
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Michael Beusch

**Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht
Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen
Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (1. Teil)**

Daniel de Vries Reilingh,
av., LL.M.

**La répartition intercantonale des immeubles
Conséquences du revirement jurisprudentiel (2^{ème} partie)**

Dr. Christoph Oliver Schmid

Gross-up-Klauseln in Darlehensverträgen

Prof. Dr. Markus Reich

Pierre-Marie Glauser: Apports et impôts sur le bénéfice

Lic. iur. Adrian Rufener

Besteuerung einer Invalidenrente nach IVG

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

Rechtsprechung im Jahr 2005 (2. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2006/4

2006/4

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

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

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

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

Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas

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

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

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

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

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

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

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 396 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag, Einzelhefte: CHF 99. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

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

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich, Ruedi Rüegg, Zürich

Druck

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

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

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2006/4

Inhalt

	Artikel	
Dr. Michael Beusch	Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (1. Teil)	249
	Praxis-Forum	
Daniel de Vries Reilingh, av., LL.M.	La répartition intercantonale des immeubles Conséquences du revirement jurisprudentiel (2^{ème} partie)	266
Dr. Christoph Oliver Schmid	Gross-up-Klauseln in Darlehensverträgen	284
	Literatur-Forum	
Prof. Dr. Markus Reich	Pierre-Marie Glauser: Apports et impôts sur le bénéfice	290
	Judikatur-Forum	
Lic. iur. Adrian Rufener	Besteuerung einer Invalidenrente nach IVG	295
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2005 (2. Teil)	304
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2006/4	315

Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht

Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (1. Teil)

Dr. iur. Michael Beusch



Michael Beusch, Dr. iur.,
Rechtsanwalt, Bundesverwaltungsrichter und Ersatzrichter am Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Lehrbeauftragter an der Universität Zürich

Inhalt*

1	Einleitung	
2	Darstellung des Status quo	
3	Ziele der Justizreform	
4	Einheitsbeschwerde im öffentlichen Recht	
4.1	Vorbemerkung: Organisation des Bundesgerichts	
4.1.1	Keine vom Gesetzgeber vorgegebene Spezialisierung	
4.1.2	Umfang und Besetzung des Spruchkörpers	
4.2	Eintretensvoraussetzungen	
4.2.1	Anfechtungsobjekt	
4.2.1.1	Verfügungen und kantonale Erlasse	
4.2.1.2	Ausnahmenkatalog	
4.2.1.3	Vorinstanzen	
4.2.2	Beschwerdegrund	
4.2.3	Subsidiarität	
4.2.4	Beschwerderecht	
4.2.5	Form	
4.2.6	Frist	
	Literatur	
	Rechtsquellen	
	Materialien	
		<i>In der nächsten Ausgabe:</i>
4.3	Ausgewählte Einzelfragen	
4.3.1	Vorbemerkung	
4.3.2	Kein Anwaltsmonopol	
4.3.3	Keine Zugangsbeschränkungen	
4.3.4	Zulässigkeit elektronischer Eingaben	
4.3.5	Begründungspflicht der Beschwerde	
4.3.6	Kostenvorschusspflicht	
4.3.7	Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde	
4.3.8	Eingeschränkte Officialmaxime durch das Bundesgericht	
4.3.9	Kognition des Bundesgerichts	
4.3.10	Ausweitung der Öffentlichkeit von Verhandlungen und Urteilsberatungen	
4.3.11	Keine reformatio in peius	
4.3.12	Reformatorsche Entscheide ausser im StHG-Bereich	
4.3.13	Kosten- und Entschädigungsfolgen	
4.3.14	Eröffnung der Entscheide	
4.4	Übergangsrecht	
4.5	Auswirkungen auf die Kantone	
4.5.1	Richterliche Vorinstanzen	
4.5.2	Übergangsfrist für Anpassungen	
4.5.3	Länge des Instanzenzuges	
4.5.4	Ausgestaltung der kantonalen Kognition (Novenverbot)	
4.5.5	Eröffnung kantonalen Entscheide	
4.6	Spezialfall Steuerstrafrecht	
5	Subsidiäre Verfassungsbeschwerde	
6	Würdigung und Fazit	

* Meiner Kollegin Dr. iur. Daniela Thurnherr, LL.M., danke ich für die kritische Durchsicht dieses Beitrages.

1 Einleitung

Seit nunmehr über 60 Jahren wird das Verfahren vor Bundesgericht grundsätzlich durch das BG vom 16.10.1946 über die Organisation der Bundesrechtspflege geregelt¹. Dieser Erlass, der sich grösstenteils bewährt hatte, wurde zwar 1968 in einer grossen Reform sowie in mehreren kleinen Revisionen dem sich wandelnden Rechtsschutzverständnis angepasst². Dennoch blieben drei ungelöste Probleme: Die quantitative Überlastung des Bundesgerichts, das komplizierte Rechtsmittelsystem mit zeitaufwendigen Abgrenzungen sowie nach wie vor bestehende Lücken im gerichtlichen Rechtsschutz³. So wuchs der Wunsch nach einer umfassenden Justizreform, und nachdem am 12.3.2000 die entsprechenden Verfassungsgrundlagen durch Volk und Stände angenommen worden waren⁴, wurde von den eidg. Räten am 17.6.2005 das neue Bundesgerichtsgesetz verabschiedet⁵. Dieses tritt auf den 1.1.2007 in Kraft⁶ und soll die Schwachstellen der alten Bundesrechtspflege beseitigen⁷. Eine der hauptsächlichsten Änderungen betrifft dabei die Vereinfachung des Rechtsmittelsystems. So wird im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht nicht mehr unterschieden zwischen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und der staatsrechtlichen Beschwerde, sondern es steht primär nur noch eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zur Verfügung⁸. Diese Zusammenführung bringt zweifelsohne auch im steuerrechtlichen Rechts-

schutz grundsätzlich Vereinfachungen, gab es doch auch bei diesem im Bereich der direkten Steuern bis in die jüngste Zeit knifflige und umstrittene Abgrenzungen⁹. Daneben ergeben sich durch das neue Bundesgerichtsgesetz für den Rechtsschutz im Steuerrecht aber noch weitere Änderungen, von denen nicht alle eine Vereinfachung für den Rechtsuchenden darstellen.

Der nachfolgende Beitrag hat deshalb zum Ziel, unter Bezugnahme auf die (alte) Bundesrechtspflege Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des neuen Bundesgerichtsgesetzes herauszukristallisieren. Dazu bedarf es in einem ersten Schritt einer (gerafften) Darstellung des im Jahr 2006 noch geltenden Rechts¹⁰. Hernach sind die Ziele der Justizreform sowie deren Umsetzung im Allgemeinen darzustellen¹¹, ehe die einzelnen für das Steuerrecht massgebenden Normen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Einheitsbeschwerde) dargestellt sowie die Unterschiede gegenüber dem heutigen Recht herausgeschält werden können¹².

2 Darstellung des Status quo

Zulässiges Rechtsmittel und Umfang des gewährten Rechtsschutzes hängen nach geltendem Recht von der Art des Anfechtungsobjektes und den vorgebrachten Rügen ab: Handelt es sich um einen Entscheid, der sich auf Bundesrecht stützt bzw. (behaupteterweise) bundesrechtlichen Vorgaben widerspricht, so ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu ergreifen¹³; basiert der Entscheid auf (genuin) kantonalem Recht, so erweist sich die staatsrechtliche Beschwerde als das richtige Rechtsmittel¹⁴.

Bezüglich des bundesgerichtlichen Rechtsschutzes bei den von Bundesorganen erhobenen Bundessteuern wie Mehrwert- und Verrechnungssteuer sowie Stempelabgaben ergeben sich – ebenso wie bei der von den Kantonen erhobenen direkten Bundessteuer – keine eigentlichen Abgrenzungsfragen im Hinblick auf das zulässige Rechtsmittel; einschlägig ist die Verwaltungsgerichtsbe-

1 Bundesrechtspflegegesetz (OG).
Diejenigen Gesetze im Steuerrecht, welche explizit eine Beschwerdemöglichkeit an das Bundesgericht vorsehen (wie etwa Art. 145 DBG oder Art. 66 MWSTG), äussern sich nicht zum Verfahren vor Bundesgericht, sondern schweigen hierzu (Art. 145 DBG) oder verweisen ausdrücklich auf das OG (Art. 66 MWSTG).

2 So wurden etwa die Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie die richterlichen Vorinstanzen des Bundesgerichts ausgebaut und bei diesem das Entscheidverfahren vereinfacht und auch personelle Entlastungsmassnahmen eingeführt.

3 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4211 ff.; KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 59 ff.; vgl. auch nachstehend Abschn. 3.

4 BBl 2000, 2990; zu den ursprünglich vorgesehenen, weitaus restriktiveren Beschränkungen des Zugangs zum Bundesgericht vgl. GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 33 Fn 2.

5 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG), BBl 2005, 4045 ff.

6 AS 2006, 1243; ab 1.1.2007: SR 173.110.

7 Zu den Zielen der Justizreform sowie deren Umsetzung im Allgemeinen vgl. (ausführlicher) nachstehend Abschn. 3.

8 Art. 82 ff. BGG. Allerdings wurde durch das Parlament eine in der ursprünglichen Botschaft nicht vorgesehene, subsidiäre Verfassungsbeschwerde eingeführt (Art. 113 ff. BGG), mit der gegen Entscheide letzter kantonalen Instanzen die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten geltend gemacht werden kann, soweit keine der drei Einheitsbeschwerden nach den Art. 72 - 89 BGG zulässig ist; vgl. (ausführlicher) nachstehend Abschn. 3 und 5.

9 So hat das Bundesgericht etwa die kontrovers diskutierte Frage, mit welchem Rechtsmittel eine Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots geltend zu machen sei, erst am 10.2.2005 entschieden (BGE 131 I 145 E 2); vgl. dazu (ausführlicher) nachstehend Abschn. 2. Die Einheitsbeschwerde bringt hier in der Tat Abhilfe; vgl. dies aufgreifend schon YERSIN, Harmonisation fiscale, la dernière ligne droite, 328.

10 Vgl. nachfolgend Abschn. 2.

11 Vgl. nachstehend Abschn. 3.

12 Vgl. nachstehend Abschn. 4.

13 Art. 97 ff. OG.

14 Art. 84 ff. OG.

schwerde. Anders verhält es sich bei den durch die Kantone veranlagten, harmonisierungsrechtlich vorgegebenen Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2001 und später sowie für Grundstückgewinnsteuern, welche auf Handänderungen nach dem 1.1.2001 basieren: Nicht selten ist unklar, ob nun die Verwaltungsgerichtsbeschwerde oder die staatsrechtliche Beschwerde zulässig sei.

Bis zum 31.12.2000, d. h. bis zum Ablauf der vom Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumten achtjährigen Anpassungsfrist¹⁵, war klar, dass gegen letztinstanzliche auf kantonalem Steuerrecht basierende Entscheide nur die staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden konnte. Deren Anwendungsbereich beschränkt(e) sich allerdings ab dem 1.1.2001 im Wesentlichen auf die nicht harmonisierten Sachfragen¹⁶. Dies sind neben Erbschafts- und Schenkungssteuern noch allfällige kantonale Handänderungs- oder Liegenschaftensteuern sowie aus dem Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Steuertarife, Steuersätze, Steuerfreibeträge und der Steuerbezug, jene Bereiche mithin, in denen die Kantone auch inskünftig eigenständiges Recht betreffend die direkten Steuern erlassen können¹⁷. Nach den Regeln der staatsrechtlichen Beschwerde sind ferner jene Streitfragen zu prüfen und entscheiden, die Gegenstand ergänzenden kantonalen Rechtes bilden, selbst wenn die Überprüfung formell im Rahmen einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde vonstatten geht¹⁸. Angemerkt sei an dieser Stelle indessen lediglich, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung trotz wiederholter und fundierter Kritik in der Lehre den durch das StHG als Rahmengesetz den Kantonen gewährten Gestaltungsspielraum unter Berufung auf die Notwendigkeit der vertikalen Steuerharmonisierung insgesamt massiv eingeschränkt hat¹⁹.

Abgrenzungsfragen ergeben sich insbesondere in Folge der Einführung der eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde darstellenden so genannten Harmonisierungsbeschwerde²⁰, welche dem Bundesgericht erlaubt, für das harmo-

nisiertere Steuerrecht (Bundesrecht [StHG], unselbständige kantonale rechtliche Ausführungsbestimmungen) eine einheitliche und detailliert ausgestaltete Rechtsprechung herauszubilden, was bei der auf Verfassungsverletzungen beschränkten Überprüfungsbefugnis im Rahmen der staatsrechtlichen Beschwerde nicht in gleichem Masse möglich gewesen wäre.

Die für die Steuerharmonisierung getroffene Rechtsmittelordnung ist insofern ungewöhnlich, als die Konformität kantonalen Rechts mit dem Bundesrecht bei anderen Rahmengesetzen (z. B. dem Raumplanungsgesetz²¹) der föderalistischen Aufgabenteilung entsprechend grundsätzlich Gegenstand der staatsrechtlichen Beschwerde bildet²²; des Weiteren ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde darauf zugeschnitten, Verfügungen zu überprüfen, die auf öffentliches Recht des Bundes abgestützt sind: Auch das harmonisierte kantonale Steuerrecht ist aber kein Bundesrecht, sondern bleibt kantonales Recht²³.

Konkret betroffen sind und lange ungeklärt waren zum Beispiel Fragen im Zusammenhang mit dem Steuerdomizil und dem Geltendmachen der von der Verfassung verpönten interkantonalen Doppelbesteuerung²⁴ oder auch im internationalen Verhältnis²⁵.

3 Ziele der Justizreform

Ziel der Justizreform war bzw. ist es, die trotz erfolgter Revisionen des OG weiter bestehenden Probleme der quantitativen Überlastung des Bundesgerichts, des komplizierten Rechtsmittelsystems sowie der bestehenden Lücken im gerichtlichen Rechtsschutz zu lösen²⁶. Um dies zu erreichen, wurden im Rahmen der Totalrevision der Bundesrechtspflege insbesondere folgende Hauptreformziele und Massnahmen verwirklicht: Das Bundesgericht wird als oberstes Gericht entlastet und gestärkt, nicht zuletzt durch Verbesserungen in der Organisation

15 Art. 72 Abs. 1 StHG; vgl. BGE 123 II 588 E 2d, 593.

16 Vgl. BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 5.2.2.

17 Art. 129 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG.

18 StE 2005 A 23.2 Nr. 2.

19 Vgl. etwa die m. E. zu Recht kritisierten Urteile bei REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, 222 ff.

Vgl. aber immerhin als positives Beispiel, in welchem der kantonale Spielraum ausdrücklich auch erwähnt und geschützt wird, BGE 131 II 548; vgl. dazu auch BEUSCH, Zulässigkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz im Steuerjustizverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, 1540 f.

20 Letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend jene Sachbereiche, die in Art. 3 - 58 StHG geregelt sind, unterliegen gemäss Art. 73 Abs. 1 StHG der Verwaltungsgerichtsbe-

schwerde, welche für den Bereich der Steuerharmonisierung indessen eine besondere Ausgestaltung erfahren hat; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 5.2.1.2, auch zum Folgenden.

21 BG über die Raumplanung (RPG) (vom 22.6.1979).

22 Vgl. Art. 34 RPG.

23 Vgl. dazu auch CAVELTI, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 253 f.

24 Vgl. CAVELTI, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 254 ff., mit Hinweis auf den (damaligen) Stand der Diskussion. Einschlägig ist nach wie vor die staatsrechtliche Beschwerde; BGE 131 I 145.

25 StE 2000 A 31.1 Nr. 6 E 1b.

26 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4211 ff.; KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 59 ff.

der obersten Gerichtsbarkeit, und die Beschwerden werden vereinfacht und das Verfahren vereinheitlicht²⁷.

Grosse Entlastungswirkung erhoffte man sich von der Einheitsbeschwerde, mit der auch Verfassungsfragen erhoben werden können²⁸ und welche die Existenz eines Rechtsmittels wie der staatsrechtlichen Beschwerde eigentlich überflüssig gemacht hätte. Die Einführung der Einheitsbeschwerde in Kombination mit dem relativ weit gehenden Sachgebietsausschluss²⁹ hätte allerdings dazu geführt, dass die Kantone in diesen Bereichen letztinstanzlich über die Anwendung des Bundesrechts (einschliesslich des Verfassungs- und Völkerrechts) entschieden hätten³⁰. Da dergestalt das Bundesgericht in diesen Bereichen nicht mehr die Möglichkeit gehabt hätte, für eine einheitliche Anwendung des ganzen Bundes- und Völkerrechts durch die Kantone zu sorgen, wären in diesen Gebieten unterschiedliche kantonale Praxen nicht ausgeschlossen gewesen. Um dies zu verhindern, wurde vom Parlament für solche Fälle – gleichsam als Auffangnetz – die in der Botschaft des Bundesrates nicht vorgesehene subsidiäre Verfassungsbeschwerde eingeführt³¹.

Ob die Ziele der Justizreform erreicht werden können, kann zurzeit natürlich noch nicht abschliessend beurteilt werden³². Ob eine nachhaltige quantitative Entlastung gelingt, ist angesichts der Einführung der subsidiären Verfassungsbeschwerde, welche neue Abgrenzungsprobleme bringt³³, allerdings mehr als fraglich³⁴.

27 Vgl. (anstelle vieler) KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 61 ff.; auf einzelne spezifische Punkte wie etwa die Teilintegration des Eidgenössischen Versicherungsgerichts in das Bundesgericht wird in den nachfolgenden Ausführungen eingegangen.

28 Vgl. Art. 95 BGG.

29 Art. 83 BGG; vgl. nachstehend Abschn. 4.2.1.2.

30 Vgl. KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 79 f., auch zum Folgenden.

31 Art. 113 ff. BGG; vgl. nachstehend Abschn. 5. Zur Entstehungsgeschichte der subsidiären Verfassungsbeschwerde vgl. GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 37 f.

32 Vgl. immerhin die vorläufige Würdigung bei KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 141 ff.

33 Vgl. etwa KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 149 f.

34 KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 80, spricht die Befürchtung aus, die subsidiäre Verfassungsbeschwerde könnte sich als «Kuckucksei» erweisen und der in Art. 117 BGG enthaltene «Sinngemäss»-Verweis auf das Verfahren der Einheitsbeschwerde könnte sich zur «Büchse der Pandora» entwickeln. Vgl. auch (grundlegend) WURZBURGER, La loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 – Charge et décharge du Tribunal fédéral, 489 ff., sowie die Bedenken bei KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 76 ff.; KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 143 ff., 158;

Das Steuerrecht war bei alledem in sämtlichen grundsätzlichen Diskussionen zu den Zielen der Justizreform und zu deren Erreichung kein spezielles Thema. In der ganzen Botschaft finden sich denn auch Ausführungen zu steuerrechtlichen Fragen ausschliesslich dort, wo es um die Erläuterung der anzupassenden Gesetzesbestimmungen geht³⁵.

4 Einheitsbeschwerde im öffentlichen Recht

4.1 Vorbemerkung: Organisation des Bundesgerichts

4.1.1 Keine vom Gesetzgeber vorgegebene Spezialisierung

Anders als nach noch geltendem Recht bestehen in der Schweiz künftig nicht mehr zwei oberste Gerichte. Das Bundesgericht sowie das Eidgenössische Versicherungsgericht werden neu unter einem Dach und mit einheitlicher gesetzlicher Grundlage zusammengefasst und bilden ein einziges Bundesgericht mit Sitz in Lausanne sowie einem zusätzlichen Standort in Luzern³⁶. Durch diese Integration des Eidgenössischen Versicherungsgerichts in das Bundesgericht – sowie die weiteren Reformen – sollen der bundesrechtliche Rechtsschutz vereinheitlicht sowie die Spitze der Bundesjustiz organisatorisch gestärkt werden³⁷. Dies soll mit einer verstärkten Autonomie letztlich auch die richterliche Unabhängigkeit absichern³⁸.

Konsequenterweise erfolgt die Wahl in das Bundesgericht nun auch nicht mehr in das eine oder andere Gericht. Dies bedeutet aber auch, dass – anders als noch bei der Wahl in das Eidgenössische Versicherungsgericht – kei-

PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 332; SCHWEIZER, Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, 253 f.

35 In einer Frage immerhin war das Steuerrecht nachweislich der Grund für ein Abweichen von der bundesrätlichen Botschaft, nämlich bei der Einschränkung des Anwaltsmonopols bzw. bei der Beibehaltung des diesbezüglichen Status quo; vgl. nachstehend Abschn. 4.3.2.

36 Art. 4 BGG.

37 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4245. Die Gerichte sprechen dann mit einer Stimme, und eine ganze Anzahl von Besonderheiten – etwa bezüglich Kostenverlegung und Zuspreehung einer Parteientschädigung – verschwindet.

38 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 12 ff. Diese Stossrichtung wird unterstützt durch die gesetzlich vorgesehene Straffung und Entflechtung der Leitungsorgane; vgl. KARLEN, 16 f., mit Hinweis auf die heute noch bestehenden, angesichts der Grösse des Bundesgerichts kaum mehr sachgerechten Strukturen bei der Behandlung von Verwaltungsgeschäften.

ne zwingende Berücksichtigung von Spezialkenntnissen mehr stattfindet³⁹. Verwirklicht wird dergestalt zwischen beiden Standorten und allen Abteilungen grundsätzlich die volle Freizügigkeit, da das Bundesgericht betreffend Abteilungsorganisation und Zuteilung der Richterinnen und Richter sowie der Rechtsgebiete auf die Abteilungen autonom ist⁴⁰.

Der Gesetzgeber hat mithin – verfassungsrechtlich durchaus zulässig – darauf verzichtet, seinerseits die Rechtsgebiete zuzuordnen und die Wahl als solche in eine bestimmte Abteilung auszugestalten. Er hat damit davon Abstand genommen, durch die Wahl sicherzustellen, dass fachlich qualifizierte Personen gezielt in ihrem Spezialgebiet eingesetzt werden können⁴¹.

Angesichts der Tatsache, dass allenthalben immer wieder betont wird, der heutige Zuteilungsmechanismus der Richterschaft auf die Rechtsgebiete sei nicht optimal, ist dieser Entscheid nicht ohne weiteres nachvollziehbar⁴². Weiterhin kann es also geschehen, dass «prominente Fachleute während Jahren auf einem für sie völlig fremden Gebiet arbeiten müssen»⁴³. Zwar sollte «vermieden werden, dass ein auf einem Gebiet erfahrener Richter einzig aus dem Grund, dass er der amtsjüngste ist, einer für einen ganz anderen Bereich zuständigen Abteilung zugewiesen» wird, zumal die «relativ kleine Zahl von Richtern am Bundesgericht (...) es umso wichtiger (macht), (dass) die fachlichen Fähigkeiten jedes Richters optimal» genutzt werden⁴⁴. Bei der Zuteilung der Richterinnen und Richter auf die Abteilungen sollen zudem die fachlichen Kenntnisse der Involvierten durchaus angemessen berücksichtigt werden⁴⁵. Diese Regelung dürfte aber – wie dies Mitglieder des für die Zuteilung eben weiterhin allein zuständigen Bundesgerichts freimütig

eingestehen – «kaum allzu grosse Bedeutung erlangen»⁴⁶.

Ohne den anderen Rechtsgebieten Bedeutung absprechen zu wollen, ist das Festhalten an der Vorstellung, «dass alle Bundesrichter *oberste Richter des Landes* sind, und nicht primär Fachrichter, die sich in einem Rechtsgebiet auskennen»⁴⁷, für das Steuerrecht besonders zu bedauern. Zum einen setzt diese Aussage allgemein fälschlicherweise Spezialisierung mit Überblicklosigkeit gleich⁴⁸. Zum anderen verklärt sie ein Richterbild, das den heutigen Realien angesichts des raschen Wandels und der zunehmenden Verästelung aller Rechtsgebiete nicht mehr gerecht werden kann⁴⁹. Das Steuerrecht ist – ob man dies gerne hört oder nicht – (mittlerweile) eine hoch komplexe Angelegenheit⁵⁰, welche auch volkswirtschaftlich für den Standort Schweiz von (mit-)entscheidender Bedeutung ist⁵¹. Letzteres gilt insbesondere auch für den damit verbundenen Rechtsschutz⁵², zumal Recht ohne die Möglichkeit zu dessen Geltendmachung und damit ohne effektiven Rechtsschutz durch unabhängige, fachkompetente Gerichte etwas Unvollständ-

39 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 15.

40 Art. 18 und 22 BGG.

41 So enthält nämlich weder Art. 30 BV noch die Rechtsweggarantie von Art. 29a BV den Anspruch auf Beurteilung durch ein spezialisiertes (Fach-)Gericht; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734.

42 Vgl. auch STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 356 ff.

43 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 16 Fn 58 mwH.

44 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4285. Nach (hitziger) Diskussion über die «richtige» Anzahl von Richterinnen und Richtern am Bundesgericht (Art. 1 Abs. 3 BGG: 35 - 45 Personen) hat die Bundesversammlung diese in der Sommersession 2006 in einer Verordnung (Art. 1 Abs. 5 BGG) auf 38 festgesetzt; AS 2006, 2739.

45 Art. 18 Abs. 2 BGG. Die Botschaft zur Totalrevision geht gar – zumindest in gewissen Konstellationen – von einer zwingenden Berücksichtigung aus, BBI 2001, 4280, 4285.

46 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 16.

47 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4246, wo immerhin noch angefügt ist, diese schliesse nicht aus, «dass die Richter sich spezialisieren, jeweils solange sie einer Abteilung angehören.» Das entscheidende Kriterium der Vorkenntnisse der einzelnen Gerichtsmitglieder wird allerdings dergestalt dennoch nicht berücksichtigt. Vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 16: «Auch dem neuen Gesetz liegt offensichtlich die Vorstellung zugrunde, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht allein von Spezialisten, sondern ebenso sehr von Magistraten geprägt werden soll, welche die übergeordneten Zusammenhänge im Auge behalten.»

48 Vgl. STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 351 ff., der dieses Fehlverständnis klar zu widerlegen vermag.

49 So gibt es schlechterdings keine Anwältin oder keinen Rechtskundigen, der beispielsweise in sämtlichen zur Zeit der 2. öffentlichrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts zugewiesenen Rechtsgebieten (vgl. Art. 3 des Reglements für das Schweizerische Bundesgericht) auf höchstem Niveau zu beraten bzw. zu prozessieren vermöchte; vgl. auch STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 347 f. Es ist denn auch kein Zufall, dass am neu geschaffenen Bundesverwaltungsgericht innerhalb der 1. Abteilung eine spezialisierte abgabenrechtliche Kammer geschaffen wird, welche sich daneben auch noch mit Staatshaftungsfragen zu befassen hat (vgl. auch nachstehend Fn 55).

50 Vgl. auch LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 117 ff.; STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 354 f.

51 Vgl. NOBEL/WALDBURGER, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, 51 f.

52 Vgl. PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 337: «Eine unabhängige, gute, rasche und verlässliche Rechtsprechung hat eine volkswirtschaftliche Bedeutung»; vgl. auch Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4474.

diges ist⁵³. Dies hätte sachlich die – schon seit über einem Jahrzehnt politisch geforderte – Schaffung eines Bundessteuergerichtshofs bzw. einer spezialisierten Abteilung innerhalb des Bundesgerichts ohne weiteres gerechtfertigt⁵⁴.

Bei alledem sei durchaus nicht verkannt, dass die Bildung von Abteilungen und Kammern innerhalb eines Gerichtes immer auch von der erwarteten Anzahl zu behandelnder Fälle des jeweiligen Sachgebietes (mit)abhängt und über das Gesamtgericht hinweg organisatorisch eine einigermaßen gleichmässige Belastung sämtlicher Gerichtsmitarbeitenden sichergestellt werden muss⁵⁵. Unter Beachtung dieser Vorgaben wäre aber immerhin denkbar, dass sich das Bundesgericht aus eigenem Antrieb doch noch einer etwas weitergehenden Spezialisierung öffnet⁵⁶. So bestünde etwa die Möglichkeit, die für den Standort Luzern geplanten sozialrechtlichen Abteilungen zu sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Abteilungen auszubauen und entsprechend personell zu bestücken⁵⁷.

4.1.2 Umfang und Besetzung des Spruchkörpers

Nachdem nach den Regelungen des heute noch geltenden Rechts sämtliche Entscheide auch in klaren Fällen mindestens in Dreierbesetzung zu fällen sind⁵⁸, insbesondere also auch Nichteintretensbeschlüsse bei offensichtlich unzulässigen Rechtsmitteln⁵⁹, sieht das neue Recht erstmals auf dieser Stufe auch in gewissen, genau umschriebenen Konstellationen die Zulässigkeit einzelrichterlicher Entscheide vor⁶⁰. Dies ist zum einen der Fall, wenn das Verfahren zufolge Gegenstandslosigkeit, Rückzugs oder Vergleichs abgeschlossen wird⁶¹. Zum anderen werden entsprechende Nichteintretensverfügungen ausgefällt bei offensichtlich unzulässigen sowie querulatorischen oder rechtmisbräuchlichen Beschwerden sowie bei solchen, die offensichtlich keine hinreichende Begründung enthalten⁶².

Auf die Einführung weitergehender einzelrichterlicher Kompetenzen wurde verzichtet. Nicht einmal diskutiert wurde, soweit ersichtlich, die – in verschiedenen Kantonen wie etwa dem Kanton Zürich bestehende – Möglichkeit, Beschwerden bis zu einem bestimmten Streitwert durch ein einziges Gerichtsmitglied beurteilen zu lassen⁶³. Dass diese sicherlich noch weitere Entlastung bringende Ausdehnung der Einzelrichterbefugnisse kein Thema war, erklärt sich mit der in der Botschaft geäußerten Auffassung, Einzelrichterei vertrage sich an sich «nicht mit der Funktion des Bundesgerichts als oberste richterliche Instanz»⁶⁴.

53 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 710. Nicht immer wird der durch das Bundesgericht gewährte Rechtsschutz im Steuerrecht als diesen Anforderungen genügend eingestuft: «Ein(en) Schwachpunkt bei der Beurteilung des Steuerklimas stellt das Bundesgericht dar, das immer wieder dazu neigt, seine Entscheidungen einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen zu fällen (...), was dazu führt, dass in Konfliktfällen die notwendige Balance zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus nicht besteht»; NOBEL/WALDBURGER, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, 52.

54 So schon ein Postulat vom 5.10.1990 mit dem Titel «Eidgenössischer Steuergerichtshof» (P 90/655). Vgl. auch STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 349 f.; BIANCHI, Ein eidgenössisches Steuergericht?, 351 ff.; DUSS, Sprüche voller Widersprüche. Von Transponierungen, Seelenwanderungen eines Königs von Judäa, wunderbaren Gärten der Willkür, Gleis neundreiviertel und von Rabbi Eliezers Problem, 86. Vgl. schliesslich auch NZZ am Sonntag vom 5.6.2005, 33, wonach auch die Ordinarien für Steuerrecht an den Universitäten St.Gallen und Zürich für die Einführung eines obersten Steuer-Fachgerichts seien.

55 Eine solche gleichmässige Belastung kann unter Berücksichtigung einer Spezialisierung etwa hergestellt werden, indem einer Abteilung bzw. Kammer neben einem Hauptrechtsgebiet auch ein Nebenrechtsgebiet zugewiesen wird; vgl. dazu das Beispiel in Fn 49 Abs. 2. Vgl. aus diesem Bereich zu weiteren Fragen im Zusammenhang mit dem Justizmanagement und dem gewissenorts bestehenden Spannungsfeld zur richterlichen Unabhängigkeit PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 338 ff.

56 Vgl. zu den geplanten Vorarbeiten KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 17 f.

57 Vgl. schon STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 368. Dies aufgreifend auch BEHNISCH, 104, der in seiner Besprechung der Festschrift SRK zum erwähnten Beitrag von Stadelmann festhält, Beachtung verdienen auch der Vorschlag, «die sozialversicherungsrechtliche Beitragsseite den Steuerrichtern zur Beurteilung zuzuweisen, da der Bezug zum Steuerrecht grösser ist als derjenige zum Sozialversicherungsrecht.»

58 Art. 15 OG; Art. 36a OG. Eine Ausnahme nach geltendem Recht bestand bzw. besteht ausschliesslich bei Rückzügen und Vergleichen; AEMISEGGER, Vereinfachtes Verfahren, Art. 198 und 109 BGG, Instruktionsverfahren, Art. 32 BGG, 478.

59 Art. 36a Abs. 1 lit. a OG.

60 In der Botschaft war hingegen für solche Fälle noch ein Verfahren mit zwei Richterinnen bzw. Richtern vorgesehen; Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4346 f.

61 Art. 32 Abs. 2 BGG; vgl. AEMISEGGER, Vereinfachtes Verfahren, Art. 198 und 109 BGG, Instruktionsverfahren, Art. 32 BGG, 477 ff.

62 Art. 108 Abs. 1 BGG. Als nicht unproblematisch erweist sich die Möglichkeit des einzelrichterlichen Nichteintretens bei einer unzureichenden Begründung iSv Art. 42 Abs. 2 BGG, zumal noch nicht klar ist, wie streng die bundesgerichtlichen Anforderungen an die Begründungspflicht wirklich sein werden (vgl. nachstehend Abschn. 4.3.5). Sicher ist, dass – bei allem Verständnis für Effizienzüberlegungen – die Begründungspflicht nicht bloss deshalb (besonders) streng sein darf, weil das Gericht von Geschäften befreit werden soll.

63 Beschwerden mit Streitwert unter Fr. 20 000 sowie solche, die zurückgezogen oder gegenstandslos werden, liegen in der Entscheidungskompetenz des Einzelrichters; § 38 Abs. 3 VRPG ZH.

64 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4347.

Standardbesetzung ist allerdings nach wie vor diejenige mit drei Richterinnen und Richtern⁶⁵. Auch künftig erfolgt der Entscheid in Fünferbesetzung, wenn es um Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung geht oder – neu – wenn ein in der ordentlichen Dreierbesetzung figurierendes Gerichtsmitglied einen entsprechenden Antrag stellt⁶⁶. Ausdrücklich nicht mehr vorgesehen ist dagegen die Besetzung mit sieben Richterinnen und Richtern, in welcher nach heutigem Recht Beschwerden gegen referendumpflichtige kantonale Erlasse und gegen kantonale Entscheide über die Zulässigkeit einer Initiative oder das Erfordernis eines Referendums behandelt werden⁶⁷.

Was die konkrete Besetzung des Spruchkörpers betrifft, so existierte bis anhin diesbezüglich überhaupt kein schriftliche Regelung⁶⁸. Neu ist dies sowie insbesondere auch der im Steuerrecht wegen der spezifischen Fachkenntnisse besonders bedeutsame Einsatz der nebenamtlichen Richter und Richterinnen in einem Reglement festzulegen⁶⁹. Mit dieser gegen den Willen des Bundesgerichts eingeführten Vorgabe soll der Schutzgedanke von Art. 30 Abs. 1 BV besser verwirklicht und verhindert werden, dass die Richterbank je nach dem vom Zuteilungsberechtigten erwünschten Ausgang besetzt werden kann⁷⁰. Das Reglement wird in generell-abstrakter Weise festhalten müssen, nach welchen Kriterien die Verteilung

der Geschäfte stattfindet, wobei nicht eine erschöpfende, alle Fälle abdeckende Regelung verlangt wird, sondern ein gewisser Grad an Voraussicht erreicht werden soll⁷¹. Das Bundesgericht gedenkt offenbar, diese Vorgaben so umzusetzen, dass die für die Bestimmung des jeweiligen Spruchkörpers massgeblichen Gesichtspunkte zwar explizit aufgezählt werden, nach wie vor aber von einem schematischen Turnus abgesehen werden soll⁷².

4.2 Eintretensvoraussetzungen

4.2.1 Anfechtungsobjekt

4.2.1.1 Verfügungen und kantonale Erlasse

Anfechtbar sind vorab Entscheide, wozu grundsätzlich auch solche gehören, welche sich ausschliesslich auf kantonales Recht stützen⁷³. Zur Frage, welche Art von Entscheiden anfechtbar seien, enthält das Bundesgerichtsgesetz eine differenzierte Regelung: Ohne weiteres zulässig sind Beschwerden gegen das Verfahren abschliessende Endentscheide, gegen echte Teilentscheide sowie gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und über Ausstandsbegehren⁷⁴. Gegen andere selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide ist die Beschwerde zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde⁷⁵.

65 Art. 20 Abs. 1, Art. 109 BGG.

66 Art. 20 Abs. 2 BGG. Nie in Fünferbesetzung erfolgen nur Entscheide bei Beschwerden gegen Entscheide der kantonalen Aufsichtsbehörden in Schuldbetreibungs- und Konkursachen. Vgl. auch Art. 15 Abs. 2 OG, wonach der Abteilungspräsident allerdings auch neben den «grundsätzlichen Fällen» eine Fünferbesetzung anordnen konnte. Eine solche Regelung sah übrigens auch die Botschaft noch vor; Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4285. Das vom Parlament aber schliesslich verabschiedete neue Recht stärkt damit die Stellung der einzelnen Richter/in/des einzelnen Richters; vgl. aber die Regelung in Art. 21 Abs. 2 VGG, wonach eine Fünferbesetzung ausschliesslich durch das Abteilungspräsidium angeordnet werden kann. Das Geschäftsreglement für das Bundesverwaltungsgericht vom 1.12.2005 gewährt in Art. 25 Abs. 2 immerhin jedem Mitglied des Spruchkörpers ein Antragsrecht, über das dann allerdings der Kammerpräsident nach Anhörung des instruierenden Gerichtsmitglieds sowie unter Berücksichtigung der Kriterien von Art. 21 Abs. 2 VGG abschliessend entscheidet.

