich der Mindestertragssteuer unterliegt.¹³ Der Ansässigkeitsstaat (im Beispiel in Abb.5 Italien) vermeidet die Doppelbesteuerung durch die Anwendung der Anrechnungsmethode.

50 Abb.5: **Stiftungsratsvergütungen**



2.2.6 Ruhegehälter, Renten und Sozialversicherungsleistungen

51 Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen werden in Art.18 DBA geregelt und können im Quellenstaat besteuert werden. Dies gilt sowohl für Ruhegehälter als auch für ähnliche Vergütungen, die in regelmässigen Abständen oder als Einmalzahlung gezahlt werden. Aus liechtensteinischer Perspektive betrifft dies sowohl Zahlungen aus der 1.Säule (AHV/IV/FAK) als auch aus der 2. Säule (berufliche Vorsorge (Pensionskassen)).

2.2.7 Künstler und Sportler

52 Die Einkünfte von Künstlern und Sportlern werden in Art.17 DBA geregelt und können vorbehaltlich der Art.14 und 15 DBA in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit persönlich ausgeübt wird, auch wenn die Vergütung nicht dem Künstler oder Sportler selbst zufließt. Die Doppelbesteuerung hat in diesen Fällen der Ansässigkeitsstaat durch die Anwendung der Anrechnungsmethode zu vermeiden. Abweichend vom OECD-MA 2017 enthält Art.17 Abs.3 DBA eine Besonderheit. Das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates mit der Anrechnung im Ansässigkeitsstaat wechselt zur ausschliesslichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Künstlers oder Sportlers, wenn dessen Auftritt vollständig oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln des Ansässigkeitsstaates finanziert wird.

2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

53 Italien wendet für Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden können, die Anrechnungsmethode an. Die Anrechnung ist jedoch begrenzt, auf jenen Teil der italienischen Steuern, der nach dem Verhältnis der genannten Einkünfte zum Gesamteinkommen auf diese Einkünfte entfällt.

54 Ist hingegen Liechtenstein der Ansässigkeitsstaat und darf Italien die betreffenden Einkünfte besteuern, vermeidet Liechtenstein die Doppelbesteuerung im Grundsatz durch die Anwendung der Freistellungsmethode, wobei hiervon zahlreiche Ausnahmen bestehen.

↘ Siehe Tabelle: **Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** auf nächster Seite (s. 84)

¹³ Ziff. 5 Protokoll DBA Liechtenstein/Italien zur Art. 4 Abs. 1.



55 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

	LIE	IT
Grundsatz	Freistellungsmethode	Anrechnungsmethode
Portfoliodividenden (Art.10 DBA)	Anrechnungsmethode	
Zinsen (Art.11 DBA)	Anrechnungsmethode	
Lizenzgebühren (Art.10 DBA)	Anrechnungsmethode	
Veräusserungsgewinne (Art.13, Abs.1-2, 4 DBA)	Anrechnungsmethode	
Unselbstständige Arbeit (Art.15 DBA)	Anrechnungsmethode	
Aufsichts-, Stiftungs- und Verwaltungsrat (Art.16 DBA)	Anrechnungsmethode	
Ruhegehälter (Art.18 DBA)	Anrechnungsmethode	
Veräusserungsgewinne (Art.13 Abs.5 DBA)	Ausschliessliches Besteuerungsrecht	

56 Wie in vielen anderen liechtensteinischen DBA (bspw. im DBA Liechtenstein/Deutschland in Nr.1 des Protokolls zur Art.2) wurde auch mit Italien vereinbart, dass die Besteuerung des Sollertrags für Zwecke des Abkommens als eine Steuer vom Einkommen gilt, womit eine Anrechnung auf die aus dem Sollertrag resultierende Erwerbssteuer sichergestellt wird. Da weder Liechtenstein noch Italien über originäre Vermögenssteuern im abkommensrechtlichen Sinn verfügen, wurde auf Verteilungsnormen oder sonstige Bestimmungen über eine Vermögenssteuer verzichtet.

2.4 Besondere Bestimmungen

2.4.1 Missbrauchsvermeidung

57 Die Abkommensvorteile sind nach Art.28 DBA zu verweigern, wenn einer der Hauptzwecke der gewählten Transaktion bzw. Struktur die Erlangung von Abkommensvorteilen ist. Dabei sind sämtliche massgeblichen Tatsachen und Umstände zu berücksichtigen. Diese Anti-Missbrauchsbestimmung entspricht dem «principal purpose test, PPT» nach dem OECD-MA 2017 und setzt den im bekannten «OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project» vorgesehenen Mindeststandard um.

58 Genauer gesagt besteht Art.28 DBA nur aus einem Absatz und setzt in seinem Wortlaut die Bestimmun-

gen von Art.29 Abs.9 des OECD-MA 2017 vollständig um, der auf der Grundlage des von der G20 am 15. und 16.November 2015 angenommenen Berichts «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Final Report» in das OECD-MA 2017 eingefügt wurde.