67 So noch Art. 15 Abs. 3 OG. Diese «Siebnerbesetzungsfälle» waren im Steuerrecht bei Änderungen kantonaler Steuergesetze nicht selten; vgl. etwa BGE 128 I 240 («Zürcher Eigenmietwerte»); BGE 131 I 377 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»); BGER 1P.223/2006, 12.9.2006 («Appenzeller Nationalbankengold»).

68 Vgl. BANDLI, Zur Spruchkörperbildung an Gerichten: Vorausbestimmung als Fairnessgarantin, 209.

69 Art. 22 BGG. Zu Fragen der verfassungsmässigen Besetzung des Spruchkörpers unter Einbezug von Spezialwissen der Gerichtsmitglieder vgl. STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 364 ff.

70 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4286, auch zum Folgenden.

71 Vgl. zu möglichen Kriterien und Lösungsmöglichkeiten BANDLI, Zur Spruchkörperbildung an Gerichten: Vorausbestimmung als Fairnessgarantin, 215 f.

72 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 19.

73 Dies betrifft im Steuerrecht Entscheide aus den Gebieten der Erbschafts- und Schenkungssteuern, allfälligen kantonalen Handänderungs- oder Liegenschaftsteuern sowie aus dem Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Steuerartef, Steuersätze und Steuerfreibeträge sowie Fragen des Steuerbezugs, jene Bereiche mithin, in denen die Kantone auch inskünftig eigenständiges Recht betreffend die direkten Steuern erlassen können; vgl. aber zu den (im Ergebnis beschränkten) Auswirkungen dieser Ausweitung nachstehend Abschn. 4.2.2.

74 Art. 90 ff. BGG; vgl. DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 34 f.; KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 35 f.

Zum echten Teilentscheid vgl. etwa den die St.Galler Regelung zur Besteuerung Alleinerziehender betreffenden BGE 131 II 697 E 1.2.

75 Art. 93 Abs. 1 BGG. Was den nicht wieder gutzumachenden Nachteil betrifft, sollte die grosszügigere Praxis der heutigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde, wonach ein tatsächliches, insbesondere wirtschaftliches Interesse an der sofortigen Beschwerdeführung genügt (BGE 129 II 183 E 3.2), übernommen werden; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 36. Vgl. zum

Keine spezifischen Bestimmungen enthält das Bundesgerichtsgesetz dagegen über die Anfechtbarkeit von im Steuerrecht nicht seltenen Rückweisungsentscheiden⁷⁶. Bei diesen ist mithin zu differenzieren.

Dargestellt sei dies an folgendem Beispiel: Umstritten seien bei einem bei seiner eigenen Aktiengesellschaft angestellten Alleinaktionärsdirektor zum einen die Zulässigkeit des Abzugs von Liegenschaftenerhaltungskosten der privat genutzten Liegenschaft und zum anderen eine allfällige verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft durch Übernahme von Lebenshaltungskosten des Alleinaktionärs unter Verbuchung als Geschäftsaufwand. Wird nun durch die letzte kantonale Instanz z. B. entschieden, die Liegenschaftenerhaltungskosten seien wegen Anwendbarkeit der so genannten Dumont-Praxis⁷⁷ nicht zum Abzug zuzulassen, das Verfahren aber wegen ungeklärter Fragen im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung an die Vorinstanz zurückgewiesen, so liegt ein echter Teilentscheid vor, der selbständig angefochten werden kann⁷⁸. Wird dagegen beispielsweise die Anwendung der Dumont-Praxis verneint und das Bestehen einer steuerbaren verdeckten Gewinnausschüttung bejaht, wurde die Streitsache indessen zur Abklärung der entsprechenden genauen Beträge an die Vorinstanz zurückgewiesen, handelt es sich um einen Zwischenentscheid, der dann selbständig anfechtbar ist, wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde⁷⁹.

Daneben ist bei der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde – und nur dort – auch die abstrakte Normenkontrolle kantonaler Erlasse möglich⁸⁰. Derartige Verfahren waren bis anhin im Steuerrecht bei Änderungen kantonaler Steuergesetze nicht selten⁸¹, und ihre Zahl dürfte – angesichts erweiterter Legitimation – in Zukunft noch eher zunehmen⁸².

Für das Steuerrecht nicht relevant ist dagegen die in anderen Rechtsgebieten geführte Diskussion über die Ausdehnung des Rechtsschutzes auch auf so genannt verfüngungsfreies Handeln⁸³.

4.2.1.2 Ausnahmenkatalog

Nicht überraschend der wohl umstrittenste Aspekt des ganzen Bundesgerichtsgesetzes war die Festlegung des die Zulässigkeit der Einheitsbeschwerde limitierenden Ausnahmenkatalogs⁸⁴, determiniert doch dieser letztlich, wie weit die sachliche Zuständigkeit des Bundesgerichts reicht⁸⁵. Dabei wurden weitestgehend die Regelungen bei der heutigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde übernommen⁸⁶. Bedeutsam für das Steuerrecht ist nach wie vor einzig der Ausschlussgrund betreffend Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben⁸⁷. Nicht

BGG nicht zwingend zutreffen muss (Art. 87 Abs. 1 BGG), aber etwa für Vorschriften verwaltungsrechtlicher Natur in Dekreten und Verordnungen des Kantons und in Erlassen der Gemeinden im Kanton Aargau (§ 68 ff. VRPG AG) oder für Verordnungen seit anfangs 2006 neu auch im Kanton Zürich der Fall ist (Art. 79 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich, mit fünfjähriger Übergangsfrist in Art. 138 Abs. 1 lit. b), so muss wegen des ausnahmslos geltenden Grundsatzes der relativen Subsidiarität (vgl. nachstehend Abschn. 4.2.3) vorab der kantonale Instanzenzug durchlaufen werden (Art. 87 Abs. 2 BGG).

- 83 Vgl. AUBERT/MAHON, Art. 29a BV N 5; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 735.
- 84 Art. 83 BGG.
- 85 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 48 f. Geht es um die Anfechtung von Entscheiden kantonaler Behörden, gewährleistet die subsidiäre Verfassungsbeschwerde (vgl. nachstehend Abschn. 5) den bundesgerichtlichen Rechtsschutz sachlich grundsätzlich immerhin im Umfang der heutigen staatsrechtlichen Beschwerde. Geht es dagegen um die Anfechtung von Entscheiden von Bundesbehörden, so ist mangels Zulässigkeit der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 113 BGG) die Anrufung des Bundesgerichts gänzlich ausgeschlossen. Dies ist auch vor dem Hintergrund der in Art. 29a BV statuierten Rechtsweggarantie nicht zu beanstanden, stellt Art. 29a BV doch keine Rechtsmittelgarantie dar und verlangt diese Bestimmung insbesondere nicht einen Zugang zum höchsten Gericht; vgl. AUBERT/MAHON, Art. 29a BV N 5; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734; TOPHINKE, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, 91.
- 86 Art. 99 f. OG; zu Abänderungen bzw. neuen Ausnahmeregelungen vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 48 f.
- 87 Art. 83 lit. m BGG; vgl. Art. 99 Abs. 1 lit. g OG. In diesem Gebiet, wie auch in den anderen im Ausnahmenkatalog figurierenden Bereichen, garantiert aber Art. 29a BV den Zugang zu einem Gericht; vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 746 ff. Währenddem sich für das Steuerrecht nichts ändert, wird dagegen die Anrufung des Bundesgerichts bezüglich Stundung und Erlass von Sozialversicherungsbeiträgen mittels eines primären Rechtsmittels erstmals unzulässig; Art. 129 Abs. 1 lit. c OG liess eine Anfechtung mittels Verwal-

Genzen auch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 121 ff.

- 76 Vgl. DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 35.
- 77 Vgl. dazu etwa StE 2005 A 23.1 Nr. 10, besprochen bei REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, 222 ff.
- 78 Art. 91 lit. a BGG. Dieser Entscheid muss allerdings, anders als die in Art. 92 Abs. 1 BGG erwähnten Entscheide über die Zuständigkeit und über Ausstandsbegehren, nicht zwingend sofort unmittelbar angefochten werden. Man kann auch den neuen Entscheid der Vorinstanz abwarten und diesen dann, wenn es ausschliesslich noch um den durch die obere Instanz entschiedenen Teilbereich geht, nach wie vor und als Ausnahme von der Einhaltung der relativen Subsidiarität direkt beim Bundesgericht anfechten; vgl. BGE 114 Ia 266 E 2c sowie nachstehend Abschn. 4.2.3.
- 79 Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG. Auch dieser Entscheid muss allerdings nicht zwingend unmittelbar angefochten werden. Man kann auch den neuen Entscheid der Vorinstanz abwarten und diesen dann wieder bei der oberen kantonalen Instanz anfechten.
- 80 Art. 82 lit. b BGG; vgl. Art. 84 Abs. 1 OG. Zur weiterhin nur eingeschränkt bestehenden Möglichkeit der Anfechtung von Kantonsverfassungen vgl. GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 37.
- 81 Vgl. etwa BGE 128 I 240 («Zürcher Eigenmietwerte»); BGE 131 I 377 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»).
- 82 Vgl. nachstehend Abschn. 4.2.4. Gibt es ein kantonales Verfahren der abstrakten Normenkontrolle, was in Abweichung von der ansonsten geltenden Regelung von Art. 86 Abs. 2

einschlägig ist der Ausnahmenkatalog angesichts der klaren Terminologie des Gesetzes für die Verfahren der abstrakten Normenkontrolle⁸⁸.

4.2.1.3 Vorinstanzen

Als Vorinstanzen des Bundesgerichts amten bei den von Bundesorganen erhobenen Steuern – wie etwa der Mehrwert- und der Verrechnungssteuer, den Stempelabgaben oder den Zöllen – das Bundesverwaltungsgericht⁸⁹ und bei den von den Kantonen veranlagten Steuern⁹⁰ letzte kantonale Instanzen⁹¹. Unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts in diesen Fällen sind dabei obere Gerichte⁹², es sei denn, es könnten nach einem anderen Bundesgesetz Entscheide anderer richterlicher Behörden der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen⁹³. Genau derartige Ausnahmen sehen das Recht der direkten Bundessteuer sowie das Steuerharmonisierungsgesetz vor, ist doch in beiden Gesetzen die Einführung einer zweiten kantonalen Gerichtsinstanz den Kantonen überlassen⁹⁴. Kantone, welche nur einen einstufigen gerichtlichen Instanzenzug kennen, müssen mithin aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes ihre Gesetzgebung also auch dann nicht anpassen, falls es sich bei der zuständigen Instanz (nach kantonalem Recht zulässigerweise) nicht um eine obere Instanz handelt⁹⁵. Bestehen dagegen in einem Gebiet noch überhaupt keine oder noch keine kantonalen

gerichtlichen Vorinstanzen des Bundesgerichts⁹⁶, so sind solche spätestens auf den 1.1.2009 zu schaffen, was im Übrigen auch von der Rechtsweggarantie⁹⁷ verlangt wird⁹⁸.

Diese richterliche Vorinstanz selbst oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde muss bei alledem den Sachverhalt frei prüfen und das massgebende Recht von Amtes wegen anwenden⁹⁹. Daraus folgt auch, dass bei gesetzlich vorgesehenem Bestehen eines Gerichtsinstanzenzugs die zweiten (und die folgenden) Gerichtsinstanzen in ihren Verfahren neben Kognitionsbeschränkungen auch Novenverbote vorsehen dürfen¹⁰⁰.

4.2.2 Beschwerdegrund

Mit der Einheitsbeschwerde kann u. a. die Verletzung von Bundesrecht mit Einschluss des Bundesverfassungsrechts, von Völkerrecht und von kantonalen verfassungsmässigen Rechten gerügt werden¹⁰¹. Sämtliche Rügen können dabei gleichzeitig vorgebracht werden¹⁰²; die Differenzierung der zulässigen Beschwerdegründe, wie sie bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und der staatsrechtlichen Beschwerde noch bestanden hat¹⁰³, wird damit für die der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde unterliegenden Anfechtungsobjekte aufgehoben¹⁰⁴. Nicht erweitert werden bei dieser wesentlichen Vereinfachung des Vorbringens der Rügen allerdings die Beschwerdegründe als solche¹⁰⁵.

Angesichts ihrer Funktion der Herbeiführung einer Rechtskontrolle bleibt die Möglichkeit zur Überprüfung

tungsgerichtsbeschwerde noch zu; vgl. auch KIESER, Auswirkungen des Bundesgesetzes über das Bundesgericht auf die Sozialversicherungsrechtspflege, 451 f.

88 Art. 83 BGG spricht ausschliesslich von Entscheiden; vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 55.

89 Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG.

90 Dazu gehören neben der direkten Bundessteuer und den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern auch die übrigen kantonalen Steuern.

91 Art. 86 Abs. 1 lit. b BGG.

92 Vgl. AUER, Auswirkungen der Reorganisation der Bundesrechtspflege auf die Kantone, 123 f. Kritisch zur grundsätzlich zwingenden Voraussetzung der Oberinstanz, allerdings ohne Auseinandersetzung mit den Materialien, BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 96 Fn 8.

93 Art. 86 Abs. 2 BGG.

94 Art. 145 DBG; Art. 50 Abs. 3 StHG. Kraft höchstrichterlicher Rechtsprechung vorgegeben ist allerdings eine Parallelität der Verfahren: Wenn es für die harmonisierten Steuern zwei innerkantonale Instanzen gibt, muss dies auch für die direkte Bundessteuer gelten; BGE 130 II 65; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCH, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 3.1; BEUSCH, Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, 869 ff.

95 Das Bundesgerichtsgesetz sowie die Bundesgesetzgebung verlangen im öffentlichen Recht von den Kantonen nämlich insbesondere nicht einen doppelten gerichtlichen Instanzenzug; vgl. auch nachstehend Abschn. 4.5.1.

96 Etwa beim Steuerbezug oder Steuererlass sowie bei der Sicherstellung der direkten Bundessteuer.

97 Art. 29a BV.

98 Vgl. (ausführlicher) nachfolgend Abschn. 4.5.1.

99 Art. 110 BGG. Nicht zwingend ist dabei aber, dass das Gericht eine Angemessenheitskontrolle vornehmen muss; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734 mwH; MÜLLER, Die Rechtsweggarantie – Chancen und Risiken. Ein Plädoyer für mehr Vertrauen in die öffentliche Verwaltung, 176.

100 Vgl. nachstehend Abschn. 4.5.4.

101 Art. 95 lit. a - c BGG; die weiteren beiden im genannten Artikel ausdrücklich enumerierten Beschwerdegründe sind für das Steuerrecht nicht von Belang.

102 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 37. Zum Umfang der Begründungspflicht vgl. nachstehend Abschn. 4.3.5.

103 Art. 104 bzw. Art. 84 Abs. 1 OG.

104 Nach wie vor nur die Verletzung verfassungsmässiger Rechte kann dagegen mit der subsidiären Verfassungsbeschwerde gerügt werden (Art. 116 BGG); vgl. nachstehend Abschn. 5.

105 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 38 f. Zu den mit den Beschwerdegründen in engem Konnex stehenden Fragen der Zulässigkeit des Vorbringens von Noven vgl. nachstehend Abschn. 4.3.9.

des Sachverhalts nach wie vor beschränkt¹⁰⁶. Dessen Feststellung kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann¹⁰⁷.

Damit ändert sich für das Steuerrecht gegenüber der heutigen Regelung im Ergebnis wenig. Für die Gebiete, in denen heute die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist¹⁰⁸, bleiben die Beschwerdegründe unverändert. In den übrigen Rechtsgebieten entfallen sodann zwar ausserhalb des Ausnahmenkatalogs¹⁰⁹ die Abgrenzungsfragen nach dem zulässigen Rechtsmittel und kann auch gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend kantonaler, nicht harmonisierter Steuern neu die Einheitsbeschwerde ergriffen werden¹¹⁰. Allerdings kann in diesen Fällen nach wie vor die Verletzung kantonalen Rechts unterhalb der kantonalen Verfassung nicht gerügt werden¹¹¹. Die mögliche Rüge der Verletzung des Bundesrechts unterhalb des Bundesverfassungsrechts stösst mangels anwendbaren Bundesrechts ins Leere, so dass sich im Vergleich zur heutigen staatsrechtlichen Beschwerde lediglich ein um Nuancen verbesserter Rechtsschutz ergibt. Nur – aber immerhin – kann nämlich neu auch die Verletzung von Grundsätzen der Bundesverfassung geltend gemacht werden, denen der Charakter eines Grundrechts nicht zukommt, was v. a. für den Grundsatz der Verhältnismässigkeit von Bedeutung ist¹¹². Für das Steuerrecht eher bedeutender dürfte allerdings die Möglichkeit sein, offensichtlich unrichtige oder auf einer Rechtsverletzung beruhende Sachverhaltsfeststellungen von Amtes wegen zu berichtigen¹¹³.

4.2.3 Subsidiarität

Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde ist das primäre Rechtsmittel, so dass die nach heutigem Recht – auch im Steuerrecht – sich ergebenden, oft zeitraubenden Abgrenzungen unter dem Titel der so genannten absoluten Subsidiarität entfallen¹¹⁴. Ausnahmslos gilt allerdings das Erfordernis der relativen Subsidiarität, was sich anhand der Angabe der zulässigen Vorinstanzen des Bundesgerichts erkennen lässt¹¹⁵. Dies bedeutet, dass auch die bisherige Ausnahme auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung, wonach etwa die direkte Anfechtung einer Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch eine kantonale Steuerverwaltung beim Bundesgericht möglich war¹¹⁶, entfällt¹¹⁷. Diese Regelung ist zwar konsequent in der Konzeption der Justizreform, da das Bundesgericht eben nicht als erste Instanz entscheiden soll¹¹⁸. Zudem darf davon ausgegangen werden, auch die ange-rufenen kantonalen Gerichte wüssten durchaus korrekt Recht zu sprechen und entschieden nicht gleichsam automatisch zu Gunsten der Steuerhoheit des eigenen Kantons. Da es sich aber bei der Frage der von der Bundesverfassung verbotenen interkantonalen Doppelbesteuerung¹¹⁹ um etwas handelt, das wesensgemäss letztlich nur durch eine Bundesinstanz entschieden werden kann, hätte sich für diesen Fall die Beibehaltung der bisherigen Ausnahme gerechtfertigt und hätte auf das Erfordernis des zwingend zu durchlaufenden kantonalen Instanzenzugs verzichtet werden können. Angesichts der damit verbundenen Zeitersparnis für den Rechtsuchenden wäre auch die lediglich leichte zusätzliche Belastung des Bundesgerichts sicherlich vertretbar gewesen, zumal es beim Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung um ein recht präzise umrissenes Rechtsgebiet geht. Immerhin muss nur ein kantonaler Instanzenzug durchlaufen werden; die letztinstanzlichen Entscheide der übrigen involvierten Kantone müssen nicht abgewartet werden¹²⁰.

106 Art. 105 BGG; vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4343 f.

107 Art. 97 BGG; vgl. AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 164 f.; KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 38 f.; WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 371 f.

108 Vgl. vorstehend Abschn. 2.

109 Vgl. vorstehend Abschn. 4.2.1.2.

110 Dabei handelt es sich um die Erbschafts- und Schenkungssteuern, allfällige kantonale Handänderungs- oder Liegenschaftsteuern sowie aus dem Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge sowie Fragen des Steuerbezugs, jene Bereiche mithin, in denen die Kantone auch inskünftig eigenständiges Recht betreffend die direkten Steuern erlassen können. Nach noch geltendem Recht war bzw. ist in diesen Bereichen grundsätzlich die staatsrechtliche Beschwerde einschlägig; vgl. vorstehend Abschn. 2.

111 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 38.

112 Art. 5 Abs. 2 BV; vgl. WEBER-DÜRLER, Zur neusten Entwicklung des Verhältnismässigkeitsprinzips, 608.

113 Art. 105 Abs. 2 BGG; eine solche war bei der staatsrechtlichen Beschwerde nur auf entsprechende Rüge hin möglich; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 40.

114 Vgl. Art. 84 Abs. 2 OG; vgl. dazu HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, N 1987 ff. Die absolute Subsidiarität ist allerdings weiterhin ein Thema (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), nämlich dann, wenn aufgrund einer spezialgesetzlichen Regelung ausnahmsweise gegen Verfügungen letzter kantonomer Instanzen an das Bundesverwaltungsgericht gelangt werden kann (Art. 33 lit. i VGG). Ebenfalls ist die absolute Subsidiarität nach wie vor einzuhalten bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 113 BGG); vgl. nachstehend Abschn. 5.

115 Art. 86 Abs. 2 BGG.

116 Art. 86 Abs. 2 OG.

117 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4326.

118 Vgl. vorstehend Abschn. 3.

119 Art. 127 Abs. 3 BV.

120 Vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG und – leicht anders noch – Art. 89 Abs. 3 OG.

Nach wie vor bestehen bleiben muss die Ausnahme des Erfüllens der Voraussetzung der relativen Subsidiarität in den Fällen, in welchen das Durchlaufen des kantonalen Instanzenzuges eine leere, zwecklose Formalität darstellen würde¹²¹. Solches ist der Fall, wenn die untere Instanz auf Rückweisung hin nach den Weisungen der Vorinstanz entschieden hat¹²² oder nur der Teil angefochten werden soll, den die obere Instanz bereits abschliessend beurteilt hat, ohne dass gegen diesen Teilentscheid ein Rechtsmittel an das Bundesgericht ergriffen worden wäre¹²³.

Geht es um die Anfechtung eines kantonalen Erlasses im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle, eine im Steuerrecht bis anhin nicht seltene Konstellation¹²⁴, so braucht es in Abweichung von der ansonsten geltenden Regelung nicht zwingend ein vorgängiges kantonales Verfahren¹²⁵. Besteht allerdings ein entsprechendes innerkantonales Verfahren, so ist dieses vorab zu absolvieren¹²⁶.

4.2.4 Beschwerderecht

Beim Beschwerderecht ist – nach wie vor – zu unterscheiden, ob es sich beim Beschwerdeführer um eine Privatperson (natürliche oder juristische Person) oder eine Amtsstelle handelt.

Eine Privatperson verfügt nur dann über ein Beschwerderecht, wenn sie partei- und prozessfähig ist sowie am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen bzw. hiezu keine Möglichkeit erhalten hat¹²⁷. Nach wie vor besteht dabei kein Anwaltszwang¹²⁸. Was die eigentliche Legiti-

mation betrifft, so erfolgt eine Anlehnung an die Regelungen der heutigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde¹²⁹: Zur Erhebung einer Beschwerde an das Bundesgericht ist befugt, wer durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist und ein aktuelles schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat¹³⁰. Durch das Kriterium der besonderen Berührtheit soll die bisherige Praxis verdeutlicht werden; der Beschwerdeführer «muss stärker als jedermann betroffen sein und in einer besonderen, beachtenswerten, nahen Beziehung zur Streitsache stehen»¹³¹. Derartige Abgrenzungsfragen stellen sich im Steuerrecht allerdings kaum, wobei wegen des Verzichts auf das Erfordernis des rechtlich geschützten Interesses¹³² eine gewisse – allerdings in der Praxis wenig bedeutsame – Ausdehnung des bundesgerichtlichen Rechtsschutzes in denjenigen Fällen erfolgt, in denen bis anhin wie bei nicht harmonisierungsrechtlich vorgegebenen Steuern wie den Erbschafts- und Schenkungssteuern nur eine staatsrechtliche Beschwerde möglich war.

Zur Anfechtung von kantonalen Erlassen genügt nach wie vor virtuelles Betroffensein bzw. eine vergleichbare Lage wie jene der Betroffenen in dem Sinn, dass sich Dritten gewährte Vorteile für sie als Nachteile auswirken könnten¹³³. So sind etwa Mieter nach wie vor legitimiert, Hauseigentümer steuerlich begünstigende Bestimmungen über die Festsetzung von Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerten einer abstrakten Normenkontrolle zuzuführen¹³⁴.

121 Vgl. KÄLIN, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 328 f. mwH.

122 Vgl. etwa BGE 114 Ia 266 E 2c.

123 Vgl. vorstehend Fn 78.

Weiterhin bestehen bleiben dürfte auch die – für das Steuerrecht nicht relevante – Praxis des Bundesgerichts, nicht auf der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges zu beharren, wenn an der Zulässigkeit des Rechtsmittels ernsthafte Zweifel bestehen; BGE 132 I 92 E 1.5.

124 Vgl. etwa BGE 128 I 240 («Zürcher Eigenmietwerte»); BGE 131 I 377 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»).

125 Art. 87 Abs. 1 BGG; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 55.

126 Art. 87 Abs. 2 BGG. Derartige Regelungen kennen für Vorschriften verwaltungsrechtlicher Natur in Dekreten und Verordnungen des Kantons und in Erlassen der Gemeinden etwa der Kanton Aargau (§ 68 ff. VRPG AG) oder für Verordnungen seit anfangs 2006 neu auch der Kanton Zürich (Art. 79 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich, mit fünfjähriger Übergangsfrist in Art. 138 Abs. 1 lit. b KV). Zu damit zusammenhängenden Fragen der Beschwerdebefugnis vgl. nachstehend Fn 138.

127 Vgl. (ausführlicher) HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 1988 ff.

128 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 32 f. Zur Diskussion um die Einführung eines Anwaltsmonopols auch in öf-

fentlich-rechtlichen Beschwerdeangelegenheiten vgl. nachstehend Abschn. 4.3.2.

129 Vgl. Art. 103 lit. a OG.

130 Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG; vgl. auch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 148 ff.; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 1999 ff. Ein rechtlich geschütztes Interesse wird – anders als bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 15 lit. b BGG) – nicht verlangt; vgl. AUER, Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, 202 f.

131 HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 1999; so auch GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewährt, 38; eine wirksame Einschränkung der Legitimation Dritter erwartend dagegen AUER, Auswirkungen der Reorganisation der Bundesrechtspflege auf die Kantone, 131.

132 Art. 88 OG.

133 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4329; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 2002 f. Vgl. auch AUER, Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, 207, sowie GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewährt, 38, welche sich für die Beibehaltung der heute grosszügigen Praxis zur Legitimation bei der abstrakten Normenkontrolle aussprechen.

134 Vgl. etwa BGE 124 I 145 E 1c; BGE 128 I 240; BGE 131 I 377. Inwieweit bei einer degressiven Ausgestaltung einer kantonalen Einkommenssteuer eine Legitimation des nicht in diese Kategorie fallenden Steuerpflichtigen besteht, ist u. a. Gegen-

Was das Beschwerderecht der Amtsstellen angeht, so wurden auch hier die bisherigen Regelungen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde übernommen und kommt der jeweiligen Amtsstelle – im Steuerrecht also der Eidg. Steuerverwaltung – im spezifischen Aufgabenbereich sowie bei genügender Delegation im Organisationsrecht die Beschwerdebefugnis zu¹³⁵. Dies bedingt, dass die für eine Anfechtung in Frage kommenden Entscheide der letzten kantonalen Instanzen der zuständigen Amtsstelle eröffnet werden. In welchen Fällen eine solche Eröffnung passieren muss, bestimmt der Bundesrat¹³⁶. Neu steht das Beschwerderecht der Amtsstelle aber auch gegen kantonale Erlasse im spezifischen Rechtsgebiet zur Verfügung¹³⁷. Dies bedeutet für das Steuerrecht konkret, dass die Eidg. Steuerverwaltung etwa bei Änderungen der kantonalen Steuergesetze im Bereiche der vom Steuerharmonisierungsgesetz vorgegebenen Materien eine abstrakte Normenkontrolle bewirken kann¹³⁸.

So kann ab dem 1.1.2007 die Einführung eines – nach Ansicht der Eidg. Steuerverwaltung – durch die abschliessende Ordnung des Steuerharmonisierungsge-

setzes nicht vorgesehenen Abzugs dem Bundesgericht vorgelegt werden¹³⁹. Auch angesichts dieser Ausweitung der Befugnisse der Eidg. Steuerverwaltung hat der Bundesrat am 9.6.2006 zu Recht den Plan der Schaffung einer speziellen Kontrollkommission zur Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung aufgegeben¹⁴⁰. Nicht möglich sein wird es der Eidg. Steuerverwaltung dagegen nach wie vor, Fragen der kantonalen Tarifgestaltung, also auch die Einführung eines degressiven Tarifs, abstrakt vor das Bundesgericht zu bringen, da der Bereich der Tarifgestaltung ausdrücklich und genuin in kantonalen Kompetenz bleibt¹⁴¹.

4.2.5 Form

Die Anforderungen an die Form der Eingaben an das Bundesgericht erfahren auf den ersten Blick wenige Veränderungen¹⁴². Erstmals möglich ist – grundsätzlich – die Eingabe elektronischer Dokumente¹⁴³.

Auf den zweiten Blick allerdings bleiben Fragezeichen bezüglich der für sämtliche Beschwerden verlangten Begründung, in der in gedrängter Form darzulegen ist, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletze¹⁴⁴. Welche Begründungsdichte damit letztlich als Minimalstandard zwingend vorausgesetzt ist, wird erst die Rechtsprechung klären¹⁴⁵.

Weiterhin unzulässig sind unleserliche, ungebührliche, unverständliche, übermässig weitschweifige oder nicht in einer Amtssprache verfasste Rechtsschriften sowie

stand einer vor Bundesgericht hängigen staatsrechtlichen Beschwerde, welche gegen das am 11.12.2005 angenommene und eine solche Regelung vorsehende Obwaldner Steuergesetz ergriffen worden ist; vgl. zu Fragen in diesem Zusammenhang auch BGer 1P.668/2003, 26.1.2004, E 3.4.

135 Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG; vgl. Art. 103 lit. b OG sowie noch ausdrücklich die auf den 1.1.2007 aufgehobenen Regelungen in Art. 40 Abs. 2 StG, Art. 66 Abs. 2 MWSTG sowie Art. 43 Abs. 2 VStG. Zur Regelung von Art. 146 DBG, welche – ohne dass dies wegen der allgemeinen Regelung von Art. 103 lit. b OG schaden würde – eine entsprechende Befugnis der Behörde nicht ausdrücklich vorsieht, vgl. BEUSCH, Art. 103 DBG N 23.

136 Art. 112 Abs. 4 BGG; vgl. auch nachstehend Abschn. 4.5.5. Bis anhin erfolgte die Mitteilung gestützt auf Art. 103 Abs. 1 lit. b OG; vgl. BEUSCH, Art. 103 DBG N 23.

137 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4330; KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 153; kritisch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 154, der die in Art. 120 ff. BGG geregelte Klage für derartige Anfechtungen als sachgerechter erachtet. Gerade für den im Steuerrecht im Vordergrund stehenden Fall des (behaupteterweise) harmonisierungswidrig legiferierenden Gesetzgebers ist die Klage allerdings nicht einschlägig, handelt es sich doch eben gerade nicht um einen eigentlichen Kompetenzkonflikt iSv Art. 120 Abs. 1 lit. a BGG.

138 Gleiches gilt auch für Änderungen der Bundessteuergesetze wie das DBG oder das VStG vollziehende kantonale Verordnungen. Da wegen des ausnahmslos geltenden Grundsatzes der relativen Subsidiarität (vgl. vorstehend Abschn. 4.2.3) auch ein allenfalls existierendes kantonales Verfahren der abstrakten Normenkontrolle durchlaufen werden muss (Art. 87 Abs. 2 BGG), bedeutet dies, dass die zuständigen Bundes-Amtsstellen auch nach innerkantonalem Recht zur Anfechtung befugt sein müssen. Die Gesetzgeber derjenigen Kantone, welche eine innerkantonale abstrakte Normenkontrolle kennen, regeln diese Befugnis gesetzgebungstechnisch am einfachsten mit einem Verweis auf die Beschwerdebefugnis des Bundesgerichtsgesetzes.

139 Art. 9 StHG. Bis anhin konnte sich das Bundesgericht zu solchen Fragen nur zufällig und wegen der Beachtung des Rügeprinzips nur feststellend äussern; vgl. BGE 131 I 377 E 4 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»).

140 Medienmitteilung EFD, Keine weiteren Schritte zur Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung, vom 9.6.2006; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 2.3.5. Zum geplanten komplexen Mechanismus der Kontrollkommission vgl. STAELMANN, Die Kontrollkommission zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Einige Überlegungen zum Bericht der Expertenkommission vom Juni 2004, 655 ff.

141 Art. 129 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 3 StHG. Zur aktuellen materiellen Diskussion über die Zulässigkeit degressiver kantonalen Steuertarife vgl. LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 123 ff.; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 689 ff.; CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze, 150 ff.; HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 61 ff.; BENZ, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife; VITALI, Steuerdegression – Weder diskriminierend noch willkürlich, sondern sachlich begründet.

142 Art. 42 BGG.

143 Vgl. Art. 42 Abs. 4 BGG sowie nachstehend (ausführlicher) Abschn. 4.3.4.

144 Art. 42 Abs. 2 BGG.

145 Vgl. nachstehend (ausführlicher) Abschn. 4.3.5.

solche, welche auf querulatorischer oder rechtsmissbräuchlicher Prozessführung beruhen¹⁴⁶. Nach wie vor gibt es auch einen Disziplinarartikel: Im Falle böswilliger oder mutwilliger Prozessführung können die Partei und ihr Vertreter oder ihre Vertreterin mit einer Ordnungsbusse bis zu Fr. 2000 und bei Wiederholung bis zu Fr. 5000 bestraft werden¹⁴⁷.

4.2.6 Frist

Das Fristenrecht, das bis anhin von verschiedenen Orten zusammenzutragen war, ist im neuen Recht deutlich übersichtlicher geworden und hat in einigen Punkten kleinere Änderungen erfahren¹⁴⁸. Für das Steuerrecht bedeutsam ist vorab die Abschaffung der zehntägigen Frist bei der Anfechtung von Zwischenentscheiden mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde¹⁴⁹. Es gilt allgemein die ordentliche Frist von 30 Tagen¹⁵⁰. Daneben zu erwähnen sind Präzisierungen beim Fristenlauf und der Anwendung der Gerichtsferien¹⁵¹, welche aber natürlich nur – und ausschliesslich – für Verfahren vor Bundesgericht Geltung haben. Nach wie vor bestehen also beispielsweise mangels gesetzlicher Grundlage keine Gerichtsferien in (kantonalen) Verfahren der direkten Bundessteuer¹⁵².

Damit unterscheidet sich die Regelung bei der direkten Bundessteuer von derjenigen vieler kantonalen Steuern, was dazu führt, dass bisweilen selbst Steuerberater Fristen verpassen. Es ist allerdings fraglich, ob die unterschiedlichen Regime von kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer vor dem Hintergrund der im Verfahrensrecht gebotenen, so genannten vertikalen Steuerharmonisierung standhalten, um so mehr, als das Bundesgericht unlängst in einem obiter dictum angetönt hat, «unterschiedliche Fristbestimmungen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer stünden diesem Anliegen zur Verfahrensharmonisierung entgegen»¹⁵³.

Bei der – wie erwähnt – erstmals möglichen Eingabe elektronischer Dokumente¹⁵⁴ gilt die Frist als gewahrt, wenn das Informatiksystem, welchem die elektronische Zustelladresse der Behörde angehört, vor dem Ablauf der Frist den Empfang bestätigt hat¹⁵⁵. Dabei kann es sich um das eigene Informatiksystem der Behörde oder dasjenige eines öffentlichen oder privaten Zwischenanbieters, dem die Aufgabe übertragen worden ist, die an die Behörde adressierten Dokumente zu empfangen, handeln. Sobald das Informatiksystem eine lesbare elektronische Mitteilung erhält, bestätigt es deren Empfang¹⁵⁶. Der Zweck dieser elektronischen Bestätigung ist der wechselseitige Nachweis des Zeitpunktes von Versand und Empfang der Mitteilung; die elektronische Bestätigung entspricht einer Quittung der Post für die Aufgabe einer eingeschriebenen Sendung. Diese Lösung ermöglicht bei einer Panne auch die rechtzeitige Einsendung des Notwendigen in Papierform. Der Absender wird allerdings bei der elektronischen Eingabe eine gewisse zeitliche Sicherheitsmarge einplanen müssen, damit er bei fehlerhafter elektronischer Eingabe noch reagieren könnte. Wer keine solche Marge einplant, trägt – wie heute etwa bei der Leistung einer Kautions via (verschiedene) Banken¹⁵⁷ – das entsprechende Risiko¹⁵⁸.

Für das Steuerrecht bedeutsam ist schliesslich die Fristregelung bei behaupteter interkantonaler Doppelbesteuerung: Die Beschwerdefrist beginnt spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann¹⁵⁹.

146 Art. 42 Abs. 6 und 7 BGG.

147 Art. 33 Abs. 2 BGG; vgl. bereits Art. 31 Abs. 2 OG, der indessen nur Bussen bis zu Fr. 600 bzw. Fr. 1500 vorsah; vgl. zu diesem teuerungsbedingten Ausgleich auch WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 355.

148 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 28 f.

149 Art. 106 Abs. 1 OG.

150 Art. 100 Abs. 1 BGG; zu den für das Steuerrecht nicht weiter interessierenden, kürzeren Fristen von Art. 100 Abs. 2 - 4 BGG vgl. etwa die Übersicht bei KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 41, sowie WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 355 ff.

151 Art. 45 ff. BGG; vgl. dazu auch (ausführlicher) WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 359 ff.

152 Vgl. etwa BGer 2A.70/2006, 15.2.2006, E 3.

153 BGer 2A.70/2006, 15.2.2006, E 3; vgl. auch BEUSCH, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 2.6.1.

154 Vgl. vorstehend Abschn. 4.2.5.

155 Art. 48 Abs. 2 BGG. Vgl. etwa auch die analoge Regelung in Art. 21a Abs. 3 VwVG (in der Fassung ab 1.1.2007) sowie für das deutsche Recht, welches für den elektronischen Rechtsverkehr bereits deutlich weitergehende gesetzliche Regelungen enthält, § 87a Abs. 1 Abgabenordnung 1977: «Die Übermittlung elektronischer Dokumente ist zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet. Ein elektronisches Dokument ist zugegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung es in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat. Übermittelt die Finanzbehörde Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, sind diese Daten mit einem geeigneten Verfahren zu verschlüsseln.» Vgl. dazu (weiterführend) auch BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen, 3.1.

156 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4267 f., 4298.

157 Vgl. aber die dem Rechtsuchenden Erleichterung bringende Neuerung von Art. 48 Abs. 4 BGG, beschrieben nachstehend in Abschn. 4.3.6.

158 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4298. Dies macht den elektronischen Rechtsverkehr – zumindest bis zur Behebung allfälliger Kinderkrankheiten – allerdings nicht besonders attraktiv; vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 29 Fn 112.

159 Vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG und – leicht anders noch – Art. 89 Abs. 3 OG.

Literatur

- AEMISEGGER HEINZ, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 103 ff.
- Vereinfachtes Verfahren, Art. 108 und 109 BGG, Instruktionsverfahren, Art. 32 BGG, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 475 ff.
- AMONN KURT/WALTHER FRIDOLIN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003
- AUBERT JEAN-FRANÇOIS/MAHON PASCAL, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich/Basel/Genf 2003
- AUER CHRISTOPH, Auswirkungen der Reorganisation der Bundesrechtspflege auf die Kantone, ZBl 107 (2006), 121 ff.
- Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, in: Die Mitarbeiter des Bundesamts für Justiz (Hrsg.), Aus der Werkstatt des Rechts, Festschrift für Heinrich Koller, Basel/Genf/München 2006, 197 ff.
- BANDLI CHRISTOPH, Zur Spruchkörperbildung an Gerichten: Vorausbestimmung als Fairnessgarantin, in: Die Mitarbeiter des Bundesamts für Justiz (Hrsg.), Aus der Werkstatt des Rechts, Festschrift für Heinrich Koller, Basel/Genf/München 2006, 209 ff.
- BEHNISCH URS R., Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), Festschrift SRK, ASA 75 (2006/07), 101 ff.
- BELLANGER FRANÇOIS/TANQUEREL THIERRY, Les nouveaux recours fédéraux en droit public, Genf/Zürich/Basel 2006
- BENZ ROLF, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis) – Monatsflash März 2006 (www.zsis.ch)
- BERGER MARKUS, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, ZStP 2006, 95 ff.
- BEUSCH MICHAEL, Art. 102 - 103 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- Art. 3, 30, 45 - 47 StG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006
 - Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, ASA 73 (2004/05), 709 ff.
 - Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, AJP 2005, 869 ff.
 - Zulässigkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz im Steuerjustizverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, AJP 2005, 1540 f.
- BEUSCH MICHAEL/BÄRTSCHI BETTINA, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer – dargestellt am Beispiel des Kantons Zürich, zsis) 31.8.2006 (www.zsis.ch)
- BEUSCH MICHAEL/ROHNER ROGER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen, zsis) 22.12.2006
- BIANCHI SILVIO, Ein eidgenössisches Steuergericht?, StR 1987, 351 ff.
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, Reformatio in pejus – oder der Schlag auf die hilfeschuchende Hand, ZBl 81 (1980), 97 ff.
- BÜHLER JACQUES, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 391 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze, FStR 2006, 150 ff.
- CASANOVA HUGO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), ASA 75 (2006/07), 73 ff.
- CAVELTI ULRICH, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2003, 253 ff.
- DAUM MICHEL/MARTI URSULA, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, plädoyer 3/06, 34 ff.
- DUSS MARCO, Sprüche voller Widersprüche. Von Transponierungen, Seelenwanderungen eines Königs

- von Judäa, wunderbaren Gärten der Willkür, Gleisneundreiviertel und von Rabbi Eliezers Problem, ST 2001, 79 ff.
- FELBER MARKUS, Abfuhr trotz Rückzug der Beschwerde. Eigentümliches Verfahrensrecht im Steuerrecht, StR 2004, 536
- FORSTER MARC, Woran staatsrechtliche Beschwerden scheitern, SJZ 1993, 77 ff.
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsweggarantie: Ein Grundrecht auf Raten, plädoyer 3/06, 31 ff.
- GÄCHTER THOMAS/THURNHERR DANIELA, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, plädoyer 2/06, 32 ff.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, 6. A., Zürich/Basel/Genf 2005
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform. Supplement zur 6. A. des «Schweizerischen Bundesstaatsrechts», Zürich/Basel/Genf 2006
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5.A., Zürich/Basel/Genf 2006
- HINNY PASCAL, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer – Insbesondere die Frage der Rechtmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs im Bereich sehr hoher Einkommen und Vermögen, am Beispiel der im Kanton Schaffhausen seit 2004 geltenden Regelung, FStR 2006, 61 ff.
- KÄLIN WALTER, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. A., Bern 1994
- KARLEN PETER, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, Basel/Genf/München 2006
- KIENER REGINA/KUHN MATHIAS, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, ZBl 107 (2006), 141 ff.
- Rechtsschutz im Ausländerrecht, in: Alberto Achermann/Martina Caroni/Astrid Epiney/Walter Kälin/Minh Son Nguyen (Hrsg.), Jahrbuch für Migrationsrecht/Annuaire du droit de la migration 2005/2006, Bern 2006, 91 ff.
- KIESER UELI, Auswirkungen des Bundesgesetzes über das Bundesgericht auf die Sozialversicherungsrechtspflege, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen in der Praxis, St.Gallen 2006, 439 ff.
- KOLLER HEINRICH, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, ZBl 107 (2006), 57 ff.
- LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 2006, 117 ff.
- MÜLLER MARKUS, Die Rechtsweggarantie – Chancen und Risiken. Ein Plädoyer für mehr Vertrauen in die öffentliche Verwaltung, ZBJV 2004, 161 ff.
- MÜLLER PATRICK M., Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, dargestellt am Beispiel von Staatssteuerrekurs und Bundessteuerbeschwerde nach Zürcher Recht, Diss. Bern 2005, Bern 2006
- NOBEL PETER/WALDBURGER ROBERT, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), Festschrift für Peter Bockli, Zürich/Basel/Genf 2006, 27 ff.
- PFISTERER THOMAS, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 257 ff.
- PFUND WALTER R., Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48 (1979/80), 1 ff.
- REICH MARKUS, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/06), 689 ff.
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.
- SAXER URS, Vom Öffentlichkeitsprinzip zur Justizkommunikation – Rechtsstaatliche Determinanten einer verstärkten Öffentlichkeitsarbeit der Gerichte, ZSR NF 125 (2006), 459 ff.
- SCHMID NIKLAUS, Die Strafrechtsbeschwerde nach dem Bundesgesetz über das Bundesgericht – eine erste Auslegung, ZStrR 2006, 160 ff.
- SCHÜLE KURT, Auf leisen Sohlen zum Anwaltsmonopol?, ST 2003, 555
- SCHWEIZER RAINER J., Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neue

- rungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 351 ff.
- SEILER HANSJÖRG/VON WERDT NICOLAS/GÜNGERICH ANDREAS, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Bern 2006
- SIEBER ROMAN, Art. 5, 8, 10 Abs. 1 und 2, 50 StG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006
- SIMONEK MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003 – Direkte Bundessteuer, ASA 74 (2005/06), 1 ff.
- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Direkte Bundessteuer, ASA 75 (2006/07), 3 ff.
- SPÜHLER KARL /DOLGE ANNETTE/VOCK DOMINIK, Kurzkomentar zum Bundesgerichtsgesetz (BGG), Lachen 2006
- STADELMANN THOMAS, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht. Überlegungen zur Spezialisierung in der Judikative, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), Festschrift SRK, Lausanne 2004, 343 ff.
- Die Kontrollkommission zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Einige Überlegungen zum Bericht der Expertenkommission vom Juni 2004, StR 2005, 655 ff.
- THOMMEN MARC/WIPRÄCHTIGER HANS, Die Beschwerde in Strafsachen, AJP 2006, 651 ff.
- TOPHINKE ESTER, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, ZBl 107 (2006), 88 ff.
- VITALI MARCO, Steuerdegression – Weder diskriminierend noch willkürlich, sondern sachlich begründet. Eine Antwort auf Rolf Benz, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis) – Monatsflash März 2006, zsis) – Monatsflash September 2006 (mit einer Kurz-Replik von Rolf Benz; www.zisis.ch)
- WALTHER FRIDOLIN, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006
- WEBER-DÜRLER BEATRICE, Zur neusten Entwicklung des Verhältnismässigkeitsprinzips, in: Benoît Bovay/Minh Son Nguyen (Hrsg.), Mélanges Pierre Moor, Bern 2005, 593 ff.
- WOLF ROBERT, Die neue Rechtsmittelordnung im Bund, Sonderheft Vergaberecht, Baurecht 2006, 11 ff.
- WURZBURGER ALAIN, La loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 – Charge et décharge du Tribunal fédéral, SJZ 2005, 489 ff.
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale, la dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), 305 ff.
- ZIEGLER MARTIN, Zur Rechtsnatur der künftigen Einheitsbeschwerden. Lückenhaftes Bundesgesetz über das Bundesgericht (BGG), SJZ 2006, 56 f.
- ZWEIFEL MARTIN, Art. 109 - 119, 122 - 135, 203 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58 (1989/90), 1 ff.

Rechtsquellen

- BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), BBl 2005, 4045 ff. (ab 1.1.2007: SR 173.110)
- BGÖ, BG über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (Öffentlichkeitsgesetz) (vom 17.12.2004), SR 152.3
- Gerichtsverfassungsgesetz des Kantons Zürich (vom 13.6.1976), OS 211.1
- OG, BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz) (vom 16.12.1943), SR 173.110
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- R für das Schweizerische Bundesgericht (vom 14.12.1978), SR 173.111.1
- RPG, BG über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz) (vom 22.6.1979), SR 700
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), OS 631.1
- V über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (vom 19.12.1994), SR 642.121
- Verfassung des Kantons Zürich (vom 27.2.2005), OS 101
- VGG, BG über das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), AS 2006, 2197 ff.

VRPG AG, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Aargau (vom 9.7.1968), SAR 271.100

VRPG ZH, Gesetz über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz) (vom 24.5.1959), OS 175.2

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

VwVG, BG über das Verwaltungsverfahren (vom 20.12.1968), SR 172.021 (in der Fassung gemäss Art. 49 Abs. 1 VGG; in Kraft ab 1.1.2007)

ZertES, BG über Zertifizierungsdienste im Bereich der elektronischen Signatur (BG über die elektronische Signatur) (vom 19.12.2003), SR 943.03

Materialien

Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004, 26 ff. (<http://www.estv.admin.ch/data/d/steuerstrafrecht/bericht.pdf> [zuletzt besucht am 31.8.2006])

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen», BBl 2006, 4021 ff.

Botschaft zum BG über die Bereinigung und Aktualisierung der Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 1.3.2006), BBl 2006, 3067 ff.

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

Stellungnahme des Bundesrats zum Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen» (vom 12.4.2006), BBl 2006, 4039 ff.

La répartition intercantonale des immeubles (2^{ème} partie)

Conséquences du revirement jurisprudentiel

Daniel de Vries Reilingh, avocat, LL.M.*

Table des matières

Dans la dernière édition:

1	Introduction	5.2	Le gain immobilier
2	Les deux nouveaux arrêts du Tribunal fédéral	5.2.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
2.1	L'arrêt du 19 novembre 2004	5.2.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions
2.2	L'arrêt du 18 avril 2005	5.2.2.1	Prise en considération des pertes d'exploitation par le for immobilier?
3	Les immeubles appartenant à la fortune privée	5.2.2.2	Prise en charge de l'excédent de charges du siège par les fors d'immeuble de placement?
3.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence	6	Les immeubles des commerçants professionnels d'immeubles
3.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions	6.1	Les immeubles situés dans un canton d'établissement stable
3.2.1	Plusieurs fors immobiliers (fors spéciaux)	6.2	Les immeubles situés dans un canton sans établissement stable
3.2.2	Un for immobilier (for spécial) et d'autres fors spéciaux	6.2.1	Le rendement immobilier
3.2.3	Un (ou plusieurs) for spécial et un for secondaire	6.2.1.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
3.2.3.1	Le for secondaire dépend d'un for spécial	6.2.1.2	La conséquence de la nouvelle jurisprudence
3.2.3.2	Le for secondaire dépend du for principal	6.2.2	Le gain immobilier
4	Les immeubles d'exploitation	6.2.2.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
4.1	Le rendement immobilier	6.2.2.2	Conséquences de la nouvelle jurisprudence
4.2	Le gain immobilier	6.2.2.2.1	Prise en charge de la perte du siège/domicile par le for de l'immeuble destiné à la vente
4.2.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence	6.2.2.2.2	Prise en charge de la perte ou de l'excédent de charges du siège/domicile par les autres fors
4.2.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence		

Dans cette édition:

5	Les immeubles de placement des entreprises sans établissement stable	7	Conclusion
5.1	Le rendement immobilier		Bibliographie
5.1.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence		
5.1.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions		
5.1.2.1	Attribution de l'excédent de charges du for immobilier		
5.1.2.2	Refacturation de la perte au for immobilier?		
5.1.2.3	Prise en charge de l'excédent du siège par les autres cantons?		
5.1.2.4	Prise en considération des pertes d'exploitation du siège par le for immobilier?		
5.1.2.5	Prise en charge de la perte d'exploitation du siège par plusieurs fors spéciaux?		

* Expert fiscal diplômé, Lausanne.

5 Les immeubles de placement des entreprises sans établissement stable³²

Les immeubles ne servant qu'indirectement à la poursuite du but social sont caractérisés par l'appellation «immeuble de placement», comme des immeubles locatifs par exemple. Par immeuble de placement, on désigne tout immeuble qui ne constitue pas une installation fixe et permanente servant à l'exploitation d'une entreprise par le propriétaire du bien foncier³³.

Les entreprises ne disposant pas d'un établissement stable extracantonal ne sont assujetties dans un autre canton que celui du for principal qu'en raison de la détention d'un immeuble de placement (immeuble locatif par exemple)³⁴. Ces immeubles constituent un for spécial d'imposition. La répartition est en grande partie effectuée de façon objective (sous réserve de la répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs)³⁵, le for spécial étant en droit d'imposer la fortune, le rendement ainsi que le gain immobiliers. Il n'est en revanche pas légitimé à taxer une quote-part du capital et du bénéfice d'exploitation. Selon l'ancienne jurisprudence, il n'était par conséquent pas tenu de prendre en considération des pertes d'exploitation, puisqu'il ne participe pas à l'imposition des bénéficiaires³⁶.

5.1 Le rendement immobilier

5.1.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

Comme nous venons de voir, le rendement immobilier est attribué de façon objective au canton de situation de l'immeuble de placement. Ce canton doit admettre, également de manière objective, la déduction des frais d'en-

tretien et d'administration³⁷, c'est-à-dire les frais de réparation, de rénovation et d'entretien qui ne constituent pas une plus-value, les primes d'assurance en relation avec l'immeuble (assurance-chose et assurance responsabilité civile notamment), les frais de nettoyage, de conciergerie, les honoraires de gérance et les contributions périodiques pour la distribution de l'eau, les contributions périodiques aux frais d'éclairage, de nettoyage des rues et d'enlèvement des ordures ménagères en tant qu'ils sont à la charge du propriétaire³⁸. Les impôts directement liés à la fortune et au rendement immobiliers (y compris notamment les impôts fonciers) sont également déductibles de manière objective. Il en va ainsi des impôts directs cantonaux et communaux³⁹. Une part de l'impôt fédéral direct peut également être défalquée, la répartition pouvant être effectuée en fonction des impôts cantonaux et communaux⁴⁰.

En cas d'excédent de frais d'entretien et d'administration, celui-ci doit être supporté par le canton du siège. Toutefois, d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral⁴¹, le siège peut, durant la période fiscale suivante, refacturer à charge du for spécial l'excédent qu'il a dû supporter⁴². Compte tenu du report de pertes de sept ans (cf. art. 10 al. 3 et 25 al. 2 LHID), l'excédent de frais d'entretien et d'administration doit être supporté en définitive par le canton où il a été généré, la priorité devant être accordée au report de pertes dans le temps par rapport au report de pertes dans l'espace. Autrement dit, le report de pertes dans le canton du for immobilier (lieu de situation de l'immeuble de placement) est prioritaire par rapport au report de pertes dans d'autres cantons (canton du siège dans notre situation)⁴³.

S'agissant des intérêts passifs, ils sont répartis en fonction des actifs localisés, c'est-à-dire qu'ils doivent être pris en

32 Les règles exposées ci-après s'appliquent également aux immeubles de placement d'une entreprise intercantonale situés dans un canton où cette dernière ne dispose pas d'établissement stable.

33 PASCHOUD, L'imposition des immeubles de placement en droit fiscal intercantonal, p. 540.

34 A noter qu'ils peuvent détenir des immeubles d'exploitation ou de placement situés dans le canton de siège. Ces immeubles ne sont cependant pas constitutifs d'un for spécial (SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, p. 237). Les immeubles de placement situés dans le canton du siège sont par conséquent traités comme les immeubles d'exploitation dans le cadre de la répartition intercantonale (DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 666, p. 206, et n° 690, p. 214).

35 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 64; SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, p. 237.

36 PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 613; ATF 111 Ia 220 consid. 2b, p. 225 - 226.

37 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 113; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), p. 116.

38 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 674, p. 208.

39 Cf. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 24, p. 505; SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, p. 239.

40 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 24, p. 505; SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, p. 239 n° 33.

41 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 39, 40 consid. 7 et 41 consid. 4; cf. PASCHOUD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, p. 145; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 98.

42 Lorsque la taxation de l'année fiscale concernée est entrée en force, une révision de cette décision ne peut avoir lieu que si la loi fiscale cantonale la prévoit dans cette situation.

43 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 113.

charge par le canton du for spécial selon la proportion existant entre les actifs situés dans ce canton et les actifs totaux du contribuable. A noter qu'à la différence des règles applicables aux personnes physiques⁴⁴, un éventuel excédent d'intérêts passifs au for immobilier doit être supporté uniquement par le canton du siège, à l'exclusion d'autres fors spéciaux. Une refacturation (cf. paragraphe précédent) entraine, en tout cas sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, également en ligne de compte⁴⁵.

Lorsqu'un excédent d'intérêts passifs ou de frais d'entretien et d'administration conduit à une perte dans le canton du domicile fiscal principal, cette perte ne devait, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, pas être supportée par d'autres cantons où un immeuble de placement était situé. Dans la mesure où la perte ne pouvait être compensée par des rendements ou gains immobiliers ou des bénéfices d'exploitation futurs (dans le délai de sept ans; cf. art. 10 al. 3 et 25 al. 2 LHID), elle devenait définitive. Dans cette situation, le contribuable était imposé plus lourdement; il subissait une perte de répartition, ce qui a été critiqué par la doctrine⁴⁶.

définitive et pouvait également conduire à une surimposition du contribuable (ou perte de répartition).

Exemple 8⁴⁷: Répartition du rendement immobilier d'un immeuble de placement

La société X. SA a son siège dans le canton A où elle exploite une entreprise. Elle dispose d'immeubles de placement dans les cantons B et C. Les actifs localisés sont répartis comme suit:

- Canton A 45 %
- Canton B 40 %
- Canton C 15 %

Le résultat net de l'année N s'élève à 500 000. Le résultat immobilier, contenu dans le résultat net, se présente comme suit:

	Canton B	Canton C
Rendement immobilier	150 000	50 000
Entretien/administration	-20 000	-10 000
Impôts (ICC et IFD)	-15 000	-5 000
Intérêts passifs (intérêts hypothécaires relatifs aux immeubles concernés)	-30 000	-20 000
Rendement immobilier net	85 000	15 000

Les autres intérêts passifs de l'entreprise s'élèvent à 100 000 (variante 1: 200 000).

La répartition intercantonale de l'exemple 8 se présente de la manière suivante.

Exemple 8: Répartition du rendement immobilier d'un immeuble de placement

	Canton A (siège)	Canton B (for spécial)	Canton C (for spécial)	Total
Actifs	45 %	40 %	15 %	100 %
Résultat net				500 000
Rendement immobilier (répartition objective)		150 000	50 000	
Entretien/administration (répartition objective)		-20 000	-10 000	
Impôts (ICC et IFD) (répartition objective)		-15 000	-5 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)		-60 000	-22 500	-150 000
Bénéfice net imposable	432 500	55 000	12 500	500 000

Sous l'ancienne jurisprudence également, le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement n'avait pas à tenir compte du résultat d'exploitation de l'entreprise et à supporter, le cas échéant, une perte d'exploitation du for fiscal principal. Dans la mesure où cette perte ne pouvait être compensée par des bénéfices dans le délai de sept ans (art. 10 al. 3 et 25 al. 2 LHID), elle devenait

Dans l'exemple 8, variante 1 (pour la répartition intercantonale, cf. la page suivante), le canton A conservait, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, en principe le droit de refacturer l'année suivante (N + 1), la perte du canton C de 2500 prise en charge durant l'année N⁴⁸.

Toujours sous l'ancienne jurisprudence, si le résultat attribué au siège n'était pas suffisant pour absorber la perte résultant dans le canton C, une perte de répartition (ou une surimposition) pouvait être générée (dans la mesure

44 Cf. DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 461 - 463, p. 153.

45 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 681, p. 211.

46 PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 620.

47 Exemple inspiré de LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 114 - 115 et p. 186 - 187.

48 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 679 et 681, p. 210 et 211.

Exemple 8, variante 1: Prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs par le siège

	Canton A (siège)	Canton B (for spécial)	Canton C (for spécial)	Total
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)		-100 000	-37 500	-250 000
Bénéfice net/Perte nette	487 500	15 000	-2 500	500 000
Perte du canton C mise à charge du siège (canton A)	-2 500		2 500	
Bénéfice net imposable	485 000	15 000	0	500 000

où la perte ne pouvait pas être compensée avec des rendements ou gains immobiliers ou des bénéfices d'exploitation futurs), car le canton B n'était pas obligé de supporter la perte des autres cantons. Ainsi, si dans l'exemple 8, le résultat de l'année N est de 12 500 et les intérêts passifs totaux de 250 000 (y compris les intérêts hypothécaires de 50 000), la répartition intercantonale se présente de la manière suivante (cf. exemple 8, variante 2, dont la répartition intercantonale figure ci-dessous).

5.1.2 Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions

Il convient tout d'abord de préciser que les deux arrêts modifiant la jurisprudence antérieure ne traitent pas de la répartition intercantonale des immeubles de placement. Seuls les immeubles d'exploitation (arrêt du 19 novembre 2004⁴⁹) et les immeubles appartenant à la fortune privée (arrêt du 18 avril 2005⁵⁰) sont concernés par les arrêts rendus par notre Haute Cour. Toutefois, cette dernière a considéré que «le droit d'imposition ex-

Exemple 8, variante 2: Excédent de charges au siège

	Canton A (siège)	Canton B (for spécial)	Canton C (for spécial)	Total
Actifs	45 %	40 %	15 %	100 %
Résultat net (répartition objective)				150 000
Rendement immobilier (répartition objective)		150 000	50 000	
Entretien/administration (répartition objective)		-20 000	-10 000	
Impôts (ICC et IFD) (répartition objective)		-15 000	-5 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)		-100 000	-37 500	-250 000
Bénéfice net/Perte nette	0	15 000	-2 500	12 500
Perte du canton C mise à charge du siège (canton A)	-2 500		2 500	
Bénéfice net imposable	-2 500	15 000	0	

Dans l'exemple 8, variante 2, malgré la perte de 2500 au siège (canton A), le canton B (for spécial) a été légitimé, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, à imposer le rendement immobilier net de 15 000 qui lui est attribué. La perte de 2500 prise en charge par le canton du siège (canton A) durant l'année N pouvait en principe être re-facturée au canton C en N + 1.

clusif du for immobilier (...) ne devait pas s'exercer au détriment du contribuable et des autres cantons où des établissements stables étaient situés» (arrêt du 19 novembre 2004⁵¹), qu'il convenait d'éviter des pertes de

49 ATF 131 I 249.

50 ATF 131 I 285.

51 ATF 131 I 249 consid. 6.3, p. 262. En allemand: «Andererseits darf die Ausdehnung des Besteuerungsrechts des Kantons

répartition et que l'interdiction du traitement discriminatoire venait limiter le droit d'imposition exclusif du for immobilier (arrêt du 18 avril 2005⁵²).

Compte tenu de ces considérations, la nouvelle jurisprudence doit à notre avis également s'appliquer à la répartition du rendement immobilier – et du gain immobilier (cf. ch. 5.2.2 ci-après) – des immeubles de placement extracantonaux⁵³. Les règles de répartition valables jusqu'à maintenant et qui gouvernent ce type d'immeubles subissent par conséquent une modification. Ci-après, nous résumons brièvement les principales modifications qui s'imposent désormais s'agissant de la répartition du rendement immobilier des immeubles de placement.

5.1.2.1 Attribution de l'excédent de charges du for immobilier

La première question qui se pose est de savoir quel canton doit désormais supporter l'excédent de charges du for immobilier? Est-ce toujours le for fiscal principal ou est-ce que les autres fors immobiliers doivent également y participer? Dans la mesure où le principe du droit exclusif d'imposition du for immobilier est maintenu, il n'y a pas de raison que les autres fors spéciaux participent, dans cette situation, à la prise en charge de l'excédent. Ainsi, la répartition intercantonale de l'exemple 8, variante 1, ne subit, en principe, pas de modification en raison de la nouvelle jurisprudence (cf. toutefois ch. 5.1.2.2 ci-dessous).

5.1.2.2 Refacturation de la perte au for immobilier?

La deuxième question à résoudre est celle de savoir si le principe de refacturation – et qui veut que ce soit le for ayant généré la charge qui doit la supporter en définitive – doit être maintenu? Si l'on considère que la nouvelle jurisprudence vise seulement à abolir les pertes de répartition, mais ne modifie au surplus en rien les règles de répartition en vigueur jusqu'à présent, ce principe doit être maintenu. A notre sens toutefois – et la jurisprudence peut également être interprétée de cette manière –, les règles de répartition doivent être simplifiées et leur application facilitée, raison pour laquelle la possibilité de

refacturer les charges supportées doit tout simplement être supprimée. Concrètement, cela signifie que dans l'exemple 8, variante 1, ci-avant, la perte de 2500 supportée en N par le canton du siège (canton A), ne peut désormais plus être refacturée au canton l'ayant généré, c'est-à-dire dans cet exemple au canton C (for spécial). Il en va de même de l'exemple 8, variante 2.

5.1.2.3 Prise en charge de l'excédent du siège par les autres cantons?

Lorsque le canton du siège doit prendre en charge un excédent (d'intérêts passifs ou de frais d'acquisition du rendement immobilier), il peut arriver qu'une perte soit ainsi générée dans ce canton. Il en va ainsi dans l'exemple 8, variante 2, ci-avant. Une perte de répartition n'était pas exclue dans cette situation.

Compte tenu du revirement de jurisprudence, les autres cantons pouvant taxer le contribuable doivent à notre avis désormais supporter cette perte. Ainsi, dans l'exemple 8, variante 2, le canton B (for spécial) doit imputer l'excédent de 2500 du siège (canton A) sur son rendement immobilier net. La répartition intercantonale se présente ainsi de la manière suivante (cf. l'exemple 8, variante 2 figurant à la page suivante).

5.1.2.4 Prise en considération des pertes d'exploitation du siège par le for immobilier?

Sauf si le délai de sept ans (art. 10 al. 3 et 25 al. 2 LHID) devait être échu, il n'est pas indispensable que le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement tienne compte des pertes d'exploitation du siège pour éviter une perte de répartition. Le critère de l'échéance du délai pour compenser les pertes reportées ne semble cependant plus déterminant au vu du revirement de jurisprudence. En effet, dans la première affaire jugée – qui concernait également la question de la prise en charge de la perte d'exploitation par un autre for –, il n'a pas été précisé que le délai de sept ans était échu. Au demeurant, si la nouvelle jurisprudence a pour but d'éviter toute perte de répartition et d'obliger les cantons ayant un droit d'imposition exclusif de tenir compte des pertes d'exploitation, le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement doit à notre sens supporter d'éventuelles pertes d'exploitation et ne peut plus imposer le rendement immobilier sans en tenir compte.

der gelegenen Sache (...) sich nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen und der übrigen Kantone mit Betriebsstätten auswirken.»

52 ATF 131 I 285 consid. 4.1, p. 290. En allemand: «(...) doch ist im Sinne der mit BGE 131 I 249 eingeleiteten Rechtsprechung dafür zu sorgen, dass weitere Ausscheidungsverluste möglichst vermieden werden (vgl. E. 6.3 S. 261 des genannten Urteils).»

53 SCHENK/WALTER, Ausscheidungsverluste (fast) den Garaus gemacht (p. 620 - 621) ne semblent pas partager cet avis et considèrent que l'ancienne jurisprudence reste valable.

Exemple 8, variante 2: Prise en charge de l'excédent résultant au siège par le for spécial

	Canton A (siège)	Canton B (for spécial)	Canton C (for spécial)	Total
Actifs	45 %	40 %	15 %	100 %
Résultat net (répartition objective)				150 000
Rendement immobilier (répartition objective)		150 000	50 000	
Entretien/administration (répartition objective)		-20 000	-10 000	
Impôts (ICC et IFD) (répartition objective)		-15 000	-5 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)		-100 000	-37 500	-250 000
Bénéfice net/Perte nette	0	15 000	-2 500	12 500
Perte du canton C mise à charge du siège (canton A)	-2 500		2 500	
Résultat intermédiaire	-2 500	15 000	0	
Prise en charge de l'excédent résultant au siège par le canton B	2 500	-2 500		
Bénéfice net imposable	0	12 500	0	12 500

Exemple 9: Prise en charge de la perte d'exploitation par le for spécial

La société X. SA a son siège dans le canton A où elle exploite une entreprise. Elle dispose d'un immeuble de placement dans le canton B. Les actifs localisés sont répartis comme suit:

- Canton A 60 %
- Canton B 40 %

Le résultat net de l'année N s'élève à 50 000. Le résultat immobilier, contenu dans le résultat net, se présente comme suit:

	<u>Canton B</u>
Rendement immobilier	150 000
Entretien/administration	-20 000
Impôts (ICC et IFD)	-15 000
Intérêts passifs (intérêts hypothécaires relatifs à l'immeuble situé dans le canton B)	-30 000
Rendement immobilier net	85 000

Les autres intérêts passifs de l'entreprise s'élèvent à 120 000.

Comment se présente la répartition intercantonale?

Dans l'exemple 9, la perte d'exploitation du siège (canton A) de 5000 doit être supportée par le canton du lieu de situation de l'immeuble (canton B), malgré le fait que cette perte pourrait être reportée dans le temps dans le canton du siège.

A notre sens, le principe de la refacturation (soit prise en charge en N + 1 par le canton du siège de la perte supportée en N par le canton du lieu de situation) devrait également être aboli, dans le but justement d'éviter des corrections jusqu'à sept ans après la période fiscale N, ce qui compliquerait beaucoup la répartition intercantonale.

Exemple 9: Prise en charge de la perte d'exploitation par le for spécial

	Canton A (siège)	Canton B (for immobilier)	Total
Actifs	60 %	40 %	100 %
Résultat net			500 000
Rendement immobilier (répartition objective)		150 000	
Entretien/administration (répartition objective)		-20 000	
Impôts (ICC et IFD) (répartition objective)		-15 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)		-60 000	-150 000
Résultat net	-5 000	55 000	50 000
Prise en charge de la perte d'exploitation du siège (canton A) par le canton B (lieu de situation de l'immeuble)	5 000	-5 000	
Résultat imposable	0	50 000	50 000

5.1.2.5 Prise en charge de la perte d'exploitation du siège par plusieurs fors spéciaux?

Comment se répartit la perte d'exploitation du siège lorsqu'on est en présence, à côté du for fiscal principal, de plusieurs fors spéciaux où des immeubles de placement sont situés? Comme pour les personnes physiques (cf. ch. 3.2.3) la perte doit, à notre avis, être supportée par tous les cantons en fonction du bénéfice net, car seule l'application de cette règle permet de traiter tous les can-

Le résultat net de l'année N s'élève à 50 000. Le résultat immobilier, contenu dans le résultat net, se présente comme suit:

	Canton B	Canton C
Rendement immobilier	150 000	50 000
Entretien/administration	-20 000	-10 000
Impôts (ICC et IFD)	-15 000	-5 000
Intérêts passifs (intérêts hypothécaires)	-30 000	-20 000
Rendement immobilier net	85 000	15 000

Les autres intérêts passifs de l'entreprise s'élèvent à 100 000.

La répartition intercantonale de l'exemple 10 figure ci-dessous.

Exemple 10: Prise en charge de la perte d'exploitation par plusieurs fors spéciaux

	Canton A (siège)	Canton B (for spécial)	Canton C (for spécial)	Total
Actifs	45 %	40 %	15 %	100 %
Résultat net (répartition objective)				50 000
Rendement immobilier (répartition objective)		150 000	50 000	
Entretien/administration (répartition objective)		-20 000	-10 000	
Impôts (ICC et IFD) (répartition objective)		-15 000	-5 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)		-60 000	-22 500	150 000
Résultat net	-17 500	55 000 (81 %)	12 500 (19 %)	50 000
Prise en charge de la perte du siège (canton A) par les cantons B et C en fonction de leur résultat net	17 500	-14 175	-3 325	
Résultat imposable	0	40 825	9 175	50 000

tons concernés de manière égale. Il n'y a au demeurant aucune raison de répartir la perte en fonction des actifs localisés, cette règle particulière ne s'appliquant qu'à la répartition des intérêts passifs.

Exemple 10⁵⁴: Prise en charge de la perte d'exploitation par plusieurs fors spéciaux

La société X. SA a son siège dans le canton A où elle exploite une entreprise. Elle dispose d'immeubles de placement dans les cantons B et C. Les actifs localisés sont répartis comme suit:

- Canton A 45 %
- Canton B 40 %
- Canton C 15 %

Comme l'illustre l'exemple 10 ci-dessus, lorsqu'on est en présence de deux fors spéciaux, ces derniers doivent à notre avis prendre en charge la perte d'exploitation en fonction de leur résultat net. Cette manière de répartir la perte du siège paraît équitable et facile à mettre en œuvre.

Une refacturation de la perte supportée en N à charge du siège en N + 1 n'entre à notre avis pas en ligne de compte.

5.2 Le gain immobilier

5.2.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

Le gain immobilier est attribué de façon objective au canton du lieu de situation. Cette règle vaut tant pour la plus-value conjoncturelle ou proprement dite (valeur qui dépasse le prix d'acquisition, augmenté des impenses)

54 Même donnée que l'exemple 8 (qui est inspiré de LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 114 - 115 et p. 186 - 187), sauf que le résultat net s'élève à 50 000 au lieu de 500 000.

que pour la réintégration d'amortissements (différence entre la valeur comptable et le prix d'acquisition, augmenté des impenses)⁵⁵. Le for immobilier doit par contre admettre en déduction les frais liés à la vente de l'immeuble⁵⁶.

Le résultat d'exploitation (sans tenir compte de la perte subie en vendant l'immeuble) s'élève à 100 000.

La répartition intercantonale de l'exemple 11 figure ci-dessous.

Exemple 11: Perte immobilière prise en charge par le siège

	Canton A (siège)	Canton B (immeuble de placement)	Total
Résultat d'exploitation	100 000		100 000
Perte sur immeuble		-200 000	-200 000
Prise en charge de la perte par le canton du siège	-200 000	200 000	
Résultat imposable	-100 000	0	-100 000

Sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, le canton du lieu de situation ne devait pas supporter une partie des frais d'administration ou généraux de l'entreprise, dès lors qu'il n'est pas légitimé à imposer une partie du bénéfice d'exploitation⁵⁷.