2.4.2 Verständigungs- und Schiedsverfahren

Nachdem DBA-Konflikte hinsichtlich der Ansässigkeit von Gesellschaften und anderen Personenvereinigungen (Art.4 Abs.3 DBA) nur durch ein Verständigungsverfahren (Art.24 DBA) beseitigt werden können, kommt diesem Verfahren eine immer grössere Bedeutung zu. Hiernach werden sich die zuständigen Behörden bemühen durch Verständigung Fälle so zu regeln, sodass eine dem DBA nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Art.24 DBA entspricht der gängigen Abkommenspraxis Liechtensteins.

Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens muss binnen drei Jahren nach der ersten Besteuerungsmassnahme eines Vertragsstaates gestellt werden. Auf Wunsch Italiens muss der Antrag bei der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaates der Steuerpflichtigen eingebracht werden oder im Falle einer Verletzung des Diskriminierungsverbotes betreffend die Staatsangehörigkeit (Art.23 Abs.1 DBA)



bei der Behörde seines Heimatstaates. Falls die zuständige Behörde, bei der der Antrag unterbreitet wurde, die Einwendung des Steuerpflichtigen nicht für begründet hält, soll sie gemäss dem OECD-Kommentar zu Art.25 OECD-MA (Rz.17-19) dennoch den anderen Vertragsstaat verständigen, sodass eine angemessene Würdigung auch aus der Perspektive des anderen Vertragsstaats gewährleistet ist.

- 61 Für schwierige Doppelbesteuerungsfälle (bspw. betreffend Verrechnungspreisfragen), in denen sich die zuständigen Behörden nicht innerhalb des Verständigungsverfahrens binnen zwei Jahren einigen können, wurde ein Schiedsverfahren (Zusatzprotokoll) vereinbart. Das Schiedsverfahren ist antragsgebunden und sieht im Unterschied zum Verständigungsverfahren einen Einigungszwang vor.

2.4.3 Informationsaustausch

- 62 Die Regelung zum Informationsaustausch entspricht inhaltlich dem internationalen Standard (Art.26 OECD-MA 2017) und schliesst eine Vollstreckungsamtshilfe mit ein. Art.26 DBA verpflichtet die Vertragsstaaten zu einem Informationsaustausch für Zwecke der Durchführung des Abkommens sowie der Anwendung oder Durchsetzung des jeweiligen innerstaatlichen Rechts und umfasst Informationen für Steuern jeder Art und Bezeichnung der beiden Vertragsstaaten. Es handelt sich jedoch keineswegs um die erstmalige Vereinbarung eines Informationsaustausches zwischen beiden Staaten.

- 63 Die ersten Meldungen über den Automatischen Informationsaustausch (AIA) zwischen Liechtenstein und Italien erfolgten bereits im Jahr 2017 für die Meldeperiode 2016 und werden heute über AIA-Abkommen zwischen Liechtenstein und der EU abgewickelt.¹⁴

2.4.4 Inkrafttreten und Anwendung

- 64 Das DBA tritt nach Abschluss der innerstaatlichen Gesetzgebungsverfahren in Kraft. Zu welchem Zeitpunkt das DBA anwendbar sein wird, ist noch nicht absehbar. Es ist frühestens auf die Steuern anzuwen-

den, welche am oder ab dem 1. Januar des auf das Jahr des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahres erhoben werden. Frühestens kann somit mit einer Anwendung ab dem 01.01.2025 gerechnet werden.

3. Fazit und Bedeutung für Liechtenstein

Das DBA mit Italien orientiert sich klar am internationalen Standard des OECD-MA 2017. Die wesentlichen Abweichungen bestehen in der Vereinbarung des Nullsatzes für qualifizierte Dividenden und für bestimmte Zinsen an öffentliche Einrichtungen, der Besteuerung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit nach dem Prinzip der festen Einrichtung und der 183-Tageregelung, der ausschliesslichen Besteuerung von Künstlern und Sportlern im Ansässigkeitsstaat bei einer Förderung aus öffentlichen Mitteln dieses Staates und des Besteuerungsrechts des Quellenstaats für Ruhegehälter, unabhängig davon, ob es sich um regelmässige Zahlungen oder Einmalzahlungen handelt.

Das DBA mit Italien ist für Liechtenstein ein weiterer wesentlicher Schritt zur Erweiterung des DBA-Netzwerkes und belegt den langfristigen Erfolg der liechtensteinischen Finanzplatzstrategie. Es wird die umfangreichen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Liechtenstein und Italien weiter stärken und schafft darüber hinaus ein neues Mass an Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen. Der Verhandlungserfolg könnte wegweisend für die Verhandlung und den Abschluss weiterer DBA sein, bspw. mit Spanien und Portugal.

¹⁴ Abkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Union über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, LGBI-Nr. 2005/111, in Kraft ab dem 01.01.2016.