La perte consécutive à une aliénation doit être prioritairement prise en charge par le canton du lieu de situation de l'immeuble, c'est-à-dire que ce canton doit imputer cette perte sur d'éventuels gains ou rendements immobiliers d'autres immeubles de placement dans son canton⁵⁸. Un éventuel excédent de pertes doit être supporté par le canton du domicile principal. Si un excédent devait en résulter dans ce dernier canton, il ne doit pas être pris en charge par d'autres cantons où un immeuble de placement est situé⁵⁹. Dans cette situation, l'entreprise risquait de subir une perte de répartition, du moins sous l'égide de l'ancienne jurisprudence⁶⁰.

La perte de 200 000 consécutive à la vente de l'immeuble de placement dans le canton B doit être prise en charge par le canton A (siège) et y conduit à un résultat négatif (perte de 100 000).

Exemple 12: Vente d'un immeuble de placement extracantonal – plusieurs fors spéciaux

Les données sont les mêmes que dans l'exemple 11. L'entreprise dispose cependant, en plus, d'un immeuble de placement situé dans le canton C. Les actifs localisés sont répartis comme suit:

- Canton A 45 %
- Canton B 40 %
- Canton C 15 %

Le rendement immobilier de l'immeuble situé dans le canton C, contenu dans le résultat net, se présente comme suit:

	<u>Canton C</u>
Rendement immobilier	50 000
Entretien/administration	-10 000
Impôts (ICC et IFD)	-5 000
Intérêts passifs (intérêts hypothécaires)	-20 000
Rendement immobilier net	15 000

Le résultat net de l'année N s'élève à 100 000. Les autres intérêts passifs de l'entreprise s'élèvent à 100 000.

La répartition intercantonale de l'exemple 12 figure à la page suivante.

Dans l'exemple 12, bien que, globalement, le résultat soit négatif en raison de la perte immobilière de 200 000 subie en vendant l'immeuble de placement, le canton C a été, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, légitimé à imposer le rendement immobilier généré dans son canton sans tenir compte de la perte du siège. Le contribuable subissait ainsi une surimposition, appelée perte de répartition. En effet, dès lors que le canton du for spécial (dans l'exemple 12 le canton C) ne participe pas à l'imposition globale de l'entreprise, il n'avait, jusqu'à récemment, pas non plus à prendre à sa charge une perte d'exploitation.

Exemple 11: Vente d'un immeuble de placement extracantonal

Informations relatives à l'immeuble de placement:

- Prix d'acquisition 1 200 000
- Prix de vente 800 000
- Valeur comptable 1 000 000

55 ATF 111 Ia 120 = LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 36; § 7, I D n° 37. Elle s'applique même lorsque le canton du domicile principal a dû prendre en charge antérieurement des revenus négatifs de l'immeuble, causés notamment par des amortissements.

56 SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, p. 239.

57 ATF 111 Ia 220 = LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 37.

58 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 114.

59 On peut se poser la question si cette règle demeure toujours valable. A notre sens, compte tenu de la modification jurisprudentielle, elle doit être abolie (cf. ci-après).

60 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 687, p. 213.

Exemple 12: Perte immobilière prise en charge par le siège – perte de répartition

	Canton A (siège)	Canton B (for spécial)	Canton C (for spécial)	Total
Rendement immobilier (répartition objective)			50 000	
Entretien/administration (répartition objective)			-10 000	
Impôts (ICC et IFD) (répartition objective)			-5 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)			-18 000	120 000
Bénéfice net (avant vente immeuble)	83 000		17 000	100 000
Perte immobilière dans le canton B		-200 000		
Prise en charge de la perte par le canton A (siège)	-200 000	200 000		
Résultat imposable	-117 000	0	17 000	

Exemple 13: Vente d'un immeuble de placement extracantonal et perte d'exploitation

Informations relatives à l'immeuble de placement:

- Prix d'acquisition	800 000
- Prix de vente	1 200 000
- Valeur comptable	700 000

Le résultat d'exploitation (sans tenir compte du gain immobilier) est de -100 000 (perte).

La répartition intercantonale de l'exemple 13 figure ci-dessous.

al. 2 LHID). Dans la mesure où le délai légal de sept ans ne suffisait pas pour absorber une perte reportée au siège, une surimposition pouvait néanmoins y résulter. Le contribuable subissait ainsi une perte de répartition.

5.2.2 Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions

Comme nous avons vu ci-avant (cf. ch. 5.1.2), le revirement jurisprudentiel discuté ici ne concerne pas les im-

Exemple 13: Perte d'exploitation non prise en compte par le for spécial (perte de répartition)

	Canton A (siège)	Canton B (immeuble de placement)	Total
Résultat d'exploitation	-100 000		-100 000
Gain immobilier (plus-value proprement dite et gain comptable)		500 000	500 000
Sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, pas de prise en charge de la perte d'exploitation du siège (canton A) par le canton du lieu de situation de l'immeuble (canton B)			
Résultat imposable	-100 000	500 000	

La perte du siège ne pouvait, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, pas être compensée par le gain immobilier réalisé en vendant l'immeuble de placement (dans l'exemple 13, le gain immobilier réalisé dans le canton B). Le canton du lieu de situation de l'immeuble conservait le droit d'imposer ce gain, peu importait le résultat du siège. A ce dernier endroit, l'entreprise bénéficiait (et bénéficie toujours) du report de pertes (art. 10 al. 3 et 25

meubles de placement, mais seulement les immeubles d'exploitation (arrêt du 19 novembre 2004⁶¹) et les immeubles appartenant à la fortune privée (arrêt du 18 avril 2005⁶²).

61 ATF 131 | 249.

62 ATF 131 | 285.

Toutefois, le Tribunal fédéral a considéré que «le droit d'imposition exclusif du for immobilier (...) ne devait pas s'exercer au détriment du contribuable et des autres cantons où des établissements stables étaient situés» (arrêt du 19 novembre 2004⁶³), qu'il convenait d'éviter des pertes de répartition et que l'interdiction du traitement discriminatoire venait limiter le droit d'imposition exclusif du for immobilier (arrêt du 18 avril 2005⁶⁴).

Compte tenu des considérations de notre Haute Cour, la nouvelle jurisprudence doit à notre avis également s'appliquer à la répartition du gain (et du rendement) immobilier des immeubles de placement extracantonaux⁶⁵. Les règles de répartition valables jusqu'à maintenant et qui gouvernent ce type d'immeubles subissent par conséquent des modifications que nous présentons ici.

pas de raison que le canton du lieu de situation de l'immeuble *de placement* ne tienne pas compte des pertes d'exploitation éventuelles lorsqu'il impose le gain immobilier. Bien que le type d'immeuble soit différent, la nature du gain est identique – car dans les deux cas, le gain est de nature conjoncturelle, c'est-à-dire il a été obtenu sans que le contribuable œuvre en investissant du capital ou du travail pour le réaliser (il n'y est en quelque sorte «pour rien») – et la règle de répartition (attribution objective de l'élément imposable au canton du lieu de situation) est également la même. Compte tenu du revirement jurisprudentiel, le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement doit, à notre avis, déduire d'éventuelles pertes d'exploitation (reportées) générées dans un autre canton du gain immobilier réalisé dans son for.

Compte tenu de la nouvelle jurisprudence, la répartition intercantonale de l'exemple 13 se présente de la manière suivante (cf. l'exemple 14 figurant ci-dessous):

Exemple 14: Prise en charge de la perte d'exploitation par le for spécial (répartition intercantonale de l'exemple 13 suite au revirement jurisprudentiel)

	Canton A (siège)	Canton B (immeuble de placement)	Total
Résultat d'exploitation	-100 000		-100 000
Gain immobilier (plus-value proprement dite et gain comptable)		500 000	500 000
Prise en charge de la perte d'exploitation du siège (canton A) par le canton du lieu de situation de l'immeuble (canton B)	100 000	-100 000	
Résultat imposable	0	400 000	400 000

5.2.2.1 Prise en considération des pertes d'exploitation par le for immobilier?

Si le canton du lieu de situation de l'immeuble *d'exploitation* d'une entreprise intercantonale doit désormais tenir compte des pertes d'exploitation lorsqu'il détermine le gain de plus-value conjoncturelle (cf. ch. 4.2.2) – qui lui est attribuée de manière objective –, il n'y a, à notre avis,

La perte réalisée au siège (canton A) doit, à notre avis, être prise en charge par le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement (canton B). Le gain immobilier, attribué de manière objective, est diminué d'autant. Une refacturation n'entre de toute manière pas en considération, dès lors qu'avec la vente de l'immeuble de placement situé dans le canton B, ce for disparaît.

5.2.2.2 Prise en charge de l'excédent de charges du siège par les fors d'immeuble de placement?

Comme nous avons vu, une perte subie par un for immobilier doit être supportée par le canton du domicile principal. Un excédent de charges (ou de pertes) peut ainsi en résulter au for principal (cf. exemple 12 ci-dessus). Cet excédent doit à notre avis être réparti entre tous les cantons (dont notamment les fors spéciaux) disposant encore de revenus imposables. De cette manière, un excédent au for principal devrait pouvoir être évité, si bien que la situation où un contribuable subissait une impo-

63 ATF 131 I 249 consid. 6.3, p. 262. En allemand: «Andererseits darf die Ausdehnung des Besteuerungsrechts des Kantons der gelegenen Sache (...) sich nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen und der übrigen Kantone mit Betriebsstätten auswirken.»

64 ATF 131 I 285 consid. 4.1, p. 290. En allemand: «(...) doch ist im Sinne der mit BGE 131 I 249 eingeleiteten Rechtsprechung dafür zu sorgen, dass weitere Ausscheidungsverluste möglichst vermieden werden (vgl. E. 6.3, S. 261 des genannten Urteils).»

65 SCHENK/WALTER, Ausscheidungsverluste (fast) den Garaus gemacht (p. 620 - 621) ne semblent pas partager cet avis et considèrent que l'ancienne jurisprudence reste valable.

sition allant au-delà de sa capacité contributive (perte de répartition) ne devrait plus se produire.

La répartition intercantonale de l'exemple 15 figure ci-dessous.

Exemple 15: Excédent de charges au siège supporté par les fors spéciaux

	Canton A (siège)	Canton B (for spécial)	Canton C (for spécial)	Total
Rendement immobilier (attribution objective)			50 000	
Entretien/administration(attribution objective)			-10 000	
Impôts (ICC et IFD) (attribution objective)			-5 000	
Intérêts passifs (répartis en fonction des actifs localisés)			-18 000	-120 000
Bénéfice net (avant vente immeuble)	83 000		17 000	100 000
Perte immobilière canton B		-90 000		
Prise en charge de la perte du canton B (for spécial) par le canton A (siège)	-90 000	90 000		
Résultat intermédiaire	-7 000	0	17 000	
Prise en charge de la perte résultant au siège par le canton B	7 000	0	-7 000	
Résultat imposable	0	0	10 000	

Exemple 15: Vente d'un immeuble de placement extracantonal et excédent de charges au siège⁶⁶

Une entreprise ayant son siège dans le canton A dispose d'un immeuble de placement dans le canton B qu'elle vend durant l'année N. Informations relatives à l'immeuble de placement:

- Prix d'acquisition	1 200 000
- Prix de vente	910 000
- Valeur comptable	1 000 000

L'entreprise dispose, en plus, d'un immeuble de placement situé dans le canton C. Durant l'année N, le rendement de cet immeuble, contenu dans le résultat net, se présente comme suit:

	Canton C
Rendement immobilier	50 000
Entretien/administration	-10 000
Impôts (ICC et IFD)	-5 000
Intérêts passifs (intérêts hypothécaires)	-20 000
Rendement immobilier net	15 000

Les actifs localisés sont répartis comme suit:

- Canton A	45 %
- Canton B	40 %
- Canton C	15 %

Le résultat net de l'année N s'élève à 100 000 (ce résultat comprend le rendement immobilier du canton C, mais non pas la perte immobilière réalisée dans le canton B). Les autres intérêts passifs de l'entreprise s'élèvent à 100 000.

Dans l'exemple 15, dans la mesure où la prise en charge de la perte sur immeuble du canton B conduit à un excédent de charges au siège (canton A), cet excédent doit, à notre avis, être supporté par le canton C (for spécial), de manière à éviter une surimposition (ou perte de répartition) au contribuable. Le canton C ne doit, à notre avis, plus avoir la possibilité de refacturer, durant l'année N + 1, la perte de 7000 supportée en N.

6 Les immeubles des commerçants professionnels d'immeubles

La notion de commerçant professionnel d'immeubles peut être définie en droit fiscal intercantonal de la même manière qu'en matière d'impôt (fédéral) direct⁶⁷: appartient à cette catégorie de contribuables, celui qui achète

66 Même donnée que l'exemple 12, sauf que la perte subie en vendant l'immeuble de placement s'élève à 90 000 au lieu de 200 000.

67 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 25 consid. 2b et 43, en particulier consid. 2c; § 9, II n° 19; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 134; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 nbp 67, p. 522; PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 386; PASCHOUD, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, p. 294.

et vend méthodiquement des immeubles, pour obtenir un gain, dans une mesure excédant la simple gérance des biens immobiliers ou l'utilisation d'une occasion fortuite. Il y a également commerce professionnel d'immeubles lorsque l'achat et la vente du bien immobilier sont en rapport étroit avec une autre activité à but lucratif du contribuable (entreprise de construction, architecte, etc.)⁶⁸.

La réalisation d'une opération immobilière dans un canton où le commerçant n'a pas son domicile (ou siège) ne crée pas un établissement stable. Le canton de situation n'a donc pas le droit d'imposer une quote-part du bénéfice net global de l'entreprise⁶⁹.

Les immeubles destinés à la vente, faisant partie des actifs commerciaux du commerçant d'immeubles ou de l'entreprise générale de construction, constituent en règle générale des actifs circulants. Ces biens forment en quelque sorte le stock de marchandises du commerçant professionnel, indispensables à l'exercice de l'activité lucrative, et ne sont dès lors pas considérés comme des actifs immobilisés. Le droit fiscal intercantonal tient ainsi compte de la nature particulière de ces immeubles. Les règles de répartition applicables sont en effet différentes de celles valables pour les immeubles qui constituent des actifs immobilisés⁷⁰.

Les principes de répartition sont différents selon que l'immeuble concerné est situé dans un canton dans lequel l'entreprise dispose d'un établissement stable ou non. Nous traiterons d'abord de l'immeuble destiné à la vente situé dans un canton où l'entreprise dispose d'un établissement stable où la même activité est exercée, soit le commerce professionnel d'immeubles (ch. 6.1.), puis de celui qui se trouve dans un canton où l'entreprise n'entretient pas d'établissement stable (ch. 6.2.).

6.1 Les immeubles situés dans un canton d'établissement stable

Lorsqu'une entreprise dispose d'un établissement stable en dehors du canton du siège, on est en présence d'une entreprise intercantonale⁷¹, dont le bénéfice est réparti par quote-parts entre les cantons du siège et des succursales.

Ce principe est également valable pour le commerçant professionnel d'immeubles ou l'entreprise générale de construction, par exemple lorsque le commerçant professionnel entretient une succursale, lorsque l'entrepreneur général dispose d'un bureau de chantier permanent ou encore lorsqu'il exerce son activité par le biais d'un grand chantier de construction constitutif d'un établissement stable⁷².

Dès lors que la répartition a lieu par quote-parts (répartition proportionnelle), des problèmes de pertes de répartition ne se posent pas, car une imposition allant au-delà du bénéfice réalisé n'est ainsi pas possible. Le revirement jurisprudentiel discuté dans la présente contribution n'entraîne par conséquent aucune modification pour la répartition intercantonale.

6.2 Les immeubles situés dans un canton sans établissement stable

Lorsque l'immeuble du commerçant professionnel d'immeubles destiné à la vente se trouve dans un canton où l'entreprise n'entretient pas de succursale, il ne constitue, comme nous venons de voir, pas un établissement stable du contribuable dans le canton de situation⁷³.

6.2.1 Le rendement immobilier

6.2.1.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

Les rendements immobiliers courants et les frais d'entretien des immeubles (y compris une part aux frais d'administration de l'entreprise⁷⁴) sont attribués de manière objective au canton (de situation) concerné.

En dérogation à la règle générale (selon laquelle les intérêts passifs sont répartis proportionnellement, en fonction des actifs localisés), les intérêts passifs des dettes servant à financer les immeubles sont ici attribués de manière objective⁷⁵; ils doivent être supportés exclusi-

68 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 43 consid. 2c; PASCHOUD, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, p. 295; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 107 - 108.

69 PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 386.

70 Cf. également HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 41, p. 522.

71 Au sujet de la définition de l'établissement stable, cf. DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 561 - 562, p. 179 - 180.

72 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 27; § 7, I B n° 34 consid. 2a.

73 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 134; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 43, p. 523; PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 386.

74 Cette part peut être fixée en pour-cent du rendement immobilier, cf., par analogie, DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 84 - 85.

75 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 36, 43 et 46 consid. 2c.

vement par le canton de situation et sont déduits du rendement immobilier de l'immeuble concerné⁷⁶.

L'excédent de charges, dû à des intérêts passifs ou des charges d'immeubles supérieurs aux revenus immobiliers, doit être activé⁷⁷, cette «activation» devant être effectuée par objet⁷⁸. Le canton du siège ou les autres cantons (immobiliers) ne doivent pas supporter cet excédent⁷⁹. Ce dernier doit être rajouté aux impenses et compense ainsi le gain immobilier en cas de vente ultérieure de l'immeuble⁸⁰.

Contrairement à la règle habituelle applicable aux immeubles situés dans un canton où l'entreprise ne dispose pas d'établissement stable (cf. ch. 5.1.1), s'agissant du commerçant d'immeubles (et de l'entrepreneur général), le report de pertes de l'excédent des charges dans le temps est ainsi prioritaire par rapport au report de pertes dans l'espace (c'est-à-dire par rapport à la prise en charge de l'excédent de charges par les autres cantons)⁸¹.

Exemple 16⁸²: Activation de l'excédent de charges

Le commerçant immobilier A (personne physique) a son domicile dans le canton Y où se trouve également le siège de son entreprise. Durant l'année N, il a acheté une parcelle de terrain situé en zone à bâtir dans le canton Z où il a ensuite construit un immeuble locatif. Dès l'année N + 1, il a mis l'immeuble en location. A la fin de l'année N + 1, la part des actifs situés dans le canton Z s'élève à 30 %. L'intérêt sur crédit de construction est de 55 000 durant l'année N et de 85 000 en N + 1.

La répartition intercantonale pour le canton Z se présente comme suit:

- Année N
 - Intérêt sur crédit de construction (de 55 000): ce montant doit être activé sur le poste immeuble du canton Z. Le résultat attribué au siège, sans tenir

compte de l'intérêt sur crédit de construction de 55 000, est de 25 000. Il est entièrement imposable dans le canton Y.

– Année N + 1	
Rendement immobilier brut	65 000
Frais d'entretien/charges	–7 000
Frais administratifs (5 %)	–3 250
Intérêts passifs	–85 000
Total	–30 250

Ce montant (–30 250) doit être activé sur le poste immeuble du canton Z.

Le résultat attribué au siège, sans tenir compte des éléments revenant au canton Z, s'élève à 20 000. Il est entièrement imposable dans le canton Y.

Par contre, mise à part la participation aux frais d'administration (de 5 % du rendement immobilier brut), le canton de situation n'a pas dû prendre en considération – sous l'égide de l'ancienne jurisprudence – les autres charges commerciales générales et dès lors supporter une éventuelle perte commerciale générée au siège⁸³. Nous y reviendrons ci-après (cf. ch. 6.2.1.2 ci-dessous).

Exemple 17: Perte d'exploitation au siège (suite de l'exemple 16) – Année N + 2

En N + 2, le total des éléments revenant au canton de domicile (canton Y, où se trouve le siège de l'entreprise) est négatif, soit une perte de 10 000.

Le résultat immobilier dans le canton Z se présente comme suit:

Rendement immobilier brut	120 000
Frais d'entretien/charges	–20 000
Frais administratifs (5 %)	–6000
Intérêts passifs	–70 000
Total	24 000

Le montant de 24 000 est entièrement imposable dans le canton Z. Ce dernier ne doit pas (encore) tenir compte des montants activés en N et en N + 1 dans le cadre de l'imposition du rendement immobilier en N + 2.

Sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, la perte de 10 000 attribuée au canton Y (siège de l'entreprise et domicile du commerçant d'immeubles) n'a pas dû être prise en charge par le canton Z, mais a pu être reportée, dans les limites légales, dans le canton Y (domicile). Si les revenus futurs attribués à ce canton ne permettaient pas d'absorber la perte, une perte de répartition (surimposition) n'était pas exclue.

76 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 46 consid. 2c.

77 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 25, 36, 38, 40, 43 et 46; § 9, II n° 31.

78 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 42.

79 Cette règle vaut également pour un amortissement extraordinaire passé en raison d'un déclassement de zone de l'immeuble (LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 42).

80 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 46 consid. 2c; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 135; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 47, p. 524.

81 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 135-136; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 47a, p. 524.

82 Exemple repris de l'Annexe 16 dans DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, p. 319.

83 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 136; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 48, p. 525.

6.2.1.2 La conséquence de la nouvelle jurisprudence

Comme nous venons de voir, jusqu'à présent, hormis la participation aux frais d'administration (de 5 % du rendement immobilier brut), le canton de situation n'a pas eu à prendre en considération les autres charges commerciales générales et dès lors supporter une éventuelle perte commerciale générée au siège⁸⁴.

Ainsi, dans l'exemple 17 ci-dessus, la perte du siège (canton Y) de 10 000 n'a pas dû être supportée par le canton Z (lieu de situation de l'immeuble destiné à la vente), qui a pu imposer le rendement immobilier de l'année concernée (N + 2) sans limitation.

Compte tenu de la modification jurisprudentielle et des considérants du Tribunal fédéral dans les deux arrêts discutés ici, une prise en charge de la perte du siège (ici: canton Z) par le canton du lieu de situation de l'immeuble destiné à la vente (canton Y) s'impose désormais. Par conséquent, dans l'exemple 17 ci-dessus, la perte (de 10 000) doit à notre avis être prise en charge par le canton du lieu de situation de l'immeuble destiné à la vente. Ainsi, le canton Z ne peut imposer qu'un montant de 14 000 (24 000 – 10 000). La perte du domicile est ainsi entièrement absorbée en N + 2.

A notre avis, une refacturation de la perte de 10 000 prise en charge par le canton Z (en N + 2) l'année suivante (en N + 3) ne doit pas entrer en considération.

6.2.2 Le gain immobilier

6.2.2.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

Le gain immobilier provenant de la vente d'immeubles (qui constituent des actifs circulants) appartenant à des commerçants d'immeubles est imposable exclusivement dans le canton de situation. Cette règle vaut tant pour le gain comptable (soit les amortissements réintégrés) que pour la plus-value conjoncturelle (différence entre le prix d'acquisition, augmenté des impenses, et le prix de vente)⁸⁵.

Le canton de situation doit toutefois admettre en déduction toutes les charges en rapport direct avec la vente de l'immeuble, comme les frais d'achat et de vente, soit les frais de notaire et du registre foncier, les commissions

de courtage, le droit de mutation, etc.⁸⁶. Le droit fiscal intercantonal oblige ainsi le canton de situation à admettre des déductions qui peuvent ne pas être prévues par le droit cantonal⁸⁷.

Les intérêts passifs afférents aux emprunts contractés pour financer l'opération immobilière sont déductibles – comme frais d'acquisition ayant été activés – du gain immobilier dans la mesure où ils n'ont pas pu être déduits du rendement immobilier courant (cf. ch. 6.2.1.1 ci-avant)⁸⁸. Cette règle vaut également dans les cantons monistes, dont le système d'imposition n'est par ailleurs pas conçu de manière à permettre cette déduction⁸⁹. Elle s'applique en outre aux autres charges immobilières courantes qui n'ont pas pu être déduites du rendement immobilier⁹⁰.

S'agissant des personnes morales (cf. art. 25 al. 1 let. a LHID), l'impôt sur le gain immobilier fait également partie des frais déductibles⁹¹. Cette règle s'applique même dans les cantons qui ne prévoient pas une telle déduction, ce qui est en particulier le cas des cantons monistes⁹².

Par ailleurs, le canton du for immobilier doit admettre en déduction une part des frais généraux (salaire du personnel, frais de voyage, téléphones, frais de port, etc.) du commerçant d'immeubles. Cette déduction se justifie en raison de l'activité déployée en vue d'acheter, d'équiper et de vendre l'immeuble⁹³. La part aux frais généraux est généralement estimée à 5 % du prix de vente de l'im-

84 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 136; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 48, p. 525.

85 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 724, p. 224.

86 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 40, 41 et 43.

87 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 725, p. 224.

88 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 136; PASCHOUD, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, p. 296 - 297; le canton de situation peut refuser la déduction des intérêts passifs s'il apparaît qu'ils sont liés à la réalisation d'une autre opération, que celle-ci porte sur un immeuble situé sur son territoire ou dans un autre canton (LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 46, en particulier consid. 2c).

89 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 15, 17, 18, 19, 24, 26 et 31; § 7, I D n° 43 et 46; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 51, p. 525.

90 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 112.

91 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 18 et 20.

92 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 136.

93 PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 387; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 110.

meuble⁹⁴. Ce forfait peut être réduit, en particulier lorsqu'un prix de vente élevé n'a généré qu'un gain très faible et que la déduction précitée conduirait même à une perte; dans la situation inverse, ledit forfait peut être plus élevé⁹⁵.

Pour un bureau d'architecte ou une entreprise générale de construction vendant les immeubles qu'il a lui-même fait construire, le canton de situation doit, en plus, admettre en déduction 8 % des frais de construction comme honoraires (forfaitaires) d'architecte – à côté du coût de la construction (comprenant les frais de projet, de viabilisation et d'exécution des travaux)⁹⁶.

Sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, le canton de situation n'a pas dû prendre en charge une perte réalisée dans le canton du siège ou dans un autre canton; dans la mesure où les résultats futurs ne permettaient pas de compenser la perte, une perte de répartition (ou surimposition) pouvait ainsi en résulter⁹⁷.

Exemple 18⁹⁸ (suite de l'exemple 16): Déduction des charges activées du gain immobilier et non prise en compte d'une perte d'exploitation du siège

Le commerçant d'immeubles A (personne physique) vend l'immeuble qu'il a construit dans le canton Z durant l'année N + 3 pour le prix de 2 300 000. Le prix d'acquisition et les impenses s'élèvent à 1 900 000 (y compris droit de mutation, frais du notaire, etc.).

Le gain immobilier imposable dans le canton Z s'établit comme suit:

Prix de vente	2 300 000
Prix d'acquisition (plus impenses)	-1 900 000
Excédents de charges activés (30 250 + 55 000 ⁹⁹)	-85 250
Part aux frais généraux (5 %)	-115 000
Gain immobilier	199 750

Si, dans cette hypothèse, les éléments revenant au siège (canton Y) s'élèvent, sans tenir compte des montants attribués au canton Z dans le cadre de la répartition intercantonale, à -100 000, cette perte n'a pas dû être prise en considération par le canton Y sous l'égide de l'ancienne jurisprudence. Cette perte pouvait tout au plus être reportée dans le temps, dans les limites légales (art. 10 al. 3 et 25 al. 2 LHID), si bien qu'une perte de répartition n'était pas exclue.

Les pertes réalisées sur vente d'immeubles peuvent être compensées par des gains immobiliers, à l'intérieur du même canton et durant la même année, même si le droit cantonal n'autorise pas une telle compensation¹⁰⁰. Lorsqu'une telle compensation à l'intérieur du canton de situation n'est pas possible, la doctrine¹⁰¹ – ainsi que la pratique de certains cantons (dont le canton de Vaud) – admet que le siège doit supporter la perte immobilière. Quant au Tribunal fédéral, il semble également avoir admis le principe¹⁰², tout en laissant la question ouverte dans un autre arrêt¹⁰³.

Exemple 19 (suite de l'exemple 18): Perte immobilière prise en charge par le siège

Le commerçant d'immeubles A (personne physique) vend l'immeuble qu'il a construit dans le canton Z durant l'année N + 3 pour le prix de 2 050 000. Le prix d'acquisition et les impenses s'élèvent à 1 900 000 (y compris droit de mutation, frais du notaire, etc.).

Le gain immobilier imposable dans le canton Z s'établit comme suit:

Prix de vente	2 050 000
Prix d'acquisition (plus impenses)	-1 900 000
Excédents de charges activés (30 250 + 55 000 ¹⁰⁴)	-85 250
Part aux frais généraux (5 %)	-102 500
Perte immobilière	-37 750

Si cette perte ne peut être compensée par des gains immobiliers dans le canton Z durant l'année N + 3, elle doit être prise en charge par le siège (canton Y).

Les autres cantons intéressés, dont le pouvoir d'imposer résulte de la détention par le contribuable d'immeubles sis sur leur territoire, n'ont pas à prendre un éventuel dé-

94 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 22, 33, 38, 39 et 40.

95 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 39; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 53, p. 527; cf. également PASCHOUD, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, p. 10; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 110 s.

96 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 22 et 33; cf. également § 7, I B n° 20; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 137; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 54, p. 527; ZUPPINGER, Zur Steuerauscheidung für Liegenschaften des Geschäftsvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen, p. 494.

97 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 38; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 137; PASCHOUD, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, p. 299.

98 Exemple repris de l'Annexe 17 dans DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, p. 320.

99 Cf. exemple 16 ci-avant.

100 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 18 consid. 3b; au sujet des questions soulevées par cette règle, cf. PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 387.

101 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 137; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 56, p. 528; PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 387; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 114 ss.

102 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 18 consid. 3b; § 7, I D n° 42 consid. 3c.

103 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 36.

104 Cf. exemple 16 ci-avant.

ficat en considération. Des pertes de répartition ne sont donc pas exclues¹⁰⁵.

Exemple 19, variante 1: Perte immobilière générant un excédent de charges au siège – perte de répartition

Dans l'exemple 19 ci-avant, le contribuable dispose, en plus, d'un immeuble dans le canton X dont les éléments sont les suivants:

Rendement immobilier brut	45 000
Frais d'entretien/administration	-9 000
Intérêts passifs (répartition proportionnelle en fonction des actifs localisés)	-6 000
Rendement net	30 000

En outre, le résultat attribué au canton Y (siège de l'entreprise et domicile) dans le cadre de la répartition intercantonale, c'est-à-dire sans tenir compte des éléments revenant aux cantons X et Z, s'élève à 10 000.

La répartition intercantonale de l'exemple 19, variante 1, figure ci-dessous.

Exemple 19, variante 1: Perte immobilière générant un excédent de charges au siège – perte de répartition

	Canton Y (domicile)	Canton Z (immeuble destiné à la vente)	Canton X (immeuble de placement)	Total
Rendement immobilier (attribution objective)			45 000	
Entretien/administration (attribution objective)			-9 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)			-6 000	
Rendement immobilier net			30 000	
Perte immobilière canton Z		-37 500		
Revenus attribués au domicile (canton Y)	10 000			
Prise en charge de la perte sur immeuble par le canton du do- micile	-37 500	37 500		
Résultat imposable	-27 500	0	30 000	

Sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement n'avait pas à supporter une éventuelle perte générée au domicile en raison de la prise en charge d'une perte immobilière provenant d'un autre canton. Dans cette situation, une perte de répartition (surimposition) n'était pas exclue.

6.2.2.2 Conséquences de la nouvelle jurisprudence

6.2.2.2.1 Prise en charge de la perte du siège/domicile par le for de l'immeuble destiné à la vente

Comme nous venons de voir, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, le canton de situation n'a pas dû prendre en charge une perte (ou un excédent de charges) générée dans le canton du siège ou dans un autre canton; il pouvait en résulter une perte de répartition¹⁰⁶.

A notre avis, le canton du lieu de situation doit désormais admettre la perte du domicile/siège en déduction des éléments imposables dans son for. Ainsi, dans l'exemple 18 ci-dessus, le gain immobilier de 199 750 doit être dimi-

nué de la perte de 100 000, si bien que le canton Z ne peut imposer qu'un montant de 99 750. A notre avis, une refacturation de la perte de 100 000 prise en charge par le canton Z ne doit pas entrer en considération.

105 PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 387.

106 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 38; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 137; PASCHOUD, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, p. 299.

6.2.2.2 Prise en charge de la perte ou de l'excédent de charges du siège/domicile par les autres fors

Nous avons également vu ci-dessus (cf. ch. 6.2.2.1) que les autres cantons intéressés, dont le pouvoir d'imposer résulte de la détention par le contribuable d'immeubles sis sur leur territoire, n'ont jusqu'à présent pas eu à supporter un éventuel déficit. Des pertes de répartition n'étaient donc pas exclues¹⁰⁷.

Désormais, compte tenu de la modification de la jurisprudence intervenue, le canton du lieu de situation de l'immeuble doit participer à la prise en charge de la perte générée au domicile (ou au siège) en raison de la prise en charge d'une perte immobilière provenant d'un autre canton. Le droit d'imposition exclusif est ici également limité par le principe de l'imposition selon la capacité contributive et celui de l'interdiction de l'inégalité de traitement.

Compte tenu de ce qui précède, la répartition intercantonale de l'exemple 19, variante 1, se présente désormais de la manière suivante.

Exemple 19, variante 1: Prise en charge de l'excédent du siège par d'autres fors d'après la nouvelle jurisprudence

	Canton Y (domicile)	Canton Z (immeuble destiné à la vente)	Canton X (immeuble de placement)	Total
Rendement immobilier (répartition objective)			45 000	
Entretien/administration (répartition objective)			-9 000	
Intérêts passifs (en fonction des actifs localisés)			-6 000	
Rendement immobilier net			30 000	
Perte immobilière canton Z		-37 500		
Résultat attribué au domicile	10 000			
Prise en charge de la perte sur immeuble par le canton du domicile	-37 500	37 500		
Résultat intermédiaire	-27 500	0	30 000	
Prise en charge de la perte résultant au domicile par le can- ton X (immeuble de placement)	27 500	0	-27 500	
Résultat imposable	0	0	2 500	

Dans l'exemple 19, variante 1 et comme ci-avant, une refacturation de la perte de 27 500 prise en charge par le

canton X l'année suivante ne doit à notre avis pas entrer en ligne de compte.

7 Conclusion

Les deux arrêts objets du présent article sonnent le glas des pertes de répartition et constituent un tournant majeur en droit fiscal intercantonal. Désormais, le contribuable assujéti dans plusieurs cantons en raison de la détention d'immeubles n'aura plus à craindre d'être moins bien traité que celui dont la propriété immobilière se trouve uniquement dans son canton de domicile. La portée des deux jugements de notre Haute Cour ne doit pas se limiter aux immeubles appartenant à la fortune privée et aux immeubles d'exploitation, mais doit, à notre avis, s'étendre également aux immeubles de placement extracantonaux et aux commerçants professionnels d'immeubles. Il serait en effet insatisfaisant et illogique si l'ancienne jurisprudence continuait à s'appliquer à certaines catégories d'immeubles alors que d'autres bénéficient d'un traitement plus favorable.

107 PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, p. 387.

Il faut donc encourager les cantons à appliquer les nouvelles règles de répartition qui découlent du revirement de jurisprudence discuté ici de manière à éviter toute perte de répartition et toute refacturation de pertes ou d'excédents de charges entre les différents fors.

Bibliographie

- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002
- DÄTWYLER ULRICH, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, thèse St-Gall 1968, Winterthour 1969
- DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, Berne 2005
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, vol. 34, 4^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2000
- LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 vol. (feuilles mobiles), Bâle
- LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 2^{ème} éd., Berne 2003
- PASCHOUD JEAN-BLAISE, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, l'EC 1985, p. 386 ss
- De quelques aspects du droit intercantonal, Archives 42 (1973/74), p. 128 ss
 - Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, dans: Markus Reich/Martin Zweifel (éd.), Das schweizerische Steuerrecht, FS Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 611 ss
 - L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, thèse Lausanne, 1970
 - La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, RDAF 1982, p. 1 ss
 - L'imposition des immeubles de placement en droit fiscal intercantonal, Revue fiscale 1984, p. 532 ss et 583 ss
 - Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, RDAF 1970, p. 285 ss
- RYSER WALTER/ROLLI BERNARD, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4^{ème} éd., Berne 2002
- SCHÄRER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht: Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen, thèse Zurich 1996, Zurich 1997
- SCHENK PETER/WALTER PHILIP, Ausscheidungsverlusten (fast) den Garaus gemacht, l'EC 2005, p. 617 ss
- STUDER WALTER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, Archives 38 (1969/70), p. 78 ss
- ZUPPINGER FERDINAND, Zur Steuerauscheidung für Liegenschaften des Geschäftsvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen (Ertrag und Kapital), dans: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (éd.), Steuerrecht, FS Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, p. 483 ss

Gross-up-Klauseln in Darlehensverträgen

Dr. iur. Christoph Oliver Schmid



Dr. iur. Christoph Oliver Schmid, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Homburger, Zürich

Inhalt

1	Hintergrund
1.1	Gross-up-Klausel
1.2	Mehrbetrag
1.3	Hintergrund der Gross-up-Klausel
2	Anmerkungen zu Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG
2.1	Normalfall
2.2	Ausnahmefall
2.3	Steuerübernahmeversprechen
3	Nicht publizierte Praxisfestlegung der ESTV
3.1	Voraussetzungen
3.2	Diskussion
4	Formulierung in Darlehensverträgen
5	Exkurs: Nicht-Überwälzung der Verrechnungssteuer
6	Regelungsgehalt von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG
7	Literatur

1 Hintergrund

Bei Darlehensverträgen internationalen Standards findet man häufig eine Klausel, welche zwischen den Parteien die Pflicht zum Abzug der Quellensteuern auf Zinsen regelt, die sog. gross-up-Klausel. Zu prüfen ist jeweils, ob diese Klausel gültig ist. Aus der Sicht der Schweiz ist somit primär die Verrechnungssteuer betroffen, was nachfolgend diskutiert werden soll.

Nicht behandelt werden soll, ob und wann überhaupt bei Darlehensverträgen eine Verrechnungssteuerpflicht gegeben ist respektive wie die Steuer vermieden werden kann. Ausgeklammert wird auch die Besicherung von Darlehensverträgen.

1.1 Gross-up-Klausel

Gross-up-Klauseln folgen üblicherweise international folgendem Aufbau:¹

- Regel: Der (Zins-)Schuldner verpflichtet sich, sämtliche Zahlungen an die (Zins-)Gläubiger ohne Abzug von Steuern vorzunehmen, ausser ein solcher Steuerabzug ist gesetzlich gefordert.
- Ausnahme: Ist ein Steuerabzug gesetzlich gefordert, dann soll der Zinsbetrag, welchen der Schuldner bezahlen muss, bis zu jenem Betrag erhöht werden, der (nach dem Steuerabzug) zu einem Betrag führt, welcher der Zahlung entspräche, welche geschuldet gewesen wäre, wenn kein Steuerabzug erforderlich gewesen wäre.

¹ Vgl. beispielsweise International Swaps and Derivatives Association, Inc. (ISDA), Master Agreement (Multicurrency – Cross Border) 1992, Ziff. 2 d.

Sofern also eine Steuer abzuziehen wäre, müsste der geschuldete Betrag soweit erhöht werden, dass der Gläubiger nach Steuerabzug den vereinbarten Netto-Betrag erhält. Diese Rechnung ins Hundert sei anhand eines Zahlenbeispiels dargestellt: Der vertragliche Zins ohne Quellensteuer beträgt 3,9 %, die Quellensteuer 35 %. Der Zins nach gross-up beträgt damit 6,0 %², der Steuerbetrag also 2,1 %. Ohne Rückerstattung der Quellensteuer erhält der Gläubiger 3,9 %. Nicht berücksichtigt ist hierbei die allenfalls höhere Gewinnsteuerlast auf dem Bruttozins von 6,0 %.

Nachstehend wird ein Beispiel für eine gross-up-Klausel in englischer Sprache wiedergegeben (ohne Ausnahmen).

«All payments to be made by an Obligor to any Finance Party under the Finance Documents shall be made free and clear of and without deduction for or on account of any Tax Deduction, unless a Tax Deduction is required by law. If a Tax Deduction is required by law to be made by an Obligor, the amount of the payment due from that Obligor shall be increased to an amount which (after making any Tax Deduction) leaves an amount equal to the payment which would have been due if no Tax Deduction had been required.

If an Obligor is required to make a Tax Deduction, that Obligor shall make that Tax Deduction and any payment required in connection with that Tax Deduction within the time allowed and in the minimum amount required by law.»

1.2 Mehrbetrag

Mit der gross-up-Klausel wird keine Aussage darüber getroffen, wem der Mehrbetrag zusteht, soweit er von Steuerbehörden rückforderbar ist. Häufig wird deshalb eine Vereinbarung getroffen, wonach der Nettoerlös aus diesem Mehrbetrag dem Schuldner zurückzuzahlen ist. Der Nettoerlös errechnet sich aus dem Mehrbetrag abzüglich der nicht rückforderbaren Quellensteuern und zusätzlichen Gewinnsteuern auf dem Mehrbetrag, ggf. unter Berücksichtigung einer Steuergutschrift (tax credit).

1.3 Hintergrund der Gross-up-Klausel

Ein Anleger vergleicht im Zeitpunkt der Darlehensvergabe verschiedene Anlagemöglichkeiten, insbesondere im Hinblick auf die zu erwartende Rendite. Quellensteuern auf Anlagen verursachen Kosten, welche die Rendite schmälern. Dies ist offensichtlich, wenn die Quellensteuer nicht vollständig zurückgefordert werden kann, gilt wegen der Transaktionskosten aber auch bei einer vollständigen Rückforderung.³

Verspricht der Schuldner eine bestimmte Rendite, ist er aus Sicht des Gläubigers dabei zu behaften.⁴ Ob eine bestimmte Zinszahlung der Quellensteuer unterliegt, ist typischerweise aus der Sicht des Emittenten zu beurteilen. (Anders verhält es sich bei der EU-Zinsbesteuerung.)

Im internationalen Verhältnis kann der Gläubiger nur mit grossem Aufwand beurteilen, ob eine Quellensteuer abzuziehen wäre. Teilweise kann er eine solche Beurteilung überhaupt nicht vornehmen, sofern dafür Gesellschaftsinterna bekannt sein müssen. Dies gilt insbesondere in der Schweiz, wo Darlehen während der Laufzeit zu Obligationen werden können⁵ und Erträge ab diesem Zeitpunkt der Verrechnungssteuer unterliegen. Hier zeigt sich auch die Wichtigkeit von gross-up-Klauseln für den Gläubiger. Es geht darum, dass der Schuldner und nicht der Gläubiger das Steuerrisiko trägt, soweit dieses in der Sphäre des Schuldners anzusiedeln ist. Beide Parteien gehen dabei davon aus, dass keine Steuer geschuldet ist.

Vor dem Hintergrund dieser Beurteilung nach Risikosphären ist auch die häufige Gegen Ausnahme in gross-up-Klauseln bezüglich der EU-Zinsbesteuerung zu sehen, wo der Abzug von der Schuldner-eigenschaft abhängt.⁶

Aus schweizerischer Sicht stellt sich die Frage, ob diese Verschiebung des Quellensteuerrisikos in Darlehensverträgen Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG widerspricht.

2 Anmerkungen zu Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG

2.1 Normalfall

Der gesetzliche Normalfall bei der Verrechnungssteuer besteht darin, dass der Schuldner den Abzug von 35 % vornimmt und den Betrag der ESTV überweist (Art. 10 ff. VStG).

Der Gläubiger erhält eine Bestätigung über diesen Abzug, mit welcher er nach internem Recht oder gestützt auf ein allfällig anwendbares DBA die Steuer zurückfordern kann (Art. 14 Abs. 2 VStG).

2 3,9 % / (1 - 35 %).

3 Wobei für diese Betrachtung unerheblich ist, ob es sich um eine Rückzahlung des Steuerbetrages oder einen Steueranrechnungsbetrag handelt.

4 Gleiches gilt vice versa für den Schuldner.

5 Zum Obligationenbegriff: Merkblatt S-02.122.1 der ESTV – Obligationen (vom April 1999); Merkblatt S-02.130.1 der ESTV – Geldmarktpapiere und Buchforderungen inländischer Schuldner (vom April 1999).

6 Diese Gegen Ausnahme hat jedoch nur eine geringe praktische Bedeutung, da selten natürliche Personen als Gläubiger auftreten.

2.2 Ausnahmefall

Unterlässt der Schuldner den Abzug, tätigt er entsprechend auch keine Überweisung an die ESTV. Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG besagt, dass eine Verpflichtung des Gläubigers, die Steuer nicht abzuziehen, nichtig ist.

Der Schuldner kann sich, mit anderen Worten, nicht rechtsgültig verpflichten, die Steuer nicht abzuziehen. Diese Nichtigkeit ist keine steuerrechtliche, sondern eine zivilrechtliche.⁷ Sie würde aufgrund allgemeiner Überlegungen ohnehin gelten, da das öffentliche Abgaberecht nicht unmittelbar durch Privatabrede verändert werden kann.⁸

Die Nichtigkeit beschlägt den Darlehensvertrag. Aufgrund konkreter Umstände⁹ im Rahmen der Vermutung von Art. 20 Abs. 2 OR ist zu beurteilen, ob die Nichtigkeit bloss Teile des Darlehensvertrages betrifft oder ob der gesamte Vertrag nichtig ist.¹⁰ Die diesbezüglichen Ansichten von Schuldner und Gläubiger werden sich ex post naturgemäss widersprechen, sofern nicht der Schuldner aus Reputationsgründen bereit ist, eine Teilnichtigkeit zu akzeptieren.

Auch im Falle einer Teilnichtigkeit ist nicht klar, wie weit sich diese erstreckt: Einerseits liesse sich argumentieren, dass bloss der Nicht-Abzug der Verrechnungssteuer ungültig ist, andererseits aber auch, dass neben der Nicht-Überwälzung auch die Zinshöhe betroffen ist. Betrachtet man

diese Frage vor dem Hintergrund der Ausführungen zum Anlageentscheid des Gläubigers, so liegt es nahe, dass die Nichtigkeit auch die Zinshöhe betreffen muss.

Sind bei einer Teilnichtigkeit Zinshöhe und Steuerabzug betroffen, bleibt zu beurteilen, welchen Inhalt die Parteien im Wissen um die Nichtigkeit vereinbart hätten. Dieser Punkt wiederum wäre, soweit keine Indikation über die Meinung der Parteien vorliegt, anhand von Marktdaten zu konkretisieren.

Am Rande sei bemerkt, dass mit Busse bestraft werden kann, wer dem Bund Verrechnungssteuern vorenthält, also bspw. wer einen Abzug nicht vornimmt (Art. 63 VStG).¹¹

2.3 Steuerübernahmeversprechen

Mit einem Steuerübernahmeversprechen verspricht der Schuldner dem Gläubiger, die Quellensteuer zu bezahlen und auch wirtschaftlich zu tragen.¹² Steuerübernahmeversprechen sind nach überwiegender Auffassung nichtig.¹³ Die Steuerpflicht kann nicht durch vertragliche Vereinbarung wegbedungen werden. Schliessen rational handelnde Parteien überhaupt solche Vereinbarungen? Diese Frage sei anhand eines vereinfachten Vergleichs der Folgen von Überwälzung und Übernahmeversprechen dargestellt.¹⁴

Übersicht: Steuerfolgen von Überwälzung und Übernahmeversprechen im Vergleich

	Steuerüberwälzung		Steuerübernahmeversprechen	
	ohne Steuergutschrift	mit Steuergutschrift	ohne Steuergutschrift	mit Steuergutschrift
Aufwand Schuldner/Bruttozins	6,0 %	6,0 %	6,0 %	6,0 %
Quellensteuer (35 %)	2,1 %	2,1 %	2,1 %	2,1 %
Nettozins	3,9 %	3,9 %	3,9 %	3,9 %
Rückerstattung (Annahme: 20 % des Bruttozinses)	1,2 %	1,2 %	0,0 %	0,0 %
Steuergutschrift ¹⁵ (Annahme: 15 % Sockelbelastung)	0,0 %	0,9 % ¹⁶	0,0 %	0,9 % / 2,1 % ¹⁷
Ertrag Gläubiger	5,1 %	6,0 %	3,9 %	4,8 % / 6,0 %

7 BGE 131 III 546; BGE 108 Ib 475 = STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 14 Abs. 1 N 16 f. = ASA 52 (1983/84), 382; BAUER-BALMELLI, 96.
 8 Vgl. KOLLER A., § 7 N 22. Die Folgen einer Teilnichtigkeit werden nachstehend kurz erläutert. Die Folgen einer Totalnichtigkeit werden wohl nur pro futuro eintreten, während für die Vergangenheit analog zur Teilnichtigkeit vorzugehen ist.
 9 Inklusive einer allfälligen gross-up-Klausel.
 10 PFUND, Art. 14 Ziff. 3.1, geht im Regelfall von einer Teilnichtigkeit aus.

11 BEUSCH, Art. 63 VStG; REICH, Art. 14 VStG N 3.
 12 Vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 14 Abs. 1 VStG N 15 ff.
 13 BGE 108 Ib 475 = STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 14 Abs. 1 VStG N 16 f. = ASA 52 (1983/84), 382; PFUND, Art. 14 VStG Ziff. 3.1.
 14 Es wird unterstellt, der Gewinnsteuersatz des Gläubigers sei proportional und damit für den Vergleich unbeachtlich.
 15 Es sei hier der Einfachheit halber unterstellt, die Steuergutschrift sei nach internem Recht des Empfängerstaates im jeweils angegebenen Umfang möglich. Sofern bei einem Steuerübernahmeversprechen mangels Belegs keine oder nur eine geringere Steuergutschrift gewährt wird, trifft die Folgerung aus dem Vergleich umso mehr zu.
 16 Annahme: Steuergutschrift im Umfang der nicht rückerstattbaren Quellensteuer.
 17 Keine Begrenzung der Quellensteuer durch ein DBA.

Ein Steuerübernahmeversprechen lohnt sich nicht, wie der Vergleich zeigt. Die Überwälzung führt (bei gegebenem Aufwand des Schuldners) mindestens zum gleichen, wenn nicht besseren Ergebnis als das Steuerübernahmeversprechen. Die Parteien können den Vorteil der Überwälzung zwischen sich aufteilen, beispielsweise indem ein tieferer Zins vereinbart wird. Die Wahrscheinlichkeit, dass die Parteien angesichts dieser Sachlage ein Steuerübernahmeversprechen abschliessen, ist demzufolge gering.¹⁸

Wenn keine Quellensteuer rückforderbar und/oder anrechenbar ist, spielt es ohnehin keine Rolle, ob ein Steuerübernahmeversprechen abgeschlossen wird. Zentral ist vielmehr, ob die Parteien um die Steuerpflicht wissen.

Ein Steuerübernahmeversprechen könnte jedoch abgeschlossen werden, wenn ein Willensmangel hinsichtlich der Steuerpflicht mit Bezug auf eine Zinszahlung besteht. Im Vordergrund steht ein Irrtum, denkbar ist auch eine Täuschung (Art. 23 ff. OR). Die Konsequenzen solcher Willensmängel wurden vorstehend kurz diskutiert.¹⁹

3 Nicht publizierte Praxisfestlegung der ESTV

3.1 Voraussetzungen

Im Jahre 1990 hat die ESTV eine nicht publizierte Praxisfestlegung vorgenommen²⁰, wonach eine gross-up-Klausel nicht so lauten dürfe, dass der Schuldner dem Gläubiger verspricht, den Steuerabzug durch eine zusätzliche Zahlung auszugleichen.

Nach Auffassung der ESTV kann allerdings nicht «von vornherein eine Umgehung der Überwälzungsvorschrift» angenommen werden, sofern folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind:²¹

- Der Schuldner verspricht in der Zinsabrede des Vertrages einen Mindestzins, welcher, im Falle eines Verrechnungssteuerabzuges, entsprechend höher ausfällt.
- Die Verrechnungssteuer wird auf dem ins Hundert gerechneten Mindestzins berechnet.
- Der Schuldner sichert dem Gläubiger die nötigen Unterlagen zu, welche für die Entlastung von der Verrechnungssteuer benötigt werden.

- Die Parteien durften in guten Treuen davon ausgehen, dass die Zinszahlungen des Vertrages nicht der Verrechnungssteuer unterliegen.

3.2 Diskussion

Zu diesen Anforderungen sind diverse Vorbehalte zu machen, wie insbesondere, dass die ESTV die Gültigkeit der gross-up-Klausel lediglich vorfrageweise beurteilen kann, in dieser Frage aber letztlich die Zivilgerichte zuständig sind.²² Die Einhaltung dieser Voraussetzungen kann deshalb lediglich als best practice, nicht aber als hinreichend für die Gültigkeit der erwähnten Klausel gelten. Zudem belassen die vier Voraussetzungen aufgrund der Formulierung einen gewissen Spielraum, so dass im Einzelfall auch eine abweichende Auffassung vertreten werden kann und eine gross-up-Klausel deshalb auch bei Einhalten dieser Anforderungen unzulässig sein könnte.

Erklärungsbedürftig ist in internationalen Verhältnissen insbesondere die Anforderung, dass die gross-up-Klausel nicht in einer Steuerklausel, sondern in der Zinsabrede des Vertrages enthalten sein muss. Die gross-up-Klausel wird üblicherweise in einer Steuerklausel oder ganz separat platziert. Es erscheint problematisch, lediglich aus der systematischen Einordnung auf die Gültigkeit einer Abrede zu schliessen respektive eine Abrede als ungültig zu erachten, wenn sie in einer anderen Klausel aufgeführt ist.

Die zweite Anforderung ist letztlich selbstverständlich und ergibt sich aus dem Wesen der Verrechnungssteuer, dass, wenn der Bruttozins erhöht wird, sich auch die Verrechnungssteuer von diesem erhöhten Bruttozins berechnen muss.

Die Zusicherung der Unterlagen, die für die Rückerstattung benötigt werden, ergibt sich bereits aus Art. 14 Abs. 2 VStG und hat deshalb keine selbständige Bedeutung.

Vor dem Hintergrund von vertraglichen Willensmängeln (Art. 26 bzw. Art. 28 OR) sowie der erwähnten Strafandrohung versteht sich von selbst, dass eine gross-up-Klausel bezüglich der Verrechnungssteuer wenig Sinn macht, wenn die Parteien von einer Steuerpflicht ausgehen.

4 Formulierung in Darlehensverträgen

Nachstehend wird eine Formulierung der Zinsklausel in einem Darlehensvertrag vorgeschlagen, die den Anforde-

18 REICH, Art. 14 VStG N 13.

19 S. Abschn. 2.2.

20 STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 14 Abs. 1 VStG N 20.

21 Dazu: REICH, Art. 14 VStG N 14.

22 Vgl. BGE 131 III 546, 550 mwH.

rungen der ESTV Rechnung trägt (wobei auch solche Formulierungen immer wieder zu Fragen Anlass geben):

«If a Tax Deduction is required by law to be made by a Borrower in respect of any interest payable by it under this Agreement and if Section [gross up] is unenforceable for any reason in respect of such Borrower the applicable interest rate in relation to that interest payment shall be (i) the interest rate which would have been applied to that interest payment (as provided for in the absence of this Section), (ii) divided by 1 minus the minimum permissible rate at which the relevant Tax Deduction is required to be made in view of domestic tax law and/or applicable Treaties (where the rate at which the relevant Tax Deduction is required to be made is, for this purpose, expressed as a fraction of one (1)).»

5 Exkurs: Nicht-Überwälzung der Verrechnungssteuer

Was passiert, wenn der Schuldner die Steuer von der Zinszahlung einfach nicht in Abzug bringt? Lässt man steuerstrafrechtliche Konsequenzen einmal ausser Betracht, pflegt sich die ESTV²³ mit Billigung des Bundesgerichtes²⁴ auf den Standpunkt zu stellen, der Schuldner habe der Abzugspflicht entsprochen, mithin nur 65 % des geschuldeten Zinsbetrages ausbezahlt und schulde die entsprechende Steuer. Damit erfolgt nun das bekannte Ins-Hundert-Rechnen der Verrechnungssteuer, d. h. der Schuldner hat der ESTV rund 53.8 %²⁵ des ausbezahlten Betrags zu überweisen. Voraussetzung ist, dass der Steuerschuldner auf den Abzug «verzichtet»²⁶ oder beim Rückkauf eigener Aktien den Nachweis der Überwälzung nicht erbringt²⁷. Unbeachtlich ist nach Bundesgericht, ob der Leistungsempfänger bekannt ist.²⁸

Verzichtet der Schuldner auf den Steuerabzug mit der (unterstellten) Absicht, den Empfänger zu begünstigen, kann der Abzug vom gewollten Bruttobetrag erfolgen, was einer Aufrechnung ins Hundert entspricht. Der fehlende Nachweis einer Überwälzung hat hier lediglich eine prozessuale Bedeutung als Indiz für die beabsichtigte Begünstigung.

Dieser Sachverhalt liegt nach Auffassung des Bundesgerichtes bei der Ausgabe von Gratis-Partizipationsscheinen vor, auch wenn es die Absicht nicht als Sachverhalts-

element voraussetzt, sondern auf die blossen Nicht-Überwälzung abstellt.²⁹ Das Bundesgericht geht (in diesem Entscheid) jedoch nicht auf die Regressforderung ein, welche bei Naturalleistungen gegenüber dem Leistungsempfänger (Gläubiger) entsteht.

Nimmt der Schuldner einen Abzug nicht vor, weil er unverschuldet keine Kenntnis von der Steuerpflicht hat oder keine Überwälzung möglich ist, erscheint die Aufrechnung problematisch, da der Schuldner keine Absicht hat, den Gläubiger zusätzlich zu begünstigen.

Bei Leistungen, die ihrer Natur nach nicht gekürzt werden können, entsteht bei Ausrichtung der Leistung eine öffentlich-rechtliche *Regressforderung* des Leistungsschuldners gegenüber dem Gläubiger.³⁰ Dies gilt auch, wenn der Leistungsschuldner eine Leistung, die gekürzt werden könnte, ungekürzt ausbezahlt.³¹ Sofern der Schuldner – ohne Absicht der Begünstigung – keine Überwälzung vornimmt oder vornehmen kann, besteht deshalb – neben der Regressforderung – grundsätzlich kein Raum für eine Aufrechnung ins Hundert.

Bei (synallagmatischen) Verträgen widerspricht eine Aufrechnung dem Konsens der Parteien, da für Steuerzwecke die Leistung der einen Partei ohne Anpassung der Gegenleistung erhöht wird. Für einen solchen Eingriff weist das VStG keine hinreichend klare gesetzliche Grundlage auf.³² Der Empfänger würde ungerechtfertigt bereichert und müsste diese Bereicherung herausgeben. Sofern dem Gläubiger kein Beleg für die Rückerstattung übergeben werden kann, verbleibt der Steuerbetrag dem Bund (und zu einem geringen Teil den Kantonen). Nicht zu übersehen ist, dass diese Argumentation pönalen Charakter hat, wofür jedoch die strafrechtlichen Normen vorgesehen und ausreichend sind (Art. 61 ff. VStG).

Beachtenswert ist zudem, dass die ESTV mit dem Ins-Hundert-Rechnen zwangsweise einen gross up vornimmt. Mit anderen Worten: Soll den Parteien eine Regelung untersagt werden, welche nach dieser Argumentation zur Anwendung gelange, wenn keine Verrechnungssteuer abgezogen würde? Ziel und Wesen der gross-up-Klausel ist es ja gerade, das Interesse des Staates an einer korrekten Steuererhebung und die Interessen der Parteien

23 Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV – Unternehmenssteuerreform 1997 – Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte (vom 19.8.1999) Ziff. 2.6; STOCKAR, 90; HÖHN/WALDBURGER, Bd. I, 538 ff.; RIEDWEG, ST 2004, 941, 944.

24 BGE 118 Ib 317, 324 = ASA 62 (1993/94), 280.

25 Berechnet nach der Formel $1 / (1 - 35 \%)$.

26 STOCKAR, 90; 190 f.

27 Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV – Unternehmenssteuerreform 1997 – Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte (vom 19.8.1999) Ziff. 2.6.

28 BGE 118 Ib 317, 324 = ASA 62 (1993/94), 280: Steuerpflichtig ist nicht der Empfänger, sondern der Schuldner: «Schwierigkeiten der Steuerüberwälzung können nicht dazu führen, die Verrechnungssteuerpflicht zu verneinen.»

29 BGE 118 Ib 317 = ASA 62 (1993/94), 281, 287; s. auch BGER (vom 28.6.1968), ASA 37 (1968/69), 296, 303.

30 Zur Regressforderung s. BGE 131 III 546, 549; REICH, Art. 14 VStG N 31 ff.; STOCKAR, 78, 190; STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 14 Abs. 1 VStG N 3 ff.

31 REICH, Art. 14 VStG N 31 f.; PFUND, Art. 14 VStG N. 2.9 f.

32 Vgl. auch BGER 2P.95/1998, vom 11.12.1998, zum baselstädtischen Schenkungssteuerrecht: «Will der Gesetzgeber die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Schenker besteuern, hat er eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage zu schaffen», Auszug in StR 1999, 627; zum Erfordernis an Steuergesetze: HÖHN/WALDBURGER, Bd. I, 130.

miteinander in Einklang zu bringen, mithin die Steuervermeidung zu vermeiden.

6 **Regelungsgehalt von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG**

Welchen Regelungsgehalt hat die Überwälzungspflicht nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG, wenn gross-up-Klauseln nicht dagegen verstossen? Die nächstliegende Auslegung versteht sich von selbst: Die Parteien können die Verrechnungssteuerpflicht nicht wegbedingen.

Andererseits hat der Satz nach hier vertretener Auffassung die Bedeutung, die Umgehung der Verrechnungssteuerpflicht durch Schadenersatzzahlung zu verhindern: Wenn ein Schuldner einem Gläubiger einen Zins von 3,9 % verspricht, ohne dass eine Steuer abzuziehen wäre, und nun diese Steuer trotzdem anfällt, liesse sich zivilrechtlich argumentieren, dass der Schuldner im Umfang des Steuerbetrags schadenersatzpflichtig ist. Die Qualifikation als Schadenersatz würde es erlauben, die Zahlung ohne Verrechnungssteuerfolgen vorzunehmen (e contrario Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG). Aus der Sicht des Fiskus ist es im Hinblick auf den Sicherungszweck jedoch nichts weiter als konsequent, wenn nicht nur Zinsen, sondern auch Ersatzzahlungen, wie bspw. Schadenersatz, von der Steuer erfasst werden (vergleichbar mit den Ersatzeinkünften bei der Erwerbstätigkeit [Art. 23 a DBG]).³³

Bei Verletzung der Abzugspflicht ist mit andern Worten kein Schadenersatz geschuldet, sondern im Rahmen des Parteiwillens eine Anpassung des vertraglichen Zinses, welcher der Verrechnungssteuer unterliegt. Genau das soll die gross-up-Klausel erreichen.

Solange jedoch die hier diskutierte Frage nicht gerichtlich beurteilt und die erwähnte Praxismitteilung nicht überarbeitet werden, bleibt den Parteien diese Unsicherheit weiterhin nicht erspart. Eine abschliessende Aussage über die Gültigkeit von gross-up-Klauseln lässt sich deshalb im Rahmen von Kundenbeziehungen nach wie vor nicht machen.

7 **Literatur**

BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, Zürich 2000

BEUSCH MICHAEL, Art. 63 VStG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005

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

KOLLER ALFRED, § 1 - 47, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, bearb. von Alfred Koller, Anton K. Schnyder, Jean Nicolas Druey, Zürich 2000

KOLLER THOMAS, Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, ZSR 1994 I, 183

PFUND W. ROBERT, Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971

REICH Markus, Art. 14 VStG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005

RIEDWEG PETER, Vermögensübertragung auf inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmungen, Steuerrechtliche Aspekte, ST 2004, 941 ff.

STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Therwil/Basel 2006

STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 2, Therwil/Basel 2004

33 S. zum Verhältnis von Schaden und Steuern KOLLER TH., insbes. 200.

Pierre-Marie Glauser:

Apports et impôts sur le bénéfice

Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers

Diss. iur., Universität Genf, Reihe Droit fiscal suisse et international, Bd. 2, Genf/Zürich/Basel 2005

Rezensent: Prof. Dr. iur. Markus Reich*

Inhalt

1	Einleitung
2	Gegenstand, Methode und Übersicht
3	Inhaltliche Schwerpunkte
3.1	Grundlagen
3.1.1	Verfassungsprinzipien
3.1.2	Buchführungsrecht
3.1.3	Steuerrechtlicher Gewinnbegriff
3.2	Kapitaleinlagen
3.2.1	Offene Kapitaleinlagen
3.2.2	Verdeckte Kapitaleinlagen
3.3	Zuwendungen Dritter
4	Würdigung

1 Einleitung

Die Dissertation von Pierre-Marie Glauser ist als 2. Band in der von Xavier Oberson herausgegebenen Schriftenreihe «Droit fiscal suisse et international» erschienen. Sie wurde zum einen mit dem Professor Dr. Walther Hug-Preis 2006 und zum andern mit dem Latsis-Preis 2006 der Fondation Latsis Internationale geehrt. Der Schreibende hat diese hervorragende Schrift bereits als Mitglied der Jury anlässlich der «soutenance de thèse» an der Universität Genf vom 28.6.2005 kennen und schätzen gelernt. Das Werk weist nicht nur einen stattlichen Umfang, sondern auch einen ganz aussergewöhnlichen Tiefgang auf. Auch wenn dies in der Westschweiz zufolge des höheren Stellenwerts, der einer rechtswissenschaftlichen Doktorarbeit gewöhnlich zugemessen wird, öfters anzutreffen ist, verdient die vorliegende Schrift besondere Beachtung.

2 Gegenstand, Methode und Übersicht

Einlagen und Zuwendungen sind im Leben eines Unternehmens von tragender Bedeutung. Sie ermöglichen nicht nur den Start der unternehmerischen Aktivitäten, sondern versorgen das Unternehmen auch während seiner Existenz mit den für die Marktteilnahme erforderlichen finanziellen Mitteln. Sie bilden dadurch unerlässliche Grundlage und Voraussetzung der unternehmerischen Leistungserstellung.

Die Arbeit ist zum einen allen Arten von Einlagen der Unternehmenseigner (Einlagen auf das Grundkapital, Agio, Zuschüsse à fonds perdu, Gläubigerverzicht sowie alle Formen der verdeckten Kapitalzuführung) gewidmet. In die Untersuchung eingeschlossen sind zum andern auch die Zuwendungen Dritter wie Schenkungen, Zuweisungen an Stiftungen, Mitgliederbeiträge und Subventionen. Im Mittelpunkt des Interesses stehen die Einlagen in und Zuwendungen an Kapitalgesellschaften; behandelt werden aber auch die Zuwendungen an Stiftungen und Vereine.

* Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich; Konsulent, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich.

Die Zuwendungen Dritter lassen sich von den Einlagen an sich klar abgrenzen durch das Kriterium der Entreichung. Im Unterschied zu den Kapitaleinlagen, welche die Vermögenslage der Zuwendenden grundsätzlich nicht verändern, führen die Zuwendungen Dritter zu einem Vermögensabgang beim Zuwendenden; sie haben anders als die Kapitaleinlagen unentgeltlichen Charakter. Dennoch ist eine Gesamtdarstellung beider Erscheinungen in einer Monographie durch den Umstand gerechtfertigt, dass sich diese auf der Ebene der begünstigten Gesellschaft gleichermassen als gegenleistungslose Vermögenszugänge manifestieren, welche die finanzielle Grundlage des Unternehmens verbreitern.

Das Werk behandelt das Thema auf der Grundlage einer eingehenden Ausleuchtung des Zusammenspiels von Handels- und Steuerrecht. Vorab werden jeweils die privat- und buchführungsrechtlichen Grundlagen zur Darstellung gebracht, um hernach die steuerrechtlichen Aspekte aufzuzeigen. Konsequent einbezogen wird sowohl die Perspektive der Einleger und der Zuwendenden als auch die Optik der begünstigten Gesellschaft. Besondere Beachtung finden die Einlagen und Zuwendungen anlässlich von Unternehmensumstrukturierungen, Sanierungen sowie verdeckten Vorteilszuwendungen im Konzernverhältnis.

Die Schrift ist, nach einer einleitenden Darstellung von Gegenstand und Abgrenzung des Themas, in 5 Teile gegliedert, wobei sich die ersten 3 Teile mit den Grundlagen befassen. Thematisiert werden die einschlägigen Verfassungsprinzipien, das Buchführungsrecht und der steuerrechtliche Gewinnbegriff. Im 4. Teil, welcher das Kernstück der Arbeit bildet, werden nach der Begriffsabgrenzung zunächst die Kapitaleinlagen und hernach die Zuwendungen Dritter abgehandelt. Der 5. Teil enthält als Schlussfolgerung eine konzise Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse, die dem Leser einen trefflichen Überblick über die gewonnenen Problemlösungen liefert.

3 Inhaltliche Schwerpunkte

3.1 Grundlagen

3.1.1 Verfassungsprinzipien

Als für die steuerrechtliche Gewinnermittlung massgebliche Verfassungsprinzipien werden zunächst das Legalitätsprinzip und der Grundsatz von Treu und Glauben zur Darstellung gebracht. Von besonderer Bedeutung sind die Steuererhebungsprinzipien, die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirt-

schaftlichen Leistungsfähigkeit. Letzterer verlangt, dass sich die Besteuerung am *Totalgewinn* des Unternehmens zu orientieren hat. Diese Sichtweise wird zwar eingeschränkt durch das Periodizitätsprinzip, das aber aufgrund seiner technischen Natur dem Leistungsfähigkeitsprinzip untergeordnet ist. Auch wenn das Totalgewinnkonzept keine unmittelbare Aufnahme im Steuerrecht gefunden hat und die Verfassung die Steuererhebungsprinzipien nur zum Tragen kommen lässt, «soweit es die Art der Steuer zulässt» (Art. 127 Abs. 2 BV), bietet der Blick auf den Totalgewinn – wie der Autor hervorhebt – wertvolle Hilfe, wenn es darum geht, ein mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Einklang stehendes Auslegungsergebnis zu finden. Es folgen aufschlussreiche Ausführungen über die Wirtschaftsfreiheit und deren Relevanz im Gewinnsteuerrecht.

3.1.2 Buchführungsrecht

Dass Pierre-Marie Glauser eine besondere Vorliebe für das Buchführungsrecht hat, zeigt sich in diesem Abschnitt über die kaufmännische Rechnungslegung eindrücklich. Nach einer instruktiven Darstellung der verschiedenen Quellen des Buchführungsrechts werden die Grundbegriffe definiert und das Zusammenspiel von Bilanz und Erfolgsrechnung erläutert. Es folgt ein konziser Überblick über die Prinzipien der kaufmännischen Buchführung, die in Postulate oder Rahmenprinzipien, Grundsätze der zeitlichen Abgrenzung und Bewertungsgrundsätze gegliedert werden. Zur Darstellung gelangen namentlich die für steuerliche Zwecke relevanten Prinzipien, wird hier doch das Terrain für die steuerrechtliche Massgeblichkeit vorbereitet.

3.1.3 Steuerrechtlicher Gewinnbegriff

Der Abschnitt über die steuerrechtliche Gewinnermittlung macht die überragende Bedeutung des Massgeblichkeitsprinzips in seinen verschiedenen Ausprägungen sichtbar. Es wird die dominierende Rolle der kaufmännischen Buchführungsregeln im Steuerrecht aufgezeigt und klargestellt, unter welchen Voraussetzungen der steuerrechtliche Gewinnbegriff ein Abweichen von der Handelsbilanz erfordert. Von dem nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung korrekt ausgewiesenen Resultat darf grundsätzlich nur abgewichen werden, wenn hierfür eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage vorhanden ist.

Ausführlich widmet sich der Autor dem langjährigen Streit, der in der Schweiz um den steuerrechtlichen Realisationsbegriff tobt. Dieses Verwirrspiel ist – wenigstens nach Auffassung des Schreibenden – zu einem wesentlichen Teil auf die unselige terminologische Vermengung der handelsrechtlichen (echten) Realisation mit dem

buchmässigen und dem steuersystematischen Gewinnausweis zurückzuführen. Es gibt bei Lichte betrachtet weder eine steuerrechtliche Realisation noch einen steuerrechtlichen Realisationsbegriff. Das geht an sich klar aus den Ausführungen des Autors hervor; dennoch folgt er der traditionellen Terminologie. Ob ein steuerbarer Gewinn bzw. ein Gewinnausweistatbestand vorliegt, ist auf der Grundlage des gesetzlichen Gewinnermittlungskonzepts zu entscheiden. Zunächst ist abzuklären, ob buchführungsrechtlich ein Realisationstatbestand gegeben ist; hernach ist aufgrund der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften abzuklären, ob von der buchführungsrechtlichen Betrachtung allenfalls abzuweichen ist. Dies alles exemplifiziert der Autor im Folgenden eingehend; besonders sorgfältig geht er – wie es das Thema indiziert – der Frage der Steuerfolgen des Tausches von Vermögenswerten nach.

In einem Exkurs werden sodann die Grenzen der Massgeblichkeit im Licht der neueren Tendenzen im Buchführungsrecht aufgezeigt. Der Autor wendet sich gegen eine völlige Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip und sucht die Lösung über eine Neukonzeption des steuerrechtlichen Gewinnbegriffs, sodass die materielle Massgeblichkeit gewahrt werden kann.

3.2 Kapitaleinlagen

3.2.1 Offene Kapitaleinlagen

Nach Darlegung des begrifflichen sowie des privat- und buchführungsrechtlichen Hintergrunds der Kapitaleinlagen werden die Steuerfolgen der offenen Kapitaleinlagen abgehandelt. Es erfolgt eine getrennte Behandlung der Probleme der Einlagen in Gesellschaften, die von nur einem Aktionär gehalten werden, und solchen mit mehreren Aktionären. Zuerst wird die Situation auf Aktionärsseite und hernach auf Seiten der begünstigten Gesellschaft abgehandelt, wobei auf Seiten der Aktionäre unterschieden wird, ob die Beteiligungen im Geschäfts- oder im Privatvermögen gehalten werden.

Von besonderem Interesse sind die unternehmenssteuerrechtlichen Konsequenzen bei den Aktionären, wenn der eingelegte Vermögenswert bei der Gesellschaft zu einem höheren Wert eingebucht wird als ihm in den Büchern des Aktionärs zugemessen wird. Wird die begünstigte Gesellschaft lediglich von einem Aktionär gehalten, so erfolgt im Umfang der Höherbewertung des übertragenen Vermögenswerts eine Aufwertung beim einlegenden Aktionär. Dem kann das handelsrechtliche Wahlrecht, wonach Kapitaleinlagen zum bisherigen Buchwert des Aktionärs oder zum Verkehrswert aktiviert werden dürfen, nicht entgegengehalten werden. Wird der Buchwert der Beteiligung an einer begünstigten Tochtergesellschaft nicht entsprechend heraufgesetzt, präsentiert sich der

Vorgang als Abschreibung dieser Beteiligung, die in der Regel nicht geschäftsmässig begründet ist. Grundsätzlich gleich sieht der Autor die Sachlage, wenn die begünstigte Gesellschaft mehreren Aktionären zusteht; allerdings weist er zu Recht auf den Sonderfall der Quasifusion hin. Dort bleibt aufgrund der ausdrücklich vorgesehenen Steuerneutralität auch eine Einbuchung zu einem höheren Wert ohne Steuerfolgen beim Aktionär. Zwar wollen das Kreisschreiben der ESTV¹ und ein Teil der Lehre höchstens eine Aktivierung der übernommenen Beteiligung zum Nettobuchwert des Aktivenüberschusses zulassen. Eine Höherbewertung hat jedoch keine Konsequenzen für die einlegenden Aktionäre, sondern führt lediglich zu einer Herabsetzung des Buchwerts der Beteiligung in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft.

Bei der seit langem umstrittenen Frage der steuerrechtlichen Folgen des Gläubigerverzichts von Aktionären vertritt Pierre-Marie Glauser dezidiert die Auffassung, dass die gesetzlich verankerte Steuerfreiheit von Kapitaleinlagen auch den Gläubigerverzicht des Aktionärs einschliesst.

3.2.2 Verdeckte Kapitaleinlagen

Die verdeckten Kapitaleinlagen bilden einen bestens geeigneten Prüfstein des Zusammenspiels von Handels- und Steuerrecht bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Auf der *Gesellschaftsebene* kann die verdeckte ebenso wie die offene Kapitaleinlage nicht zu steuerbarem Gewinn führen, was sich nicht nur aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergibt, sondern in Art. 60 lit. a DBG auch ausdrücklich festgehalten ist. Hier subsumiert Pierre-Marie Glauser denn auch die alte Streitfrage der Steuerbarkeit der auf die Realisation von stillen Reserven zurückzuführenden Gewinne, welche durch frühere, unter ihrem Verkehrswert bilanzierte Kapitaleinlagen entstanden sind. Während der Fiskus die Gesellschaft unter dem alten Recht – nach der vom Schreibenden vertretenen Auffassung – aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auf ihrem anlässlich der verdeckten Kapitaleinlage gewählten Wertansatz behaften konnte, überzeugt die in der Dissertation einlässlich und überzeugend begründete These, die ausdrückliche Korrekturvorschrift von Art. 60 lit. a DBG erlaube es, von der Handelsbilanz abzuweichen, um eine leistungsfähigkeitskonforme Besteuerung zu bewirken.

Die Realisationsproblematik auf der Ebene der *einlegenden Aktionäre* ist seit Jahrzehnten Gegenstand heftiger Kontroversen. Auf der Grundlage einer sorgfältigen

1 KS Nr. 5 der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004) Ziff. 4.6.2.3.

und eingehenden Analyse der buchführungsrechtlichen Ausgangslage konstatiert der Autor, dass der Einleger handelsrechtlich nicht gehalten ist, die stillen Reserven der eingelegten Vermögenswerte offen zu legen. Mangels ausdrücklicher Korrekturvorschrift liegt auch steuerrechtlich kein Gewinnausweistatbestand vor. Im Licht der allgemeinen gesetzlichen Gewinnermittlungsbestimmungen würde eine zwangsweise Aktivierung des im übertragenen Vermögenswert enthaltenen Mehrwertes bei solchen Austauschstatbeständen dem Realisationsgedanken zuwiderlaufen. Um vom korrekt ausgewiesenen Saldo der Erfolgsrechnung des Einlegers abzuweichen, bedürfte es einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage. Das gilt – unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung – auch bei den verdeckten Einlagen in ausländische Tochtergesellschaften.

Seit der Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne gemäss Art. 70 DBG bestehen allerdings Bedenken gegenüber der generellen Steuerneutralität von verdeckten Kapitaleinlagen. Dem an sich berechtigten Anliegen der fiskalischen Verhaftung der stillen Reserven ist indes nicht durch die Annahme eines steuersystematischen Gewinnausweistatbestands, sondern durch eine entsprechende Konzeption des *Gestehungskostenbegriffs* Rechnung zu tragen. Die Buchwertübertragung muss zwar weiterhin steuerneutral zugelassen werden, aber sie führt als Investition zu einer Erhöhung der Gestehungskosten der Tochterbeteiligung in der Höhe des Verkehrswerts der Sacheinlage.

An dieser Rechtslage vermochten auch die durch das FusG bedingten Neuerungen im Grundsatz nichts zu ändern. Dass die Steuerneutralität der Ausgliederung von Beteiligungen und von betrieblichem Anlagevermögen in Art. 61 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 DBG ausdrücklich geregelt und mit einer Veräusserungssperrfrist belegt wurde, bedeutet lediglich, dass in diesen Fällen der Verdopplungseffekt der stillen Reserven beseitigt wird, indem von der dargestellten Erhöhung der Gestehungskosten – wie bei der Übertragung von massgeblichen Beteiligungen auch – abzusehen ist. Nach wie vor bilden jedoch verdeckte Kapitaleinlagen von nichtbetrieblichen Vermögenswerten oder von nicht massgeblichen Beteiligungen keinen Realisationstatbestand, und es besteht auch aus steuersystematischen Gründen keine Notwendigkeit, die stillen Reserven aufzudecken. Der Gesetzgeber wollte in keiner Weise eine Verschärfung der bisherigen Praxis bewirken.

Leider hat die Verwaltungspraxis eine andere Richtung eingeschlagen, die sie bereits in zwei Kreisschreiben²

festgeschrieben hat. Es wird deshalb schwierig sein, das Ruder herumzuwerfen, umso mehr, als die neue Praxis auch die Zustimmung eines Teils der Doktrin gefunden hat. Gegen die profunde und überzeugende Sichtweise des Autors können jedoch keine plausiblen Gegenargumente vorgebracht werden, sodass berechtigter Anlass zur Hoffnung besteht, das Bundesgericht werde die Angelegenheit eines Tages wiederum vom Kopf auf die Füsse stellen.

Es folgen aufschlussreiche Darlegungen über die Frage des Vorteilsausgleichs bei Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen und Kapitaleinlagen sowie zu den Zuwendungen unter Schwestergesellschaften. Nach ausführlicher Erläuterung der uneinheitlichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der gespaltenen Lehre redet Pierre-Marie Glauser der modifizierten Dreieckstheorie das Wort. Das vermag in Anbetracht seines klaren Bekenntnisses zum Massgeblichkeitsprinzip nicht zu erstaunen. Zu Recht kritisiert der Autor die durch die Verwaltungspraxis vorgenommene Ausweitung der modifizierten Dreieckstheorie auf missglückte Spaltungen im Privatvermögen; eine Aufweichung des rigiden Nennwertprinzips bei der Ausschüttung der Vorteilszuwendung durch die Empfängerin würde sich eher mit den gesetzlichen Grundlagen vereinbaren lassen.

3.3 Zuwendungen Dritter

Auch die Zuwendungen Dritter werden vorab einer begrifflichen Klärung sowie einer privat- und buchführungsrechtlichen Analyse unterzogen. Die wesentlichen Elemente des harmonisierten Begriffs der steuerrechtlichen Schenkung sieht der Autor in der Entreicherung des Zuwenders, der Unentgeltlichkeit der Zuwendung sowie im Zuwendungswillen (*animus donandi*). So weicht der steuerrechtliche Schenkungsbegriff in verschiedener Hinsicht vom privatrechtlichen ab.

Auf Seiten der *begünstigten Gesellschaft* bildet der durch Zuwendungen echter Dritter verursachte Vermögenszuwachs aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich steuerbaren Gewinn. Das gilt auch für Sponsorenbeiträge, Subventionen und Sanierungszuschüsse. Aufgrund der ausdrücklichen Vorschrift von Art. 60 lit. c DBG entsteht hingegen durch Schenkungen kein steuerbarer Gewinn. Eingeschlossen in diese Steuerfreiheit der Schenkungen wird – analog wie bei den verdeckten Einlagen – auch ein Gewinn aus der Realisation stiller Reserven, die auf eine frühere, unter dem Verkehrswert bi-

2 KS Nr. 9 der ESTV – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steu-

erermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998) Ziff. 2.5.3 Bst. c; KS Nr. 5 der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004) Ziff. 4.4.1.2.1.

lanzierte Schenkung zurückzuführen ist. Ausdrücklich steuerbefreit sind gemäss Art. 66 Abs. 1 DBG auch die Mitgliederbeiträge an Vereine und die Einlagen in das Vermögen von Stiftungen.

Aus der Perspektive des *Zuwendenden* handelt es sich bei Zuwendungen Dritter um Leistungen, bei welchen dieser im Unterschied zu den Kapitaleinlagen nicht am begünstigten Unternehmen beteiligt ist. Sie führen dementsprechend zu einer Entreicherung des Zuwendenden und stellen bei diesem nach dem Massgeblichkeitsprinzip an sich Aufwand dar. Anders verhält es sich allerdings, wenn es sich um eine geldwerte Leistung an eine nahe stehende Person handelt, welche aufgrund der Dreieckstheorie als eine nicht abziehbare Gewinnverwendung zu betrachten ist. Mit Akribie untersucht Pierre-Marie Glauser die Bedeutung von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, wonach nur geschäftsmässig begründete Zuwendungen an Dritte abziehbar sind. Er hält mit der Mehrheitsmeinung dafür, dass unter diesem Titel nur Zuwendungen aufgerechnet werden können, die ihren Grund im Aktionärsverhältnis haben und gewissermassen als private Ausgabe des Aktionärs erscheinen. Überdies ermöglicht die spezielle Regelung der Abziehbarkeit von Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen von Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG entgegen der Auffassung des Bundesgerichts auch den Abzug von Zuwendungen, die sich eigentlich als Gewinnausschüttungen präsentieren.

4 Würdigung

Das Werk behandelt einen zentralen Bereich der steuerrechtlichen Gewinnermittlung kompetent und umfassend. Es liefert einen hervorragenden Beitrag zur Lösung der im Themenbereich anstehenden Probleme und macht die dominierende Bedeutung des Massgeblichkeitsprinzips für die steuerrechtliche Gewinnermittlung sichtbar. Pierre-Marie Glauser holt weit aus, ohne je zu langweilen; er tastet sich zu den von ihm vertretenen Lösungen mit beispielloser Gründlichkeit über die ausführliche Erläuterung und Abwägung von Doktrin und Praxis heran. Ein Resultat wird nie unvermittelt, sondern immer erst nach aufwendiger Recherchierarbeit präsentiert, wobei das Vorgefundene durch vielschichtige Problemanalysen vertieft und konzeptionell eigenständig verarbeitet wird. Der Autor geht den Dingen auf den Grund, sucht, bis er fündig wird. Seine Thesen sind argumentativ solid verankert und werden auch an Beispielen eingehend erprobt. Das Werk zeugt von einer hohen analytischen Begabung sowie von ausgezeichneten, in der Praxis erprobten Kenntnissen des Autors im Unternehmenssteuerrecht.

Dem Leser wird nicht nur erschöpfend Auskunft über die Gewinnsteuerfolgen von Kapitaleinlagen und Zuwendungen Dritter erteilt; die Arbeit bietet vielmehr auch wertvollsten Aufschluss über alle Grundfragen der unternehmenssteuerrechtlichen Gewinnermittlung und enthält anschauliche Erläuterungen zu den steuerrechtlich relevanten Fragen des Buchführungsrechts. So darf die Arbeit ohne Übertreibung als Grundlagenwerk des schweizerischen Steuerrechts bezeichnet werden. Sie ist aber nicht nur von hohem wissenschaftlichem Wert, sondern bietet auch dem Steuerpraktiker eine ausgezeichnete Orientierungshilfe in den grundlegenden Fragen des Gewinnsteuerrechts.

Besteuerung einer Invalidenrente nach IVG

Urteil des Bundesgerichts vom 23.2.2006 (BGE 132 II 128)

Lic. iur. HSG Adrian Rufener, RA



Lic. iur. HSG Adrian Rufener, Rechtsanwalt, Buob Staub & Partner, St.Gallen; nebenamtlicher Richter am Verwaltungsgericht des Kantons St.Gallen

Inhalt

<p>1 Sachverhalt</p> <p>2 Argumentation der Beschwerdeführer</p> <p>3 Erwägungen des Bundesgerichts</p> <p>4 Würdigung des Entscheids</p> <p>4.1 Haftpflichtrechtlicher Haushaltsschaden ist weiterhin steuerfrei</p> <p>4.2 Differenzierte steuerliche Beurteilung des Haushaltsschadens?</p> <p>4.3 Besteuerung der anrechenbaren Invalidenrente</p> <p>4.3.1 Hinweise auf Kommentarstellen</p> <p>4.3.2 Zweck der Invalidenrente</p> <p>4.3.3 Einkommensbegriff – Reinvermögenszugang – Subrogation</p> <p>4.3.4 Bruttomethode – behinderungsbedingte Kosten</p> <p>4.3.5 Unterschiedliche steuerliche Auswirkungen je nach Invaliditätsgrad</p> <p>4.3.6 IV-Grad weniger als 40 %</p> <p>4.3.7 IV-Grad 40 % bzw. Anspruch auf eine Viertelsrente und Verzicht auf Invalidenrente</p> <p>4.3.8 Invaliditätsgrad 70 % und mehr</p> <p>4.3.9 IV-Grad zwischen 50 % und 60 %</p> <p>4.3.10 Zwischenergebnis</p> <p>4.4 Auswirkungen der Bruttomethode auf den Veranlagungsalltag</p> <p>4.4.1 Haushaltsschaden, aber kein Haftpflichtiger</p> <p>4.4.2 Ersatzkraft wird eingestellt</p> <p>4.4.2.1 Schadenersatz in Rentenform</p> <p>4.4.2.2 Schadenersatz in Kapitalform</p> <p>4.4.3 Berechnungsbeispiele</p> <p>4.4.3.1 Beispiel 1</p> <p>4.4.3.2 Beispiel 2</p> <p>5 Schlussbemerkungen</p>	<p>Literatur</p> <p>Rechtsquellen</p> <p>Praxisanweisungen</p>
---	---

1 Sachverhalt

B. X. erlitt am 1.2.1998 unverschuldet einen Skiunfall. Zum Unfallzeitpunkt war sie Hausfrau, Mutter und nicht erwerbstätig. Die Invalidenversicherung berechnete einen Invaliditätsgrad von 56 % und sprach B. X. mit Verfügung vom 11.1.2001 mit Wirkung ab 1.3.1999 (nach Ablauf des Wartejahres) eine halbe IV-Rente zu. Ende Januar 2001 wurden B. X. die bis dahin aufgelaufenen Renten im Gesamtbetrag von CHF 38 198 ausgerichtet.

Die Invalidenversicherung meldete die von ihr erbrachten Leistungen als Regressforderung gegenüber dem mitbeteiligten Privathaftpflichtversicherer des Schädigers an. Sie vertrat dabei, unter Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die Auffassung, dass sie in Bezug auf die von ihr erbrachten Leistungen in die Rechtsstellung der Geschädigten subrogiert sei und die Invalidenversicherungsleistungen an den haftpflichtrechtlich geschuldeten Haushaltsschaden anrechenbar seien. Sowohl der Rechtsvertreter der Geschädigten als auch der Privathaftpflichtversicherer anerkannten die von der Invalidenversicherung vertretene Rechtsauffassung.

In der Steuererklärung 2001 (Steuerjahr 2001) deklarierte das Ehepaar A. X. und B. X. sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen unter Einbezug der erwähnten IV-Leistungen. In der Höhe der Leistungen machten sie jedoch Abzüge für behinderungsbedingte Kosten geltend. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern erfasste die IV-Renten in der Veranlagungsverfügung vom 20.11.2002 als zum Rentensatz steuerbaren Einkommensbestandteil und wies die geltend gemachten Abzüge ab. Einsprachen der Eheleute A. X. und B. X. mit dem Begehren, auf die Besteuerung der IV-Leistung sei zu verzichten, blieben ohne Erfolg. Ein Rekurs und eine Beschwerde gegen die Steuereinspracheentscheide vom 10.9.2003 wurden von der Steuerrekurskommission des Kantons Bern am 17.8.2004 abgewiesen. Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern wies mit Urteil vom 8.3.2005 eine Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer sowie eine Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern ab.

2 Argumentation der Beschwerdeführer

Mit Eingabe vom 8.4.2005 erhoben die Beschwerdeführer Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht und beantragten die Aufhebung der vorinstanzlichen Urteile. Zur Begründung führten sie aus, dass im Rahmen der obligatorischen Invalidenversicherung

namentlich auch nicht erwerbstätige Hausfrauen¹ versichert seien. Nach Art. 28 IVG habe der Versicherte Anspruch auf eine Rente, wenn er zumindest 40 % invalid sei, wobei Art. 29 IVG eine dauerhafte Erwerbsunfähigkeit bzw. Arbeitsunfähigkeit verlange. Während die Festsetzung des Invaliditätsgrades bei Erwerbstätigen nach der so genannten Einkommensvergleichsmethode vorgenommen werde, ermittle sich bei Nichterwerbstätigen, insbesondere Hausfrauen und Hausmännern, die Invalidität aufgrund eines Betätigungsvergleichs². Diesen Vorgaben habe die IV-Stelle nachgelebt und den Invaliditätsgrad gestützt auf einen Betätigungsvergleich auf 56 % festgesetzt. Aus der gesetzlichen Konzeption sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folge, dass Invalidenrenten nicht unbedingt an die Stelle von Erwerbseinkommen treten, was namentlich bei Hausfrauen und Hausmännern der Fall sei.

Nach aArt. 52 IVG iVm aArt. 48^{ter} AHVG bzw. Art. 72 ff. ATSG³ trete die Invalidenversicherung im Zeitpunkt des Ereignisses bis auf die Höhe ihrer gesetzlichen Leistungen in die Ansprüche des Versicherten ein⁴. Dabei subrogiere die IV nur in Ersatzansprüche für solche Schadensanteile, für die sie selbst auch Leistungen zu erbringen habe. Das Bundesgericht habe aus aArt. 52 IVG geschlossen, dass der Geschädigte auf den ihm gegen den Haftpflichtigen zustehenden Schadenersatzanspruch die Invalidenrenten anrechnen lassen müsse. Die Anrechnung geschehe in der Weise, dass die dem Geschädigten nach den gesetzlichen Bestimmungen bis zur Erreichung des AHV-Alters zustehenden Invalidenrenten⁵ zu kapitalisieren und vom Schadenersatzanspruch abzuziehen seien⁶. Weil die nach aArt. 52 Abs. 2 lit. a - d IVG gleichartigen Ansprüche des Geschädigten gegenüber dem Haftpflichtigen im Zeitpunkt des Schadenereignisses bis auf die Höhe der gesetzlichen Leistungen auf die IV übergehen und der Geschädigte gleichzeitig die subrogierten

1 Und natürlich auch Hausmänner. KIESER, Alters- und Hinterlassenenversicherung, Rz 14 ff.; DUC, L'assurance-invalidité, Rz 18 ff.; BOLLIER, Leitfaden schweizerische Sozialversicherung, S. 72.

2 KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 16 N 21; MEYER-BLASER, Rechtsprechung des Bundesgerichts zum IVG, S. 218 ff.; Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherung über Invalidität und Hilflosigkeit in der Invalidenversicherung (WIH), Rz 1092 ff.; LOCHER, Grundriss des Sozialversicherungsrechts, 129 f.

3 Ab 1.1.2003.

4 Ausführlich zum Subrogationsrecht: STOESEL, Das Regressrecht der AHV/IV gegen den Haftpflichtigen; RUMO-JUNGO, Haftpflicht und Sozialversicherung, Rz 949 ff.

5 Einschliesslich der Zusatzrenten und Kinderrenten; STOESEL, Das Regressrecht der AHV/IV gegen den Haftpflichtigen, S. 75; MAURER, Bundessozialversicherungsrecht, S. 409 ff.; OFTINGER/STARK, Schweizerisches Haftpflichtrecht, Bd. I, § 11 N 243 ff.; SCHAER, Grundzüge des Zusammenwirkens von Schadenausgleichssystemen, N 776 ff.; SCHAETZLE/WEBER, Kapitalisieren, N 3.167 ff.

6 BGE 112 II 118 E 5 f.

Ansprüche verliere, habe der Geschädigte unter der Herrschaft von aArt. 52 IVG iVm aArt. 48^{ter} AHVG grundsätzlich nicht die Wahl, ob er den Schädiger oder die Sozialversicherung belangen wolle. Die Rechtsprechung betrachte in dieser Beziehung die IV-Leistungen als grundsätzlich unverzichtbar, und in der Lehre werde betont, dass die geschädigte Person nicht die Wahl habe, ob sie die schädigende Person oder die Sozialversicherung belangen wolle. Vom Schadenersatzanspruch, den der Haftpflichtige dem Geschädigten schulde, sei der diesem zustehende IV-Anspruch abzuziehen, selbst wenn der Versicherte diesen noch nicht geltend gemacht habe. In der Lehre und Rechtsprechung sei unbestritten, dass Invalidenrenten der Invalidenversicherung an eine nichterwerbstätige Person kongruente Leistungen zum Haushaltsschaden darstellten⁷. Die Invalidenversicherung könne ihre Leistungen gegenüber dem Haftpflichtigen regressieren, und der so genannte Direktanspruch des Geschädigten reduziere sich entsprechend den Leistungen der Invalidenversicherung. Die Vorinstanz vertrete unter Hinweis auf Art. 22 DBG, Art. 7 StHG und Art. 26 StG BE die Auffassung, Invalidenrenten seien zwingend zu besteuern. Sodann werde ausgeführt, dass von einer Besteuerung nur dann abgesehen werden könnte, wenn eine explizite Norm die Steuerfreiheit vorsähe. Diese Argumentation verkenne die Rechtsnatur der IV-Leistungen im vorliegenden Fall. Während die haftpflichtrechtliche Leistung unter dem Titel «Haushaltsschaden»⁸ zu Recht als steuerfrei erklärt werde, würden an den Haftpflichtanspruch anrechenbare Sozialversicherungsleistungen von der Vorinstanz steuerlich als steuerbares Ersatz Einkommen bzw. als Einkünfte aus Vorsorge qualifiziert. Bei der Steuerbarkeit bzw. Steuerfreiheit einer Leistung könne es jedoch nicht darauf ankommen, welcher Leistungsträger Leistungen erbringe. Vielmehr sei die Rechtsnatur der Leistung entscheidend. Da im vorliegenden Fall die Invalidenrente an die Stelle des Haushaltsschadens trete, müsse deren Zufluss steuerfrei erfolgen.

7 BGE 124 V 279; BGE 131 III 12.

8 Zum Begriff: BGE 127 III 430 ff. und dort zitierte Entscheide; ausführlich zum Haushaltsschaden: GEISSELER, Der Haushaltsschaden, S. 59 ff.; PRIBNOW, Der Haushaltsschaden: *damnum emergens* und nicht *lucrum cessans*. Die Berücksichtigung der Mithilfe Dritter in der Berechnung des Haushaltsschadens; PRIBNOW/SOUZA-POZA/WIDMER, Monetäre Bewertung des Haushaltsschadens; SCHAER, Grundzüge des Zusammenwirkens von Schadenausgleichssystemen, N 162 ff.; CHAPPUIS, Der Haushaltsschaden – nach wie vor aktuell oder Unzulänglichkeiten des normativen Schadensbegriffs; KISSLING, Dogmatische Begründung des Haushaltsschadens.

3 Erwägungen des Bundesgerichts

Das Bundesgericht erwog, der Einkommenssteuer unterlägen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung. Die von den Beschwerdeführern bezogenen IV-Leistungen seien damit nach dem Wortlaut dieser Bestimmungen grundsätzlich steuerbar. Allerdings sei bei Versicherungsleistungen, wie bei jedem Vermögenszufluss, stets zu prüfen, ob sie tatsächlich zu einem Vermögenszugang führten oder ob sie nur eingetretenen oder künftig entstehenden Vermögensschaden ausgleichen und damit einkommenssteuerrechtlich nicht relevant seien. Die Steuerpraxis folge ebenso dieser Betrachtungsweise, indem beispielsweise Sachleistungen und Kostenvergütungen als nicht steuerbare Schadenersatzleistungen qualifiziert würden. Wo hingegen ein solcher Zusammenhang nicht gegeben sei, seien Vorsorgeeinkünfte im Sinne von Art. 22 Abs. 1 DBG, namentlich IV-Leistungen, vollumfänglich steuerbar. Die Invalidenversicherung wolle nämlich nicht primär einen individuellen Schaden ersetzen, sondern als Leistung der ersten Säule die Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs ausgleichen. Allfällige Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten, welche die steuerpflichtige Person selber trage, seien im Rahmen eines anorganischen Abzugs in bestimmtem Ausmass absetzbar. Die der Beschwerdeführerin zugesprochene IV-Rente diene unbestrittenermassen nicht dazu, einen durch den Unfall verursachten, eingetretenen oder künftig entstehenden Vermögensschaden oder – als Genugtuung für erlittene Körperverletzung – eine immaterielle Beeinträchtigung auszugleichen. Sie erfülle mithin keine spezifische Funktion im hiervor umschriebenen Sinn. Damit sei die IV-Rente als Leistung der ersten Säule zu qualifizieren, die gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG in vollem Umfang der Einkommenssteuer unterliege. Die Besonderheit des im Haftpflichtrecht anerkannten Haushaltsschadens liege darin, dass er auch zu ersetzen sei, wenn er sich nicht in zusätzlichen Aufwendungen niederschlage. Der wirtschaftliche Wertverlust sei unabhängig davon auszugleichen, ob er zur Anstellung einer Ersatzkraft, zu vermehrtem Aufwand der teilinvaliden Person, zu zusätzlicher Beanspruchung der Angehörigen oder zur Hinnahme von Qualitätsverlusten führe. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum alten Recht⁹ stellte die vom haftpflichtigen Dritten erbrachte Haushaltsentschädigung kein steuerbares Einkommen dar. Dies sei damit begründet worden, dass der Wert der Arbeitsleistung im Haushalt nicht steuerbar sei. Zudem sei die Entschädigung für die Beeinträchtigung in der

9 Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt.

Haushaltsführung nicht Ersatz für entgangenen Gewinn, sondern für einen Vermögensschaden, nämlich für das Wegfallen von Naturalleistungen. Nach neuem Recht (DBG) habe das Bundesgericht die einkommenssteuerrechtliche Qualifikation des Haushaltsschadens bisher nicht beurteilt. Als Grundsatz gelte nach wie vor, dass die Haushaltsentschädigung des Haftpflichtversicherers steuerfrei sei, soweit damit zusätzlicher Aufwand (aufgelaufener oder in Zukunft anfallender) ausgeglichen werde und deshalb insoweit gar kein Vermögenszugang vorliege. Andere Erwägungen des zitierten BGE 117 Ib 1 ff. träfen hingegen unter dem geltenden Recht nicht mehr gleichermaßen zu. So etwa, wenn die Steuerfreiheit der Haushaltsentschädigung damit begründet werde, dass sie anstelle von nicht steuerbaren Naturalleistungen treten würde. Die Vorinstanz weise deshalb zu Recht darauf hin, dass beispielsweise Entschädigungen für ausserhäuslich, d. h. in einem anderen als dem eigenen Haushalt verrichtete Haushaltsarbeit steuerbar seien. Ferner sei der Wert der Haushaltsarbeit im Ergebnis (mindestens) insoweit steuerbar, als der in Art. 33 Abs. 2 DBG vorgesehene Zweiverdienerabzug nicht geltend gemacht werden könne, wenn nur ein Ehegatte erwerbstätig sei und der andere den Haushalt führe. Nach einer von der Lehre vertretenen Auffassung würden letztlich einzig Praktikabilitätsüberlegungen für die Nichtbesteuerung des gesamten Haushaltsschadens sprechen. Für den hier zu beurteilenden Fall bräuchten indessen die Probleme, die sich aus einer undifferenzierten Nichterfassung von Zahlungen für Haushaltsschaden, insbesondere im Hinblick auf die steuerliche Gleichbehandlung, ergeben könnten, nicht abschliessend erörtert zu werden.

Die Invalidität der vor dem Unfall nicht erwerbstätigen Beschwerdeführerin sei nach Art. 28 Abs. 2^{bis} IVG bestimmt worden, wobei eine behinderungsbedingte Arbeitsunfähigkeit im Haushalt von 56 % angenommen worden sei. Trotz der in der Beschwerdeschrift erwähnten Kongruenz der Leistungen deckten sich sozialversicherungs- und haftpflichtrechtliche Kriterien und Begriffe nur beschränkt. Auch die der Beschwerdeführerin zugesprochene IV-Rente habe keine spezifische Ersatzfunktion, sondern diene dazu, die Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs auszugleichen. Als Leistung der ersten Säule sei eine solche IV-Rente aber gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG unabhängig davon steuerbar, ob Bezüger eine Hausfrau oder ein Hausmann oder ein erwerbstätiger Ehegatte oder eine ledige Person sei. Nachdem im vorliegenden Fall die Entschädigungen des Haftpflichtversicherers (als Ersatz für Auslagen und Haushaltsschaden) nicht steuerbar seien, wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, die für den selben Zeitraum erbrachten IV-Leistungen ebenfalls nicht zu besteuern, wie die Beschwerdeführer verlangen.

Daran vermöge die Subrogation der Invalidenversicherung in die Ansprüche der Geschädigten nichts zu ändern. Vielmehr seien diese Leistungen, soll ein vertretbares Besteuerungsergebnis erzielt werden, zu deklarieren, wobei die nachgewiesenen, selbst getragenen Kosten abgezogen werden könnten, soweit dies das Gesetz vorsehe. Die Vorinstanz habe es somit zu Recht abgelehnt, die der Beschwerdeführerin bezahlten Entschädigungen für die Beeinträchtigung in der Haushaltsführung einerseits und die ihr für den gleichen Zeitraum entrichteten Sozialversicherungsleistungen andererseits steuerlich gleich zu behandeln.

4 Würdigung des Entscheids

4.1 Haftpflichtrechtlicher Haushaltsschaden ist weiterhin steuerfrei

Das Bundesgericht anerkennt in langjähriger konstanter Rechtsprechung bei Tötung der im Haushalt tätigen Person einen Versorgungs-Haushaltsschaden und bejaht seit langem auch bei Körperverletzung, ungeachtet der Inkohärenzen zum tradierten Schadensbegriff, in vollem Umfang, d. h. also auch insoweit, als mittelbar andere Haushaltsangehörige geschädigt sind, einen eigenen Anspruch der Haushaltsperson für die Beeinträchtigung in der Haushalts- und Familienarbeit¹⁰. Das Festhalten des Bundesgerichts an der bisherigen Praxis, wonach die haftpflichtrechtliche Leistung unter dem Titel Haushaltsschaden steuerfrei bleibt, ist zu begrüssen.

4.2 Differenzierte steuerliche Beurteilung des Haushaltsschadens?

Missverständlich ist die Argumentation des Bundesgerichts, wenn es ausführt, andere Erwägungen gemäss BGE 117 Ib 1 ff. träfen hingegen unter dem geltenden Recht nicht mehr gleichermaßen zu. So etwa, wenn die Steuerfreiheit der Haushaltsentschädigung damit begründet werde, dass sie an die Stelle von nicht steuerbaren Naturalleistungen trete¹¹. Die Vorinstanz weise denn auch zu Recht darauf hin, dass beispielsweise Entschädigungen für ausserhäuslich¹² verrichtete Haushaltsarbeit steuerbar seien. Ferner sei der Wert der Haushaltsarbeit im Ergebnis (mindestens indirekt) insoweit steuerbar, als der in Art. 33 Abs. 2 DBG vorgesehene Zweitverdienerabzug nicht geltend gemacht werden könne, wenn (nur) ein Ehegatte erwerbstätig sei und der andere den Haushalt führe.

10 Ausführlich: KISSLING, Dogmatische Begründung des Haushaltsschadens, S. 10 ff.

11 Vgl. zur steuerlichen Behandlung von Eigenleistungen: LOCHER, Art. 16 DBG Rz 50 ff.

12 D. h. in einem andern als im eigenen Haushalt.

Wie erwähnt worden ist, wird unter dem Titel «Haushaltsschaden» nur die Unmöglichkeit, den eigenen Haushalt führen bzw. darin mitarbeiten zu können, abgegolten. Die Hinweise des Bundesgerichts auf Locher¹³ sind sinnstörend, spricht sich doch der Autor an keiner Stelle für die Besteuerung des Haushaltsschadens als Eigenleistung aus. Vielmehr vertritt er die Ansicht, der Haushaltsschaden unterliege nicht der Besteuerung.¹⁴

In einem fremden Haushalt gegen Entgelt erbrachte Haushaltsleistungen fallen nicht unter den Begriff des Haushaltsschadens, sondern sind als Einkommen aus einer Erwerbstätigkeit zu qualifizieren, weshalb die vom Bundesgericht angesprochene Unterscheidung nicht zum Tragen kommt.

Der Hinweis des Bundesgerichts auf den Zweitverdienerabzug geht fehl. Die sachliche Begründung für diesen Abzug liegt im Umstand, dass Doppelverdiener einen Teil der Haushaltsarbeiten fremd vergeben bzw. Mehrkosten anfallen, weil Doppelverdiener nicht mehr alle Haushaltsarbeiten eigenständig erledigen können. Diesen Mehrkosten soll mit der Gewährung des Doppelverdienerabzugs Rechnung getragen werden. Mit seiner Argumentation anerkennt das Bundesgericht, dass der Wegfall der Möglichkeit, den Haushalt selbst zu führen, zu einer Vermögensverminderung führt. Dies hat wiederum zur Folge, dass die Ersatzleistung für den Haushaltsschaden als steuerrechtlicher Schadenersatz zu qualifizieren ist. Der Zufluss der Ersatzleistung erfolgt somit steuerfrei.

4.3 Besteuerung der anrechenbaren Invalidenrente

4.3.1 Hinweise auf Kommentarstellen

Die Hinweise des Bundesgerichts auf die Kommentarstellen sind unergiebig, da sich keines der zitierten Werke mit der im vorliegenden Fall zu beurteilenden Rechtsfrage, nämlich der steuerlichen Behandlung der an den haftpflichtrechtlichen Haushaltsschaden anrechenbaren Invalidenrente, auseinandersetzt.

4.3.2 Zweck der Invalidenrente

Das Bundesgericht führt weiter aus, die Invalidenversicherung wolle nicht primär einen individuellen Schaden ersetzen, sondern als Leistung der 1. Säule die Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs ausgleichen¹⁵. Die fragliche Bestimmung des IVG lautet wörtlich wie folgt:

Art. 1a. Die Leistungen dieses Gesetzes sollen:

- b. die verbleibenden ökonomischen Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs ausgleichen;

Die Argumentation des Bundesgerichts ist im Ansatz richtig, wird jedoch im Urteil in der Folge nicht konsequent weitergeführt. Nachdem auch Nichterwerbstätige Anspruch auf Invalidenleistungen haben und die Rente die ökonomischen Folgen der Invalidität ausgleichen soll, kann die Rente konsequenterweise nicht an die Stelle von Erwerbseinkommen treten. Vielmehr gleicht sie die Folgen der Beeinträchtigung im bisherigen Tätigkeitsbereich aus. Bei Hausfrauen/Hausmännern wird somit die Einschränkung in der Haushaltsführung ausgeglichen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Leistungen den Existenzbedarf ausgleichen sollen. Dieses Kriterium spricht sich ausschliesslich über die Leistungshöhe, nicht jedoch über den Leistungszweck aus.

4.3.3 Einkommensbegriff – Reinvermögenszugang – Subrogation

Die Argumentation des Bundesgerichts ist bei genauerer Betrachtungsweise nicht konsistent, weil sich das Bundesgericht nicht mit den Folgen der sozialversicherungsrechtlichen Subrogation auseinandergesetzt hat. Die Subrogation, die wohlverstanden nur für Leistungen, die ereignisbezogen, d. h. sachlich, personell und zeitlich kongruent sind, Platz greift, hat zur Folge, dass im vorliegenden Fall der Zweck der IV-Rente ausschliesslich in der teilweisen Abgeltung des Haushaltsschadens bestehen kann und keinerlei anderweitige Funktion hat. Der Haushaltsschaden kann steuerrechtlich zwei verschiedene Formen annehmen, führt jedoch zur gleichen Konsequenz:

- Im Fall, in dem der Geschädigte eine Ersatzkraft einstellt, handelt es sich um nichts anderes als eine Kostenvergütung bzw. die Abgeltung eines künftig entstehenden Vermögensschadens, somit um klassischen steuerrechtlichen Schadenersatz. Der Zufluss einer solchen Leistung ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung und einhelliger Lehre steuerfrei.
- Wird demgegenüber keine Ersatzkraft eingestellt, wird mit dem Haushaltsschaden eine Naturalleistung abgegolten. Der Zufluss der Ersatzleistung erfolgt steuerfrei.

Es sei an dieser Stelle der Hinweis erlaubt, dass haftpflichtrechtlich immer die Kosten einer Ersatzkraft abgegolten werden. Auch mit diesem Umstand hat sich das Bundesgericht nicht auseinandergesetzt, obwohl in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und in den Vorakten

13 LOCHER, Art. 23 DBG Rz 29.

14 LOCHER, Art. 23 DBG Rz 29.

15 Vgl. Art. 112 Abs. 2 lit. b BV; Art. 1a lit. b IVG.

die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum haftpflichtrechtlichen Haushaltsschaden aufgeführt worden ist.

4.3.4 Bruttomethode – behinderungsbedingte Kosten

Problematisch ist im Weiteren die Argumentation des Bundesgerichts, es sei von der Bruttomethode auszugehen, und die behinderungsbedingten Kosten¹⁶ seien in Abzug zu bringen. Die Bestimmung von Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG lautet wie folgt:

Art. 33 Schuldzinsen und andere Abzüge

¹ Von den Einkünften werden abgezogen:

h^{bis}, die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt.

Vorab sei erwähnt, dass die gesetzliche Regelung von Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG mit Wirkung per 1.1.2005 in Kraft getreten ist, somit in Bezug auf die im Entscheid zur Diskussion stehende Steuerperiode 2001 keine Wirkungen entfalten kann.

Die Frage der Besteuerung einer Leistung kann nicht davon abhängen, ob dem Steuerpflichtigen allenfalls ein anorganischer Abzug zusteht oder nicht. Dies geht auch aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG hervor, wonach die Zulässigkeit des Steuerabzuges nicht von kongruenten steuerpflichtigen Leistungen abhängt, sondern vom Kriterium der Kostentragung durch den Steuerpflichtigen.

4.3.5 Unterschiedliche steuerliche Auswirkungen je nach Invaliditätsgrad

Die vom Bundesgericht erwähnte Bruttomethode führt in Fällen, in welchen die Geschädigte eine Invalidenrente erhält, aber keine Ersatzkraft einstellt, zu einer höheren steuerlichen Belastung im Vergleich zu Fällen, in denen sie gerade noch keine Invalidenrente erhält.¹⁷

Invaliditätsgrad	Rentenanspruch
mindestens 40 %	Viertelsrente
mindestens 50 %	halbe Rente
mindestens 60 %	Dreiviertelsrente
mindestens 70 %	ganze Rente

4.3.6 IV-Grad weniger als 40 %

In diesem Fall besteht kein Anspruch auf eine Invalidenrente. Der Geschädigten fliesst somit der gesamte Haushaltsschaden steuerfrei zu.

4.3.7 IV-Grad 40 % bzw. Anspruch auf eine Viertelsrente und Verzicht auf Invalidenrente

Eine Geschädigte, welche Anspruch auf eine Viertelsrente hat, kann gemäss ständiger Praxis des Bundesamtes für Sozialversicherung auf die Rente verzichten und somit den gesamten Haushaltsschaden vom Haftpflichtigen erhältlich machen. Der Zufluss der Haftpflichtleistung erfolgt steuerfrei. Ein solcher Verzicht könnte nicht als Steuerumgehung taxiert werden, da keine absonderliche Rechtsgeschäftsgestaltung vorliegt, sondern der Steuerpflichtige, wenn überhaupt, ausschliesslich zulässige Steuerplanung betreibt.

4.3.8 Invaliditätsgrad 70 % und mehr

Bei einem – hohen – Invaliditätsgrad von 70 % und mehr ist davon auszugehen, dass eine Ersatzkraft eingestellt wird, somit auch steuerlich abzugsfähige behinderungsbedingte Kosten anfallen. Welche Vollzugsprobleme sich dabei stellen, wird nachstehend dargestellt.

4.3.9 IV-Grad zwischen 50 % und 60 %

Beträgt der IV-Grad zwischen 50 % und 60 %, kann es noch vorkommen, dass keine Ersatzkraft eingestellt wird. Sehr oft nehmen die Betroffenen eine gewisse Einbusse in der Qualität der Haushaltsführung in Kauf und teilen die zu erledigenden Haushaltsarbeiten auf die vorhandenen Haushaltsmitglieder neu auf. Für die Betroffenen bedeutet die bundesgerichtliche Rechtsprechung, dass ihnen steuerbare Einkünfte zufließen, ohne dass sie behinderungsbedingte Kosten in Abzug bringen können.

4.3.10 Zwischenergebnis

Der Entscheid des Bundesgerichts führt zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von ähnlichen bzw. gleichen Sachverhalten. Diejenigen Steuerpflichtigen, die den Haushaltsschaden grundsätzlich selbst tragen¹⁸ und keine Fremdkraft einstellen, sind die Leidtragenden. Mit einer Freistellung der subrogierten und somit anrechenbaren Invalidenleistung könnte eine Gleichbehandlung der Leistungen mit gleichem Leistungszweck erreicht werden.

16 Vgl. zu diesem Thema: RUFENER, Selbstbezahlte behinderungsbedingte Kosten steuerlich voll abzugsfähig; DERS., Bemerkungen zum Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten.

17 Zur Anspruchsberechtigung auf eine Invalidenrente kann auf die Übersicht verwiesen werden.

18 Was einem römisch-rechtlichen Grundsatz entspricht.

4.4 Auswirkungen der Bruttomethode auf den Veranlagungsalltag

4.4.1 Haushaltsschaden, aber kein Haftpflichtiger

Zu stossenden Ergebnissen kann die bundesgerichtliche Rechtsprechung führen, wenn in den vorstehend geschilderten Sachverhalten kein Anspruch gegenüber einem haftpflichtigen Dritten besteht.

In Fällen mit einem IV-Grad von weniger als 40 % trägt die Geschädigte den Schaden vollumfänglich selbst. In einem solchen Fall werden in der Regel auch die Mittel fehlen, eine Ersatzkraft einzustellen.

Besteht ein IV-Rentenanspruch, wird aber keine Ersatzkraft angestellt, unterliegt der gesamte Rentenzufluss der Besteuerung.

Besteht ein IV-Rentenanspruch und wird eine Ersatzkraft angestellt, kommt die vom Bundesgericht erwähnte Bruttomethode zum Tragen, d. h., die Rente unterliegt der Besteuerung und die Kosten für eine Ersatzkraft können steuerlich in Abzug gebracht werden.

4.4.2 Ersatzkraft wird eingestellt

Die nunmehr eingeläutete Rechtsprechung wird im Veranlagungsalltag einigen Bewirtschaftungsaufwand und neue Probleme aufwerfen.

4.4.2.1 Schadenersatz in Rentenform

Bezahlt der Haftpflichtige den Schadenersatz in Rentenform und sind die Kosten der Ersatzkraft geringer als die laufenden IV-Rentenleistungen, stellt sich die Frage, ob die anfallenden behinderungsbedingten Kosten bis zur Höhe der Invalidenrente steuerlich in Abzug gebracht werden können oder ob die Aufteilung der Kosten quotale, d. h. im Verhältnis Invalidenrente/Haftpflichtleistung zu erfolgen hat bzw. nur der die IV-Rente überschüssende Teil an die Haftpflichtleistung anzurechnen ist. Folgt man dem Urteil, darf in konsequenter Anwendung der Bruttomethode keine quotale Aufteilung erfolgen.

Gleiches muss gelten, wenn die Kosten der Ersatzkraft gleich hoch sind wie die IV-Rentenleistungen.

Übersteigen demgegenüber die Kosten der Ersatzkraft die Höhe der IV-Renten, sind auch alle überschüssenden Kosten steuerlich vollumfänglich absetzbar.

4.4.2.2 Schadenersatz in Kapitalform

Im Schadenerledigungsalltag wird der künftige Schaden (derzeit noch) in nahezu allen Fällen mit einer Kapitalleistung abgegolten. Dies gilt namentlich auch für den künftigen Haushaltsschaden. Damit der betroffene

Behinderte selbst getragene Kosten steuerlich absetzen kann, ist von ihm eine «Schattenrechnung» zu führen, d. h., vom erhaltenen Kapital sind die jährlichen Kosten in Abzug zu bringen, bis das Kapital aufgebraucht ist¹⁹. Dieser im KS Nr. 11 erwähnte Grundsatz ist auf Fälle zugeschnitten, in welchen die Kapitalleistung nicht der Besteuerung unterliegt. Im Veranlagungsalltag hat der Entscheid vom 23.2.2006 folgende Konsequenzen:

Sind die anfallenden Kosten für die Ersatzkraft geringer als die Versicherungsleistungen, können die behinderungsbedingten Kosten bis zur Höhe der Invalidenrente steuerlich in Abzug gebracht werden. Im Mehrbetrag sind sie an die erhaltene Kapitalleistung anrechenbar. Gleiches muss gelten, wenn die Kosten der Ersatzkraft gleich hoch sind wie die IV-Rentenleistungen. Übersteigen demgegenüber die Kosten der Ersatzkraft die Höhe der IV-Renten, ist der überschüssende Teil der Kosten an die haftpflichtrechtlich bezahlte Kapitalleistung anzurechnen. Eine quotale Aufteilung im Verhältnis Invalidenrente/Haftpflichtleistung würde wohl dem vom Bundesgericht erwähnten Bruttoprinzip nicht entsprechen und zu einer Ungleichbehandlung mit denjenigen Sachverhalten führen, in welchen die Fremdkosten die Invalidenrente nicht übersteigen.

In die Schattenrechnung ist die Höhe der Invalidenrente einzubeziehen. Sodann ist die Schattenrechnung jeweils nach Vorliegen der rechtskräftigen Veranlagung anzupassen. Sinnvollerweise ist die Schattenrechnung wie der Verlustvortrag im Rahmen der Verlustverrechnung von der Steuerbehörde zumindest «visieren» zu lassen. Nur so kann sichergestellt werden, dass sowohl bei einem Personalwechsel auf Seiten der Steuerbehörden als auch beim Wechsel der Steuerhoheit innerkantonale oder interkantonale keine Diskussionen über die Frage der behinderungsbedingten Kosten entstehen.

4.4.3 Berechnungsbeispiele

4.4.3.1 Beispiel 1

Annahmen

Jährliche Invalidenrente: 12 000²⁰

Kapitalleistung des Haftpflichtversicherers unter dem Titel Haushaltsschaden: 250 000

Bezahlte Fremdleistungen für Haushaltstätigkeiten:

– Variante 1	10 000
– Variante 2	12 000
– Variante 3	18 000

¹⁹ KS Nr. 11 Ziff. 5.1.

²⁰ Steuerbare Leistung.

Abziehbare Kosten (Art. 33 Abs. 1 lit. h ^{bis} DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. h ^{bis} StHG)	Restbetrag Kapitalleistung für Haushaltsschaden
Variante 1 10 000	250 000 ²¹
Variante 2 12 000	250 000
Variante 3 12 000	244 000 ²²

Abziehbare Kosten (Art. 33 Abs. 1 lit. h ^{bis} DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. h ^{bis} StHG)	Restbetrag Kapitalleistung für Haushaltsschaden ²⁶
Variante 1 10 000	250 000 ²⁷
Variante 2 13 100; wovon 1100 unter dem Titel Betreuungsaufwand	250 000 ²⁸
Variante 3 18 000; wovon 5100 unter dem Titel Betreuungsaufwand	244 000 ²⁹

4.4.3.2 Beispiel 2

Die Berechnung wird komplexer, wenn beispielsweise auch Fremdkosten anfallen, welche haftpflichtrechtlich nicht abgegolten worden sind, bzw. wenn ein Sozialversicherer²³ eine Hilflosenentschädigung bezahlt.

Die monatliche Hilflosenentschädigung ist unterschiedlich hoch, je nachdem, ob die Versicherten im Heim oder im eigenen Zuhause wohnen. Sie beträgt bei einer Hilflosigkeit:

	im Heim	zu Hause
leichten Grades	215 / Monat	430 / Monat
mittleren Grades	538 / Monat	1075 / Monat
schweren Grades	860 / Monat	1720 / Monat

Annahmen

Jährliche Invalidenrente: 12 000²⁴

Jährliche Hilflosenentschädigung (= HE) der Invalidenversicherung: 12 900 (= HE mittleren Grades)²⁵

Kapitalleistung des Haftpflichtversicherers unter dem Titel Haushaltsschaden: 250 000

Bezahlte Fremdleistungen für Haushaltstätigkeiten:

– Variante 1	10 000
– Variante 2	12 000
– Variante 3	18 000

Bezahlte Fremdleistungen für Betreuungsaufwand:

– Variante 1	10 000
– Variante 2	14 000
– Variante 3	18 000

5 Schlussbemerkungen

Es wäre wünschenswert gewesen, dass sich das Bundesgericht eingehender mit den von den Beschwerdeführern vorgetragene Argumenten auseinandergesetzt und die Beschwerden gutgeheissen hätte. Einerseits wäre eine konsistente Lösung erreicht worden, indem Leistungen mit dem gleichen Zweck steuerlich gleich behandelt würden. Andererseits könnten die Regelungen über die Abzugsfähigkeit behinderungsbedingter Kosten in allen Fällen gleich gehandhabt werden. Zur Vereinfachung des Veranlagungsalltags hat der Entscheid kaum beigetragen. Es ist zu hoffen, dass das Bundesgericht bei nächster Gelegenheit seine Praxis entsprechend korrigiert.

Literatur

BOLLIER GERTRUD E., Leitfaden schweizerische Sozialversicherung, 9. A., Zürich 2005

CHAPPUIS GUY, Der Haushaltsschaden – nach wie vor aktuell oder Unzulänglichkeiten des normativen Schadensbegriffs, in: Jusletter vom 28.2.2005 (www.weblaw.ch/jusletter/suche.asp?)

21 Gestützt auf die vom Bundesgericht vorgeschlagene Bruttomethode können alle anfallenden Fremdkosten für Haushaltsarbeit steuerlich in Abzug gebracht werden.

22 Soweit die Fremdkosten für die Haushaltsführung die Höhe der Invalidenrente übersteigen, sind sie solange nicht abzugsfähig, als die Kapitalleistung des Haftpflichtversicherers unter diesem Titel nicht aufgebraucht ist. Zur Vereinfachung der Schattenrechnung sind die auf dem Kapital anfallenden Vermögenserträge bzw. dadurch ausgelösten Steuern nicht zu berücksichtigen.

23 Z. B. die Invalidenversicherung (vgl. Art. 42 ff. IVG).

24 Steuerbare Leistung.

25 Steuerfreie Leistung.

26 Die Fremdkosten für Betreuungsaufwand werden mit der Hilflosenentschädigung verrechnet, d. h., nur der überschüssende Teil ist selbst bezahlt.

27 Der Zufluss der Invalidenrente unterliegt der Besteuerung. Basierend auf der vom Bundesgericht vorgeschlagenen Bruttomethode sind die anfallenden Fremdkosten bis zur Höhe der Invalidenrente steuerlich absetzbar. Die Hilflosenentschädigung dient zur Deckung der Kosten für den Betreuungsaufwand.

28 Die Höhe der Kosten für Haushaltsleistungen entspricht der Höhe der Invalidenrente, d. h. CHF 12 000. Die Kosten sind vollumfänglich absetzbar. Die Kapitalleistung unter dem Titel Haushaltsschaden muss nicht «verwendet» werden. Die Kosten für Betreuungsaufwand sind im CHF 12 900 (Höhe der Hilflosenentschädigung) übersteigenden Betrag absetzbar. Steuerlich können somit CHF 1100 abgezogen werden.

29 Die Höhe der Kosten für Haushaltsleistungen übersteigt jene der Invalidenrente, d. h. CHF 12 000. Die Kosten sind im Betrag von CHF 12 000 steuerlich absetzbar. Im Mehrbetrag von CHF 6000 werden die Kosten mit der Kapitalleistung des Haftpflichtversicherers verrechnet. Die Kosten für den Betreuungsaufwand sind im CHF 12 900 (Höhe der Hilflosenentschädigung) übersteigenden Betrag absetzbar. Steuerlich können somit CHF 5100 abgezogen werden.

- DUC JEAN-LOUIS, L'assurance-invalidité, in: Heinrich Koller u. a. (Hrsg.), Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Teil Soziale Sicherheit, Basel/Genf/München 1998, Rz 18 ff.
- GEISSELER ROBERT, Der Haushaltschaden, in: Alfred Koller (Hrsg.), Haftpflicht- und Versicherungsrechtstagung 1997, St.Gallen 1997, S. 59 ff.
- KIESER UELI, ATSG-Kommentar, Kommentar zum Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000, Zürich 2003
- Alters- und Hinterlassenenversicherung, in: Heinrich Koller u. a. (Hrsg.), Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Teil Soziale Sicherheit, Basel/Genf/München 1998, Rz 14 ff.
- KISSLING CHRISTA, Dogmatische Begründung des Haushaltsschadens, Diss. Bern 2005, Bern 2006
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel 2001
- LOCHER THOMAS, Grundriss des Sozialversicherungsrechts, 3. A., Bern 2003
- MAURER ALFRED, Bundessozialversicherungsrecht, 2. A., Basel 1994
- MEYER-BLASER ULRICH, Rechtsprechung des Bundesgerichts zum IVG, Zürich 1997
- OFTINGER KARL/STARK EMIL W., Schweizerisches Haftpflichtrecht, Bd. I, 5. A., Zürich 1995
- PRIBNOW VOLKER, Der Haushaltsschaden: *damnum emergens* und nicht *lucrum cessans*. Die Berücksichtigung der Mithilfe Dritter in der Berechnung des Haushaltsschadens, in: HAVE, Personen-Schaden-Forum 2002
- PRIBNOW VOLKER/SOUZA-POZA ALFONSO/WIDMER ROLF, Monetäre Bewertung des Haushaltsschadens, in: HAVE, Personen-Schaden-Forum 2002
- RUFENER ADRIAN, Bemerkungen zum Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten, StR 2005, S. 989 ff.
- Selbstbezahlte behinderungsbedingte Kosten steuerlich voll abzugsfähig, StR 2005, S. 365 f.
- RUMO-JUNGO ALEXANDRA, Haftpflicht und Sozialversicherung, Freiburg 1998
- SCHAER ROLAND, Grundzüge des Zusammenwirkens von Schadenausgleichsystemen, Basel 1984
- SCHAETZLE MARC/WEBER STEPHAN, Kapitalisieren, 5. A., Zürich 2001
- STOESSEL GERHARD, Das Regressrecht der AHV/IV gegen den Haftpflichtigen, Diss., Zürich 1982

Rechtsquellen

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

ATSG, BG über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (vom 6.10.2000), SR 830.1

IVG, BG über die Invalidenversicherung (vom 19.6.1959), SR 831.20

Praxisanweisungen

KS Nr. 11, Kreisschreiben Nr. 11 der ESTV – Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (vom 31.8.2005)

WIH, Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherung über Invalidität und Hilflosigkeit in der Invalidenversicherung

Rechtsprechung im Jahr 2005 (2. Teil)

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

Inhalt***

In der vorangehenden Ausgabe:

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

Literatur

In dieser Ausgabe:

- 5 **Gewinn aus der Veräusserung einer Minderheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft**
- 6 **Vermietung zu einem Vorzugspreis**
- 7 **Schuldzinsenverlegung bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs**

Literatur

5 Gewinn aus der Veräusserung einer Minderheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft¹

Sachverhalt

A. X. ist Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident der Architektur-AG, bei welcher er hauptberuflich als Architekt angestellt ist. Nebenberuflich betreibt er seit Jahren gewerbsmässig Handel mit Liegenschaften. Im Jahr 1997 gründete A. X. zusammen mit seinem Büropartner B. Y. sowie mit C. Z. und dessen Sohn D. Z. eine Immobilien-AG. Jeder der vier Beteiligten hielt an dieser einen Anteil von 25 %. Die Immobilien-AG realisierte eine grosse Wohnüberbauung mit 40 Eigentumswohnungen und 30 Reiheneinfamilienhäusern. Mit den Architekturarbeiten für diese Überbauung wurde die Architektur-AG betraut. Die von C. Z. und D. Z. beherrschte Z. Bauleitungs- und Generalunternehmungs-AG trat als Generalunternehmerin auf. 1999 verkauften A. X. und B. Y. ihre Beteiligungen an der Immobilien-AG für je Fr. 725 000 an C. Z. Daraus resultierte ein Gewinn von je Fr. 337 500.

Nach Auffassung der Steuerbehörde und der Rekurskommission war dieser Gewinn bei A. X. und seiner Ehefrau als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen. Dies, obwohl die Rekurskommission betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 1999 gegenteilig entschieden hatte. A. X. und seine Ehefrau gelangten mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht, das die Beschwerde abwies.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht umschrieb zunächst in gewohnter Art die Voraussetzungen, unter welchen Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen der Besteuerung unterliegen. Diese seien steuerbar, wenn sie sich aus irgendeiner auf Erwerb gerichteten, über die schlichte Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit er-

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

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

*** Die Autoren danken Herrn RA Dipl. Jur. Univ. Daniel Rentzsch für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 Entscheidung des BGer vom 22.4.2005, StE 2006 B 23.2 Nr. 31.

gäben, gleichgültig ob diese im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt werde. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit könnten etwa in Betracht fallen: Systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, Häufigkeit der Transaktionen, kurze Besitzesdauer, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte sowie Verwendung der erzielten Gewinne zum Erwerb gleichartiger Vermögensgegenstände. Jedes dieser Indizien kann nach Auffassung des Bundesgerichts zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG ausreichen. Entscheidend ist allerdings, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist. Diese Kriterien gelten – angepasst an die entsprechenden Besonderheiten – auch für den Wertschriftenhandel.

Beteiligungsrechte gehören immer dann zum Geschäftsvermögen, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Eine solche ist gemäss den höchstrichterlichen Ausführungen namentlich anzunehmen, wenn die Beteiligung für Geschäftszwecke erworben wurde oder sie dem Inhaber einen massgeblichen Einfluss auf eine Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligungsrechte konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern. Dabei ist nicht erforderlich, dass es sich um eine Mehrheitsbeteiligung handelt.

Fallbezogen erörterte das Bundesgericht in der Folge, der nebenberufliche Liegenschaftshandel des A. X. habe sich bereits mehrmals derart abgespielt, dass er mit Partnern aus der Baubranche grössere Baulandparzellen erworben und diese habe überbauen lassen. Die Architekturarbeiten seien dabei jeweils seiner Architektur-AG, die Baumeisterarbeiten seinen Partnern, die zum Teil auch als Generalunternehmer fungierten, übertragen worden. So sei es im Wesentlichen auch im vorliegenden Fall abgelaufen. Im Gegensatz zu früheren Projekten sei die zu überbauende Liegenschaft nicht direkt, sondern über eine Aktiengesellschaft gehalten worden. Insofern habe die Übernahme der Aktien der Immobilien-AG in gleicher Weise wie der direkte Erwerb von Bauland dem nebenberuflichen Liegenschaftshandel gedient. Zweck seiner Liegenschaftshandelsaktivitäten sei es schon in früheren Jahren unter anderem gewesen, seinem Architekturbüro Aufträge zuzuführen. Dass dieses Büro in

Form einer AG geführt werde, vermöge daran nichts zu ändern. Dieser Umstand habe ja auch nicht verhindert, dass der Liegenschaftshandel, der seit jeher auch dem Architekturbüro zudiente, als selbständige Erwerbstätigkeit betrachtet worden sei.

Aus diesen Gründen hat die Vorinstanz nach Auffassung des Bundesgerichts kein Bundesrecht verletzt, wenn sie die 25 %-Beteiligung an der Immobilien-AG als Geschäftsvermögen und den Gewinn aus deren Verkauf als Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 DBG qualifiziert hat.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Zuteilung der Minderheitsbeteiligung an der Immobilien-AG zum Geschäftsvermögen von A. X. vermag zu überzeugen. Schon im Entscheid vom 24.11.1978² erwoog das Bundesgericht, Beteiligungen gehörten zum Geschäftsvermögen von Personenunternehmen, wenn Letzteres und die mit der Beteiligung gehaltene Kapitalgesellschaft wirtschaftlich eng miteinander verbunden seien, die Beteiligungsrechte zu Geschäftszwecken erworben würden oder die Beteiligung dem Inhaber des Personenunternehmens massgeblichen Einfluss auf ein in einer ähnlichen Branche tätiges Unternehmen verschaffe oder die Tätigkeit des Personenunternehmens sinnvoll ergänze, so dass dem Inhaber ermöglicht werde, das Betätigungsfeld seiner Stammfirma auszuweiten. Im leading case vom 9.4.2001³ präziserte das Bundesgericht das Kriterium der engen wirtschaftlichen Verflechtung. Es führte aus, eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Personenunternehmen des Pflichtigen und der AG, an der er beteiligt ist, genüge für sich allein noch nicht für eine Zuordnung der Aktien zu seinem Geschäftsvermögen. Massgebendes Kriterium sei vielmehr der Wille des Betreffenden, seine Beteiligungsrechte konkret zur Verbesserung des Geschäftsergebnisses seines eigenen Unternehmens zu nutzen⁴.

Im Licht dieser überzeugenden Erwägungen ist der qualifiziert enge wirtschaftliche Konnex zwischen der Immobilien-AG und der nebenberuflichen Tätigkeit des A. X. im Liegenschaftshandel durchaus gegeben, weshalb der Veräusserungsgewinn zu Recht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit betrachtet wurde.

Am Rande vermerkt sei jedoch die Anregung, dass das Bundesgericht seine stereotype Formulierung, nach welcher jedes der Indizien zur Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensver-

2 ASA 49 (1980/81), 72 = StR 1980, 406.

3 StE 2001 B 23.2 Nr. 23 = Pra 90 (2001) Nr. 164.

4 Vgl. auch Entscheid des BGer vom 17.11.1989, BStPra 1988 - 1990, 299.

waltung zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG ausreiche, einer kritischen Überprüfung unterziehen möge. Seine Feststellung ist nämlich schlichtweg falsch⁵. Sie mag zwar allenfalls für die Indizien der systematischen oder planmässigen Art und Weise des Vorgehens sowie der Häufigkeit der Transaktionen ihre Richtigkeit haben, die kurze Besitzesdauer, der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit oder der Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder die Verwendung des erzielten Gewinns zum Erwerb gleichartiger Vermögensgegenstände vermögen indes das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit unter keinen Umständen für sich allein plausibel zu begründen. Weshalb greift das Bundesgericht zu solch aufreizenden und unpräzisen Aussagen, wenn es in unmittelbarer Folge wiederum (richtigerweise) betont, eine konkrete Tätigkeit sei immer in ihrem gesamten Erscheinungsbild zu würdigen?

In engem Zusammenhang mit vorliegendem Entscheid steht übrigens auch der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 28.6.2006⁶, welcher den von B. Y. (Büropartner des A. X.) erzielten Gewinn zu qualifizieren hatte. B. Y. war in unselbständiger Stellung bei der Architektur-AG tätig, an welcher er zum massgeblichen Zeitpunkt nicht beteiligt war. Wie dargelegt, besass er ebenfalls 25 % der Beteiligungsrechte an der Immobilien-AG und veräusserte diese 1999 an die gleiche Käuferschaft mit Gewinn. Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich stellt bei der Zuteilungsfrage massgeblich auf das Kriterium der konkreten Verbesserung des Geschäftsergebnisses ab, verneinte dann aber die Geschäftsvermögensqualität der veräusserten Beteiligung. Es sei nicht erkennbar, inwiefern die veräusserte Gesellschaft die nebenberuflichen Aktivitäten des Pflichtigen im Liegenschaftshandel positiv beeinflusst hätte; auch hätte sie ihm nicht zu Architekturaufträgen verholfen. Unter dem Geschäft, dem die Beteiligung dienen müsse, seien die Betätigungen des Steuerpflichtigen als Personenunternehmer zu verstehen, nicht die Tätigkeit einer juristischen Person. So fehle es an der erforderlichen wirtschaftlich-technischen Verknüpfung. Das Bundesgericht habe diese Rechtsprechung allerdings für die direkte Bundessteuer mit dem hier besprochenen Entscheid⁷ dahingehend ausgeweitet, dass das Geschäft, dem die Beteiligung dienen müsse, auch in der Rechtsform einer juristischen Person betrieben werden könne. Es habe somit einen Durchgriff durch die Architektur-

AG auf den hinter dieser stehenden Alleinaktionär vorgenommen⁸.

Von einem *Durchgriff* des Bundesgerichts durch die Architektur-AG kann nun allerdings keine Rede sein, hat doch das Bundesgericht klar ausgeführt, die Beteiligung an der Immobilien-AG diene dem Geschäft von A. X. Dieses habe seit jeher nicht nur den Liegenschaftshandel im eigentlichen Sinn, sondern auch die Vermittlung von Aufträgen an die Architektur-AG bezweckt. So hat das Bundesgericht also keineswegs zu akrobatischen Durchgriffsüberlegungen Zuflucht genommen, sondern lediglich den Geschäftszweck des Personenunternehmens analysiert.

Nicht hinlänglich hat sich das Verwaltungsgericht überdies mit der Frage auseinandergesetzt, ob die veräusserte Beteiligung nicht aus anderen Gründen dem (unbestrittenen) nebenberuflichen Liegenschaftshandel des Pflichtigen zuzuordnen gewesen wäre. Gegenstand des geschäftsplanmässigen Kaufs und Verkaufs eines Immobilienhandels bilden Liegenschaften oder Anteile an Liegenschaften. Von einem solchen Geschäftszweck erfasst wird nach landläufiger Auffassung ganz ohne weiteres – auch hierfür muss nicht der Durchgriff bemüht werden – der Kauf- und Verkauf von Mehrheits- und Minderheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften⁹. Wenn feststeht, dass haupt- oder nebenberuflicher Liegenschaftshandel gegeben ist, bilden Beteiligungen an Immobiliengesellschaften ebenso die eigentliche Erwerbsgrundlage der entsprechenden Aktivitäten wie Grundstücke oder Anteile an solchen. Auf die rechtliche «Verpackung» des Gegenstands der Handelstätigkeit kann doch – bei aller Zurückhaltung gegenüber der Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit – wohl kaum abgestellt werden. Das Bundesgericht hat denn auch zu Recht darauf hingewiesen, dass die Abwicklung des Überbauungsprojekts der Immobilien-AG nach dem gleichen Muster wie auch schon bei anderen Projekten abgelaufen sei, nur dass hier die Liegenschaft nicht von den Konsorten direkt, sondern über eine Gesellschaft gehalten worden sei, an der die Konsortialpartner wirtschaftlich berechtigt gewesen seien.

5 Vgl. REICH, N 15 f. zu Art. 18 DBG.

6 StE 2006 B 23.2 Nr. 32.

7 Entscheid des BGer vom 22.4.2005, StE 2006 B 23.2 Nr. 31.

8 Ob einem solchen Durchgriff auch für die Staats- und Gemeindesteuern zu folgen sei, liess das Gericht offen, weil B. Y. zum massgebenden Zeitpunkt gar nicht an der Gesellschaft beteiligt war.

9 Auch der An- und Verkauf von Schuldbriefen wäre z. B. klarerweise vom Geschäftsplan eines Immobilienhändlers abgedeckt.

6 Vermietung zu einem Vorzugspreis¹⁰

Sachverhalt

X. ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses, das sie seit Jahren an ihre Tochter und ihren Schwiegersohn für einen jährlichen Mietzins von Fr. 18 960 vermietet. Der Eigenmietwert beträgt Fr. 36 900. Für die Steuerperiode 2000 deklarierte X. ein steuerbares Einkommen von Fr. 238 924, das den erwähnten Mietzins von Fr. 18 960 (abzüglich 20 % Unterhaltspauschale hieraus, also Fr. 3792) einschloss. Die Steuerbehörde rechnete die Differenz der Nettomiete von Fr. 15 168 zum Eigenmietwert von Fr. 29 520 (Fr. 36 900 abzüglich 20 % Unterhaltspauschale hieraus, also Fr. 7380), d. h. Fr. 14 352 auf und erhöhte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2000 auf Fr. 253 200.

Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wurde abgewiesen, da sich die Pflichtige als Eigentümerin, die eine Wohnung unentgeltlich zur Verfügung stelle, den Eigenmietwert anrechnen lassen müsse. Die Bundessteuer-Rekurskommission hiess demgegenüber die erhobene Beschwerde gut. Ein Eigenmietwert könne nur besteuert werden, wenn eine Liegenschaft auch tatsächlich selbst genutzt werde. Liege wie hier keine Selbstnutzung vor, sei es unzulässig, gleichwohl einen Eigengebrauch zu konstruieren. Eine Aufrechnung könne nur erfolgen, wenn andere Gegenleistungen des Mieters nachgewiesen wären oder wenn eine Steuerumgehung vorliege, die bei einem Mietzins, der 51 % des Eigenmietwerts ausmache, ausgeschlossen sei. Dieses Urteil focht die ESTV mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht an mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Die Vermietung einer Liegenschaft an Verwandte zu einem stark reduzierten Mietpreis sei wie die Gebrauchsleihe eine Form der Nutzung durch den Eigentümer. Das Bundesgericht wies die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht erläuterte vorab die gesetzliche Regelung des Ertrags aus unbeweglichem Vermögen. Steuerbar seien gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Pflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung ste-

hen (lit. b). Vermiete der Eigentümer eine Liegenschaft, so stelle der Mietzins bei ihm grundsätzlich Einkommen nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG dar. Bewohne er die Liegenschaft selber, habe er den Eigenmietwert nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG zu versteuern. Wenn die Eigentümerin allerdings – wie im vorliegenden Fall – ihre Liegenschaft der Tochter zu einem Vorzugsmietzins zur Verfügung stelle, sei es fraglich, ob sie auch den Betrag zu versteuern habe, um den der Eigenmietwert den vereinbarten Mietzins übersteigt.

Weil Art. 21 Abs. 1 DBG inhaltlich im Wesentlichen dem bis Ende 1994 geltenden Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt entspricht, blendete das Bundesgericht zurück und analysierte seine bisherige Rechtsprechung zur vorliegenden Fragestellung.

In BGE 71 I 127 ff. habe es erwogen, es sei wie bei einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung oder einem zinslosen Darlehen im nichtkaufmännischen Verkehr unzulässig, der Veranlagung anstelle des tatsächlich erzielten Mietzinses ein erzielbares oder durchschnittliches Einkommen (Mietwert) zugrunde zu legen. Dies jedenfalls solange, als für die Bedingungen der Gebrauchsüberlassung nicht Motive der Steuerumgehung entscheidend gewesen seien, insbesondere Indizien dafür fehlten, dass der tiefe Mietwert ein Entgelt für andere Gegenleistungen darstelle. Bei der Vermietung an Familienangehörige sei das Abstellen auf den Eigenmietwert höchstens dann möglich, wenn anzunehmen sei, es liege ein Eigengebrauch vor, indem die Wohnung der Benützung durch die eigene Familie erhalten werden solle.

Von dieser Rechtsprechung sei das Bundesgericht im Urteil vom 22.12.1978¹¹ teilweise abgewichen mit der Begründung, wer eine Wohnung einem nahen Verwandten unentgeltlich überlasse, begründe eine Gebrauchsleihe. Für den Beliehenen entstehe dadurch kein Einkommen, weil der Mietwert für ihn den Charakter einer Schenkung habe. Der Mietwert falle primär dem Eigentümer zu, auch wenn er ihn dem Beliehenen sofort weitergebe. Aus der leichten Auflösbarkeit des Vertragsverhältnisses der Gebrauchsleihe müsse der Schluss gezogen werden, dass der Eigentümer steuerrechtlich gesehen immer noch als «Inhaber» des Objektes zu betrachten sei.

Im Entscheid vom 22.12.1989¹² habe es das Bundesgericht für offensichtlich unhaltbar gehalten, bei der Vermietung eines Einfamilienhauses durch die Eltern an den Sohn zu einem Mietzins, der 62 % des Eigenmietwerts ausmache, ohne ausdrückliche Gesetzesgrundlage die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten

10 Entscheid des BGer vom 28.1.2005, StE 2005 B 25.2 Nr. 7 = StR 2005, 500 ff.

11 ASA 48 (1979/80), 478.

12 BGE 115 Ia 329 = Pra 79 (1990) Nr. 217.

Mietzins und dem höheren Mietwert den Eltern als Einkommen zuzurechnen und beim Sohn als Schenkung zu qualifizieren. Einige Jahre später habe es das Bundesgericht im Entscheid vom 24.2.1993¹³ nicht als willkürlich erachtet, dass der Kanton Zürich eine gemischte Schenkung annahm, als ein Vater seiner Tochter eine Wohnung zu einem Vorzugszins (50 % des ausgewiesenen Marktmietwerts) überliess. Erfolge nur ein teilweiser Verzicht auf den Mietzins, so sei darin grundsätzlich eine gemischte Schenkung zu erblicken. Allein aus der Tatsache, dass ein Hauseigentümer darauf verzichte, bei der Festsetzung der Miete die Marktlage voll auszunützen, könne jedoch nicht schon auf das Vorliegen einer gemischten Schenkung geschlossen werden. Die Miete bestimme sich nicht ausschliesslich nach dem objektiven Marktwert, sondern es könnten auch unterschiedliche Beurteilungen des Mietobjekts oder sonstige subjektive Gesichtspunkte des Eigentümers für die Festsetzung der Miete massgebend sein. Eine gemischte Schenkung liege nur vor, wenn die Gegenleistung (Miete) nach dem Willen der Vertragsparteien dem Wert der Leistung (Mietwert) nicht entspreche.

Seither habe das Bundesgericht nicht mehr Gelegenheit gehabt, einen Vorzugsmietzins aufgrund eines reinen Mietvertrags zu beurteilen. Es wies im Folgenden auf seinen Entscheid vom 31.1.2002¹⁴ hin, wo eine Kombination von Verträgen vorgelegen habe, die in ihrer Gesamtwirkung zum gleichen Resultat geführt habe wie eine Schenkung unter Rückbehalt des Wohnrechts. Die Stellung der schenkenden Eltern habe weitgehend derjenigen der aus einem (dinglichen) Wohnrecht Berechtigten entsprochen, vergleichbar mit derjenigen der Nutzniesser aus einer sog. Vorbehaltsnutzung. Da eine solche Vorbehaltsnutzung als unentgeltlich begründet zu betrachten sei¹⁵, die Schenkgeber also kein Nutzungsrecht mit entsprechendem Kapitalaufwand von einem Dritten erwerben würden, habe sich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht verändert. Es habe deshalb ein Nutzungsrecht für den Eigengebrauch im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG vorgelegen, was bei den Schenkgebern zur Aufrechnung des Differenzbetrages zwischen Eigenmietwert und Mietzins führe. Immerhin wies das Bundesgericht auch darauf hin, dass nur eine bedeutende Differenz zwischen Eigenmietwert und finanzieller Abgeltung an den Eigentümer eine Aufrechnung unter dem Titel von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG rechtfertige.

Daraufhin resümierte das Bundesgericht, es fehle an einer gesetzlichen Grundlage, um die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten Mietzins und dem höheren Mietwert dem Eigentümer steuerlich als Einkommen zuzurechnen, wenn der vereinbarte Mietzins unter dem Eigenmietwert liege und der Eigentümer auch kein Mitbenutzungsrecht an der Liegenschaft habe. Die Steuerbehörden hätten somit auf die von den Steuerpflichtigen geschlossenen Verträge abzustellen und dürften nur davon abweichen, wenn eine Steuerumgehung vorliege. In casu habe die Rekurskommission eine Steuerumgehung unter Hinweis auf Zwahlen¹⁶ grundsätzlich ausgeschlossen, wenn ein Mietzins bezahlt werde, der mehr als 50 % des Eigenmietwerts betrage. Gleich betrachte dies wohl auch Oberson¹⁷. Nach Richner/Frei/Kaufmann¹⁸ liege die Grenze allerdings bei 80 %. Dieselbe Grenze betrachte auch die Steuerrekurskommission Freiburg als massgebend¹⁹. Gleicher Meinung sei Locher²⁰. Im Entscheid vom 31.1.2002²¹ habe offen gelassen werden können, wie bedeutend ein Differenzbetrag zwischen Eigenmietwert und finanzieller Abgeltung sein müsse, um die Annahme einer Steuerumgehung zu rechtfertigen.

Im Folgenden tastete sich das Bundesgericht an den massgebenden Schwellenwert heran. Eine Rechtsgestaltung erscheine als ungewöhnlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen, wenn bei der Vermietung von Liegenschaften an Verwandte der vereinbarte Mietzins bloss gering sei oder gar nur symbolischen Charakter aufweise. Demgegenüber seien Abweichungen im Bereich von Schätzungsdifferenzen (5 - 10 %) nicht bedeutend. Vergrössere sich jedoch der Differenzbetrag, werde in den Kantonen regelmässig bei einer Differenz von 20 % (z. B. FR, SO) oder 25 % (z. B. ZH, SG) eine gemischte Schenkung angenommen²². Von einer Steuerumgehung könne jedoch nicht schon dann ausgegangen werden, wenn der vereinbarte Mietzins beim Grenzwert für eine gemischte Schenkung liege, sondern erst, wenn dieser klar unterschritten werde. Manche der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts aus, sei zu vermuten, dass – unabhängig von einem Schenkungswillen – wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kom-

13 2P.145/1992, vom 24.2.1993.

14 StE 2002 B 25.3 Nr. 28 E 2c.

15 Hier verwies das Bundesgericht auf seine Urteile vom 9.6.2000 (NStP 54/2000 E 3c/bb) und vom 9.2.2000 (StE 2000 B 26.26 Nr. 3 E 3c/bb).

16 ZWAHLEN, N 9 zu Art. 21 DBG.

17 Droit fiscal suisse, § 7 N 137.

18 N 78 zu Art. 21 DBG, mit Hinweis auf den Entscheid des BGer vom 31.1.2002, StE 2002 B 25.3 Nr. 28, wo die Miete nur 73 % des Eigenmietwerts betrug.

19 Entscheid vom 8.5.1987, StE 1989 B 25.2 Nr. 4.

20 LOCHER, N 22 zu Art. 21 DBG, mit Hinweisen.

21 Entscheid des BGer vom 31.1.2002, StE 2002 B 25.3 Nr. 28 E 2d.

22 Hier verwies das Bundesgericht auf RICHNER/FREI, N 51 ff. zu § 4, insbesondere N 58.

mende Situation vorliege und der Mietvertrag missbräuchlich, lediglich deshalb abgeschlossen worden sei, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet gewesen wären. Immerhin bleibe dem Steuerpflichtigen der Nachweis unbenommen, dass keine Steuerumgehung gegeben sei. Im konkreten Fall liege indes aus den dargelegten Gründen keine Steuerumgehung vor.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die steuerrechtliche Aufarbeitung der Vorzugsmiete ist eines der zahlreichen Probleme, die uns das System der Eigenmietwertbesteuerung beschert. An sich könnte man – ausgehend von der allgemeinen Regel der Eigenmietwertbesteuerung – meinen, dass der Eigenmietwert auch bei der Einräumung eines Mietobjekts zu Vorzugsbedingungen generell entweder vom Eigentümer oder vom Mieter möglichst in vollem Umfang zu versteuern sei. Demnach wäre die objektive Eigenmiete beim Eigentümer auch dann zu erfassen, wenn zu einem stark herabgesetzten Mietzins vermietet wird²³.

Ein solches Konzept würde indes den Grundsatz der Realität des Einkommens missachten. Zwar könnte hier eingewendet werden, dass dies im System der Eigenmietwertbesteuerung halt so vorgesehen sei. Dieser Einwand ist jedoch verfehlt, weil die Besteuerung des zu wenig Verlangten beim Eigentümer nicht mehr abgedeckt ist durch die Grundüberlegungen der Eigenmietwertbesteuerung, denn dieser nutzt sein Eigentum weder unmittelbar noch mittelbar zu Wohnzwecken für sich oder seine Angehörigen. Er hält sich das Wohnobjekt auch nicht zur jederzeitigen potentiellen Nutzung zur Verfügung, denn es steht in der Verfügungsmacht der Begünstigten. Letzteren kann aber die Eigenmiete bzw. der Differenzbetrag zwischen bezahltem (untersetztem) Mietzins und Eigenmietwert nicht aufgerechnet werden, obwohl ihnen unstreitig ein geldwerter Vorteil zufließt, weil es harmonisierungsrechtlich untersagt ist, Schenkungen²⁴ mit der Einkommenssteuer zu belegen²⁵.

Diese Überlegungen liegen Art. 21 Abs. 1 lit. a und b DBG zugrunde. Während lit. a die Besteuerung des Grundeigentümers anvisiert, der die real erzielten Erträge aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern hat, beschlägt lit. b die Eigenmietwertbesteuerung des Nutzungsberechtigten. Als solcher gilt neben dem Eigentümer auch der dinglich am Wohnobjekt Berechtigte.

Gemeint ist damit also nicht eine Berechtigung aufgrund eines gewöhnlichen Mietverhältnisses²⁶, sondern eine Berechtigung aufgrund eines dinglichen Nutzungsverhältnisses, wie es insbesondere beim Wohnrecht oder bei der Nutzniessung gegeben ist²⁷; wobei das Bundesgericht zu Recht festhält, dass auch durch eine Kombination von Verträgen eine Stellung geschaffen werden könne, die derjenigen des Nutzniessers vergleichbar sei²⁸. Besteht ein solches Nutzungsverhältnis, so hat der Nutzungsberechtigte den Eigenmietwert nicht nur bei unentgeltlicher Einräumung des Nutzungsrechts, sondern auch bei Teilentgeltlichkeit zu versteuern²⁹.

In vorliegendem Fall liegt indessen lediglich ein gewöhnlicher Mietvertrag vor, weshalb er grundsätzlich nicht unter Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG zu subsumieren ist, denn es handelt sich nicht um Eigennutzung, sondern um eine entgeltliche Fremdnutzung. Das Bundesgericht knüpft seine Erörterungen an seine im Entscheid vom 22.12.1989³⁰ getroffenen Überlegungen an³¹ und erachtet es zu Recht als unzulässig, ohne ausdrückliche Vorschrift die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten und dem höheren Eigenmietwert dem vermietenden Eigentümer als steuerbares Einkommen zuzurechnen. Dies gelte solange, als bei der Mietzinsfestsetzung nicht Steuerumgehungsüberlegungen entscheidend gewesen seien und Indizien dafür fehlten, dass die Überlassung zu den dem Wohnwert nicht entsprechenden Bedingungen das Entgelt für andere Gegenleistungen des Nutzungsberechtigten sei. Davon ist indes nach der bundesgerichtlichen Praxis, die mit dem vorliegenden Urteil bestätigt wird, auch abzurücken, wenn eine Gebrauchsleihe und kein Mietvertrag vorliegt. Das ist der Fall, wenn eine Wohnung einem nahen Verwandten unentgeltlich überlassen wird. Unerheblich ist dabei, aus welchen Gründen eine Gebrauchsleihe eingegangen worden ist. Beim Beliehenen darf keine Einkommenssteuer erhoben werden, weil der Mietwert für ihn den Charakter einer Schenkung

23 So LOCHER, N 22 zu Art. 21 DBG, mit Hinweis auf die frühere Praxis des Kantons Freiburg (s. SRK FR vom 8.5.1987, StE 1989 B 25.2 Nr. 4).

24 Darunter fallen selbstredend auch periodische Schenkungen.

25 Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG; vgl. Art. 24 lit. a DBG.

26 Das lediglich auf einem «reinen Mietvertrag» beruht.

27 LOCHER, N 8 und 25 zu Art. 21 DBG; ZWAHLEN, N 22 zu Art. 21 DBG.

28 E 2.6 des hier besprochenen Entscheids vom 28.1.2005, StE 2005 B 25.2 Nr. 7 = StR 2005, 500 ff., mit Verweis auf den Entscheid des BGer vom 31.1.2002, StE 2002 B 25.3 Nr. 28 E 2c; zu Letzterem s. SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002: Direkte Bundessteuer, 10 f.

29 S. dazu den instruktiven und wohlbegründeten Entscheid des VGer FR vom 17.7.2005 (StE 2006 B 25.3 Nr. 31), mit Hinweisen insbesondere auf ZWAHLEN, N 21 zu Art. 21 DBG, und SIEBER, Ungereimtheiten bei der Besteuerung von Wohn- und Nutzniessungsrechten, 97 ff., sowie auf die abweichende Ansicht von STADELMANN, Grundstückveräußerung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechtes.

30 BGE 115 Ia 329 = Pra 79 (1990) Nr. 217.

31 Zur früheren Praxis in Bund und Kantonen s. OEHRLI, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, 172 ff.

hat. Beim Eigentümer lässt sich indes argumentieren, wegen der leichten Auflösbarkeit des Vertragsverhältnisses der Gebrauchsleihe sei dieser steuerrechtlich immer noch als Inhaber der Wohnung zu betrachten, obwohl sie ihm während der Dauer der Gebrauchsleihe nicht mehr unmittelbar zur Verfügung steht. Demnach hat er den Eigenmietwert gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG zu versteuern.

Vorbehalten bleibt bei alledem – wie überall – die Steuerumgehung. Darauf nimmt das Bundesgericht denn auch Bezug und quantifiziert den (widerlegbaren) Steuerumgehungsvorwurf mit Blick auf verschiedene Äusserungen in Doktrin und Praxis. So sei immer dann von einer Steuerumgehung auszugehen, wenn der tatsächlich vereinbarte Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmache. Dieser typisierte Missbrauchsvorbehalt vermag nun allerdings keinesfalls zu überzeugen³². Von einer eigentlichen missbräuchlichen Gestaltung dürfte in den seltensten Fällen ausgegangen werden können, selbst wenn der tatsächliche Mietzins bloss 20 % oder noch weniger ausmacht. Der Grund solcher Vorzugsmieten liegt doch gemeinhin nicht in der Absicht, Steuern einzusparen, sondern vielmehr im Bestreben der Vermieter, nahe Verwandte – vielfach ihre Kinder – zu unterstützen und die zu bezahlende Miete entsprechend deren Leistungsfähigkeit festzulegen.

Dennoch vermögen die bundesgerichtlichen Erwägungen im Ergebnis durchaus zu überzeugen. Irgendwo muss eine Schwelle fixiert werden, die aufzeigt, in welchen Fällen nicht mehr von Eigennutzung nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG gesprochen werden kann. Dabei darf jedoch methodisch nicht an das Privatrecht angeknüpft werden. Ob privatrechtlich ein Mietvertrag oder eine Gebrauchsleihe vorliegt, tut steuerrechtlich nichts zur Sache. Entscheidend ist vielmehr die Überlegung – welche übrigens auch das Bundesgericht flankierend zum Steuerumgehungsargument vorbringt –, dass nämlich bei einer mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliegt. Wenn ein Mieter weniger als die Hälfte der Marktmiete entrichten muss, ist der Eigentümer in aller Regel aufgrund der faktischen Verhältnisse immer noch «Herr im Hause». Nach der allgemeinen Erfahrung dürfte sich hinsichtlich der tatsächlichen Verfügbarkeit des Wohnobjekts für den Eigentümer kein Unterschied ausmachen lassen, wenn er es seinen Angehörigen unentgeltlich oder eben gegen ein

weit unter dem Marktwert liegendes Entgelt zur Nutzung überlässt. So kann in Auslegung von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG festgehalten werden, dass Eigennutzung bei Vorliegen eines reinen Mietvertrags immer dann gegeben ist, wenn der tatsächlich vereinbarte Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht.

7 Schuldzinsenverlegung bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs³³

Sachverhalt

Eine Bank mit Sitz in Genf, die unter anderem verzinsliche Kundengelder entgegennimmt, hält eine wesentlich Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in Luxemburg. Im Jahr 1995 warf diese Beteiligung eine Dividende von Fr. 187 200 ab. Die Bank machte in ihrer Steuererklärung einen Beteiligungsabzug von 1,267 % geltend. Zur Ermittlung des Nettoertrags aus ihrer Beteiligung berücksichtigte sie keine Schuldzinsen, sondern brachte lediglich ca. 5 % Verwaltungskosten von der Bruttodividende in Abzug. Daraus resultierte ein Nettobeteiligungsertrag von Fr. 177 840. Diesen Betrag setzte sie in das Verhältnis zu ihrem gesamten Reingewinn von Fr. 14 039 756, woraus sich der erwähnte Beteiligungsabzug von 1,267 % ergab. Die Bank berücksichtigte bei der Berechnung des Nettobeteiligungsertrags deshalb keine Schuldzinsen, weil sie aufgrund der aufsichtsrechtlichen Vorgaben die Beteiligung an der luxemburgischen Gesellschaft ausschliesslich mit Eigenmitteln finanziert hatte.

Diese Berechnungsart wurde von den Steuerbehörden nicht akzeptiert. Sie ermittelten gesamte Schuldzinsen und Verwaltungskosten von Fr. 36 892 311 und verlegten diese proportional im Verhältnis des Buchwertes der Beteiligung an der luxemburgischen Gesellschaft zu den gesamten Aktiven. Der Beteiligungswert betrug 1,94 % der Gesamtkonten, was einen auf die entsprechende Dividende zu verlegenden Anteil an Schuldzinsen und Verwaltungskosten von Fr. 715 711 ergab. Der Nettoertrag aus der Beteiligung war somit negativ, und demzufolge betrug der Beteiligungsabzug 0 %.

Die kantonale Steuerrekurskommission hiess einen Rekurs der Gesellschaft gut mit der Begründung, dass nur die tatsächlichen Finanzierungskosten auf den Beteiligungsertrag zu verlegen seien. Weil die Gesellschaft zeigen konnte, dass sie die Beteiligung an der luxemburgischen Gesellschaft ausschliesslich mit Eigenkapital fi-

32 Gegen die auf Steuerumgehung abgestützte Begründung wendet sich auch LOCHER, Einkommenssteuerliche Behandlung von Wohnrechten, Nutzniessungen und obligatorischen Nutzungsrechten im privaten Bereich, 13; er folgert dann jedoch, dass vom Eigentümer auch bei Vorzugsmietzinsen über 50 % der objektive Mietwert zu versteuern sei.

33 Entscheid des BGer vom 12.5.2005, StE 2005 B 72.22 Nr. 11.

nanziert hatte, müsse bei der Ermittlung des Nettobeteiligungsertrags auch kein Finanzierungsaufwand berücksichtigt werden.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Genf hiess den von der kantonalen Steuerverwaltung eingereichten Rekurs gegen den Entscheid der Vorinstanz gut, weil es die Praxis der kantonalen Steuerbehörden, die sich auf jene der ESTV abstützt, als gesetzmässig beurteilte. Das Verwaltungsgericht anerkannte, dass die Banken bezüglich der bei der Ermittlung des Nettobeteiligungsabzugs zu berücksichtigenden Schuldzinsen in einer im Vergleich zu anderen Unternehmen speziellen Situation seien, weil sie besonders strikte Eigenmittelvorschriften einzuhalten hätten. Die von den kantonalen und eidgenössischen Steuerbehörden festgelegte Praxis, wonach Banken ein Drittel ihrer Schuldzinsen mit Aktivzinsen verrechnen können und nur der dann verbleibende Überhang bei der Ermittlung des Nettobeteiligungsertrags proportional auf den Beteiligungsertrag zu verlegen ist, trage jedoch den besonderen Verhältnissen der Banken genügend Rechnung, sei im konkreten Fall von den Steuerbehörden richtig angewendet worden und führe zu einem negativen Nettobeteiligungsertrag, und damit sei kein Beteiligungsabzug möglich. Gegen diesen Entscheid erhob die Bank staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht. Diese wurde abgewiesen.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

In formeller Hinsicht stellte das Bundesgericht zunächst fest, dass die staatsrechtliche Beschwerde der Steuerpflichtigen im wesentlichen appellatorischer Natur sei und dass sie deshalb die Bedingungen von Art. 90 OG nicht erfülle. Aber selbst wenn auf die Beschwerde eingetreten werden könnte, wäre sie abzuweisen.

Materiell wies das Gericht zunächst darauf hin, dass die einschlägige kantonale Norm mit Art. 69 und 70 DBG sowie mit Art. 28 StHG übereinstimme und verwies sodann auf die Botschaft zu diesen beiden Gesetzen, wo der Übergang von der unter dem BdBS geltenden Bruttoertrags- zur Reinertragsmethode beschrieben wird. Sodann wurde auch auf den Bericht der kantonalen Kommission, welche den Bericht der Regierung zu prüfen hatte, hingewiesen. Dort wird ausgeführt, dass nicht der gesamte Beteiligungsertrag steuerfrei sei, sondern dass ein Anteil der Verwaltungskosten und die mit der Finanzierung zusammenhängenden Kosten auf den Beteiligungsertrag zu verlegen seien.

Sodann stellte das Gericht fest, dass der Gesetzestext nicht klar sei und nicht anordne, wie der Finanzierungsaufwand auf die verschiedenen Erträge und damit auch auf den Beteiligungsertrag zu verlegen sei. Sowohl die kantonale Steuerverwaltung als auch das Verwaltungs-

gericht hätten unabhängig von der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft eine proportionale Verlegung der Schuldzinsen auf die Aktiven vorgenommen. Sodann bezog sich das Gericht auf – aus dem publizierten Entscheid nicht hervorgehende – Beispiele, welche die Beschwerdeführerin ins Recht gelegt hatte und stellte fest, dass es damit nicht gelungen sei, eine Ungleichbehandlung darzutun. Zudem hielt das Bundesgericht fest, dass die Beispiele der Beschwerdeführerin reine Holdinggesellschaften umfassten und dass solche Holdinggesellschaften auf kantonaler Ebene steuerbefreit seien. Im zu entscheidenden Fall handle es sich jedoch um eine kommerziell aktiv tätige Gesellschaft (Bank), und für sämtliche aktiv tätigen Gesellschaften würden die gleichen Regeln für die Schuldzinsenverlegung gelten. Diese Regeln seien in der Tat schematisch, aber die von der Beschwerdeführerin beantragte Ausarbeitung anderer Regeln wäre kompliziert, und sie könnten andere Ungleichheiten schaffen, wenn sie nur auf Banken beschränkt blieben (E 1.4, am Schluss).

Sodann ging das Bundesgericht auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin ein, wonach einerseits die Bankenverordnung strikte Eigenmittelvorschriften enthalte und dass andererseits die Banken in professioneller Weise verzinsliche Kundengelder entgegennehmen, um diese Gelder dann als ebenfalls verzinsliche Kredite und Darlehen weiterzureichen. Die Schuldzinsen einer Bank stünden deshalb nicht mit der Finanzierung ihrer Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften in Verbindung.

Das Argument der Eigenmittelunterlegungsvorschriften wurde vom Gericht mit der Begründung zurückgewiesen, dass zwar die Bankenverordnung verlange, dass die Aktiven nach Massgabe der damit verbundenen Risiken mit Eigenmitteln unterlegt sein müssten, dass jedoch diese Eigenmittelvorschriften nicht zum Ziel haben, bestimmte Eigenmittel spezifischen Aktivpositionen, wie z. B. den Beteiligungen, zuzuweisen. Diese Regeln veränderten das Prinzip nicht, wonach die Unternehmung als Einheit zu betrachten sei und dass die gesamten Passiven die gesamten Aktiven finanzieren würden (E 1.5).

Bezüglich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, wonach die Schuldzinsen einer Bank direkt mit den Aktivzinsen auf ihren Krediten und nicht mit den Beteiligungen im Zusammenhang stehen, verwies das Bundesgericht auf die Praxis, wonach der spezifischen Situation der Banken bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs dadurch Rechnung getragen werde, dass diese zunächst ein Drittel ihrer Passivzinsen mit Aktivzinsen verrechnen können und dass nur der dann verbleibende Betrag der Passivzinsen proportional auf die Aktiven verlegt werde. Das Gericht kam zum Schluss, dass es nicht angebracht sei, diese Vorzugsbehandlung der Banken, die in

die Richtung der von der Beschwerdeführerin aufgestellten These gehe und noch nie in Frage gestellt worden sei, zu überprüfen (E 1.6).

Aufgrund dieser Argumentation kam das Bundesgericht zum Schluss, dass der angefochtene Entscheid nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstosse und wandte sich sodann der Prüfung der Willkürüge der Beschwerdeführerin zu.

Unter diesem Aspekt machte die Beschwerdeführerin geltend, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichts deshalb willkürlich sei, weil er zwei Kreisschreiben der ESTV zur Berechnung des Beteiligungsabzugs ausser Acht lasse, die anordneten, dass die Finanzierungskosten «grundsätzlich» («en principe») im Verhältnis der Buchwerte der Beteiligungen zum Buchwert der Gesamtkonten zu verlegen seien und dass deshalb auch Abweichungen von diesem Prinzip möglich seien. Zudem habe das Verwaltungsgericht seinen Entscheid auf eine bundesgerichtliche Rechtsprechung gegründet, die auf den Fall der Beschwerdeführerin keine Anwendung finde.

Das Bundesgericht verneinte jedoch auch das Vorliegen einer willkürlichen Gesetzesanwendung durch die Vorinstanz, indem es wiederholte, dass der Gesetzestext sich zur Methode der Verlegung der Finanzierungskosten nicht äussere. Die Praxis der proportionalen Verlegung nach Massgabe der steuerlich massgebenden Buchwerte der Aktiven stelle jedoch in der Schweiz eine bekannte und gängige Praxis dar. Auch wenn andere Methoden denkbar seien, könne die von der kantonalen Steuerverwaltung angewandte Methode nicht als willkürlich bezeichnet werden. Die von der Beschwerdeführerin dem in den beiden Kreisschreiben der ESTV verwendeten Ausdruck «grundsätzlich» gegebene Bedeutung sei irrelevant, weil die von der kantonalen Steuerverwaltung angewendete Methode nicht willkürlich sei. Zudem seien die beiden von der Beschwerdeführerin angerufenen Kreisschreiben zur direkten Bundessteuer ergangen, während im vorliegenden Fall die Auslegung des kantonalen Rechts in Frage stehe. Da im Zeitpunkt, für den das Bundesgericht zu entscheiden habe (1995), die bis Ende 2000 laufende Übergangsfrist für die Steuerharmonisierung noch nicht abgelaufen gewesen sei, hätten die Kantone die Bedeutung des im StHG verwendeten Ausdrucks «des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes» noch frei interpretieren können.

Schliesslich akzeptierte das Bundesgericht dem Grundsatz nach den Einwand der Beschwerdeführerin, das Verwaltungsgericht habe eine bundesgerichtliche Rechtsprechung herangezogen, die für den entschiedenen Sachverhalt nicht massgeblich sei, weil er noch zur Bruttoertragsmethode ergangen sei, aber eine Begründung,

die falsch oder unpräzise sei, habe nicht zur Folge, dass das Ergebnis des Gerichtsurteils willkürlich sei.

Die Beschwerdeführerin habe somit die Willkürüge zu Unrecht erhoben. Die Beschwerde wurde, soweit darauf eingetreten werden konnte, abgewiesen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

In *verfahrensrechtlicher* Hinsicht ist die Tatsache bemerkenswert, dass das Bundesgericht zunächst feststellte, dass die eingereichte Beschwerde appellatorischer Natur sei und deshalb die in Art. 90 OG aufgestellten Anforderungen (Anführung der verfassungsmässigen Rechte und Begründung der geltend gemachten Verletzungen) nicht erfülle und trotzdem nicht entschied, dass mangels Vorliegens einer Prozessvoraussetzung nicht auf die Beschwerde eingetreten werde, sondern zunächst festhielt, dass die Beschwerde auch dann abgewiesen werden müsste, wenn darauf eingetreten werden könnte, und so dann eine materielle Prüfung vornahm.

Aus rechtspolitischen Gründen mag es zwar zu begrüssen und für den Beschwerdeführer im Einzelfall tröstlich sein, wenn das Bundesgericht diesem aufzeigt, dass seine verfahrensmässigen Fehler keine Auswirkungen auf das Ergebnis seiner Beschwerde hatten, indem es ihm vor Augen führt, dass das Gericht die staatsrechtliche Beschwerde auch dann abgewiesen hätte, wenn diese korrekt abgefasst worden wäre. Aus rechtlicher Sicht ist jedoch das Vorgehen des Bundesgerichts problematisch. Entweder sind die Prozessvoraussetzungen gegeben und dann ist auf die Beschwerde einzutreten, oder die Prozessvoraussetzungen fehlen und eine Beschwerde kann nicht behandelt werden³⁴. Wenn das Gericht dennoch nicht auf materielle Ausführungen verzichten will, so wäre es verfahrensrechtlich verträglicher, wenn auch immer noch nicht ganz korrekt, es liesse die Eintretensfrage offen mit der Bemerkung, die Beschwerde sei aus (den folgenden) materielle rechtlichen Gründen ohnehin abzuweisen.

Bezüglich der *materiellen Frage*, wie die Schuldzinsen bei der Ermittlung des Nettobeteiligungsertrags im Allgemeinen und bei Banken im Besonderen zu behandeln sind, kam das Bundesgericht zum Ergebnis, dass im zu entscheidenden Fall nur die proportionale Verteilung im

34 Man stelle sich vor, das Bundesgericht würde seinen hier gewählten verfahrensrechtlichen Ansatz auch im umgekehrten Fall anwenden und auch zu jenen staatsrechtlichen Beschwerden materiell Stellung beziehen, die gutgeheissen würden, wenn die von Art. 90 OG gestellten Anforderungen erfüllt wären! Ein solcher Entscheid wäre dann für die beschwerdeführende Person alles andere als tröstlich und würde wohl Anlass zu einem Haftpflichtprozess gegen einen allfälligen Steuervertreter geben.

Verhältnis des Buchwertes der Beteiligungen zu den Gesamtaktiven korrekt sei. Allerdings hat es die für Banken geltende Praxis, wonach ein Drittel der Schuldzinsen vorweg mit den Aktivzinsen verrechnet werden kann, nicht beanstandet.

Für die Folgen, die sich aus diesem Urteil für die Praxis ergeben, ist von grosser Bedeutung, dass das Bundesgericht hier das Ergebnis der Vorinstanz (Verwaltungsgericht des Kantons Genf) nur im Rahmen einer staatsrechtlichen Beschwerde als mit dem Gebot der Rechtsgleichheit in Übereinstimmung stehend und als nicht willkürlich qualifiziert hat. Damit wurde nicht ausgeschlossen, dass auch andere Methoden grundsätzlich möglich wären. Im Gegenteil: Das Gericht hat ausgeführt, dass der Text der kantonalen Norm zur Ermittlung des Nettobeteiligungsertrags, der mit Art. 70 Abs. 1 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG übereinstimmt, unklar sei und diese nicht anordne, wie die Beziehung der Schuldzinsen zu den einzelnen Erträgen, wozu auch die Beteiligungserträge gehören, hergestellt werden müsse (E 1.4). Diese Sichtweise wird bei der Willkürprüfung bestätigt, wo das Bundesgericht ausführt, auch andere Methoden seien vorstellbar, aber im konkreten Fall erweise sich die proportionale Verlegung nach Massgabe der Buchwerte als nicht willkürlich (E 2.1).

Dieses Urteil des Bundesgerichts hat also über den Einzelfall hinaus eine erhebliche Bedeutung und eröffnet sowohl für Gesellschaften mit massgeblichen Beteiligungen als auch für die Steuerbehörden die Möglichkeit, aufgrund der sowohl in Art. 28 Abs. 1 StHG als auch in Art. 70 Abs. 1 DBG enthaltenen Wendung «des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes» von der proportionalen Aufteilung nach dem Verhältnis des Buchwerts der Beteiligungen zu den Gesamtaktiven abzuweichen. Unter welchen Voraussetzungen und in welcher Weise solche Abweichungen zulässig bzw. geboten sind, hatte das Bundesgericht im hier besprochenen Urteil aufgrund seiner eingeschränkten Kognition bei der staatsrechtlichen Beschwerde nicht zu entscheiden.

Zwei Leitplanken sind jedoch dem Urteil zu entnehmen. Einerseits muss den Ausführungen zur Frage des kantonalen Freiraums während des Übergangszeitraums für die Anpassung der kantonalen Gesetze an das StHG (E 2.1, ganz am Schluss) wohl der Umkehrschluss entnommen werden, dass das Gericht heute auch hier in Verkennung des Grundgedankens der Steuerharmonisierung³⁵ dem vertikalen Aspekt der Harmonisierung absolute Priorität einräumen und die für das DBG anzuwendende Methode – über die es noch nicht entschieden hat

– auch für das kantonale Recht als verbindlich erklären will. Andererseits misst das Gericht den aufsichtsrechtlichen Vorschriften über die Eigenmittelvorschriften keinerlei Bedeutung zu. Anderenfalls hätte es im zu entscheidenden Fall einer Bank nicht ausser Acht lassen können, dass dort aufgrund zwingender rechtlicher Vorgaben der Buchwert der Beteiligungen an im Bank- und Finanzbereich tätigen Unternehmen direkt von den eigenen Mitteln abzuziehen ist und somit ausschliesslich eigenfinanziert sein muss³⁶. Diese aufsichtsrechtlichen Vorgaben schiebt das Bundesgericht mit der Bemerkung beiseite, dass sie nicht zum Ziel hätten, gewisse Mittel der Finanzierung gewisser Aktiven zuzuweisen (E 1.5). Die aufsichtsrechtlichen Vorschriften vermöchten nicht das Prinzip zu modifizieren, wonach die Unternehmung als Einheit zu betrachten sei und dass die Summe der Passiven zur Finanzierung der Aktiven diene. Diese – zwar zutreffende, aber dem Problem der sachgerechten Zuweisung des Finanzierungsaufwands nicht gerecht werdende – Betrachtungsweise steht im Widerspruch zu den erwähnten Ausführungen des Gerichts, wonach auch andere Methoden als die proportionale Aufteilung der Schuldzinsen zulässig sind. Würde der hier vom Bundesgericht angerufene Grundsatz konsequent angewendet, hätte das Gericht auch die bei Banken übliche Verrechnung eines Drittels der Passivzinsen mit den Aktivzinsen nicht tolerieren dürfen.

Das Problem der richtigen Verlegung der Schuldzinsen ist komplex. Dies hat auch die ESTV erkannt, indem sie im einschlägigen Kreisschreiben³⁷ ausführt, dass der Finanzierungsaufwand «grundsätzlich» proportional im Verhältnis der Gewinnsteuerwerte umzulegen sei. Diese Verwaltungsanweisung, aber auch gewisse Passagen im hier besprochenen Urteil öffnen das Feld für andere Methoden, die dann Anwendung finden können und sollen, wenn die der proportionalen Methode nach Massgabe der Gewinnsteuerwerte zugrunde liegenden Prämissen, wonach einerseits diese Gewinnsteuerwerte die Kreditaufnahmekapazität der Unternehmung korrekt reflektieren und andererseits der Verschuldungsgrad sämtlicher Aktiven identisch ist, im Einzelfall nicht zutreffend sind und deshalb die Standardmethode nicht zu einem sachgemässen Ergebnis führt.

Die Praxis ist aufgerufen, hier adäquate Lösungen zu finden und dabei auch dem internationalen Trend nach objektmässiger Zuteilung der Finanzierungskosten Rech-

35 Vgl. dazu REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), 224.

36 Vgl. Art. 11d lit. a und b Verordnung über die Banken und Sparkassen (Bankenverordnung) (vom 17.5.1972), SR 952.02.

37 KS der ESTV – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998) Ziff. 2.6.2.

nung zu tragen. In diesem Zusammenhang könnte auch überdacht werden, ob die auf sehr pauschalen Annahmen beruhende Praxis der Verrechnung eines Drittels der Passivzinsen mit den Aktivzinsen bei Banken noch adäquat ist. Die im vorliegenden Urteil richtigerweise vorgenommene Auslegung der in Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 70 Abs. 1 DBG enthaltenen Wendung «des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes» öffnet die Türe zu diesem Vorgehen.

Literatur

- LOCHER PETER, Einkommenssteuerliche Behandlung von Wohnrechten, Nutzniessungen und obligatorischen Nutzungsrechten im privaten Bereich, ZStP 2006, 1 ff.
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- OEHLI MARKUS, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zürich 2000
- REICH MARKUS, Art. 18 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- SIEBER OTMAR, Ungereimtheiten bei der Besteuerung von Wohn- und Nutzniessungsrechten, ST 2002, 97 ff.
- SIMONEK MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002: Direkte Bundessteuer, ASA 73 (2004/05), 1 ff.
- STADELMANN THOMAS, Grundstückveräußerung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechtes, Jusletter vom 25.11.2002
- ZWAHLEN BERNHARD, Art. 21 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

Gesetzgebungs-Agenda 2006/4

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

Inhalt

1	Bund
1.1	Unternehmenssteuerreform II
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung
1.3	Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen
1.4	Mitarbeiterbeteiligungen
1.5	Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG
1.6	Totalrevision der Mehrwertsteuer
2	Kantone
2.1	Aargau
2.2	Appenzell Ausserrhoden
2.3	Basel-Landschaft
2.4	Bern
2.5	Genf
2.6	Graubünden
2.7	Luzern
2.8	Neuenburg
2.9	Schaffhausen
2.10	Schwyz
2.11	Solothurn
2.12	St.Gallen
2.13	Uri
2.14	Zug
2.15	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 22.6.2005 leitete der Bundesrat die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II (BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen, Unternehmenssteuerreformgesetz II) den eidg. Räten zu.¹ Mit dieser Vorlage beabsichtigt der Bundesrat eine Stärkung des Standorts Schweiz durch eine gezielte steuerliche Entlastung des Risikokapitals. Die Reform soll deshalb primär jenen Investoren zugute kommen, die unternehmerisch tätig sind. Andererseits soll die Reform aber auch gezielt kleine und mittlere Unternehmen (KMU) entlasten. Verbesserungen sollen vor allem dort vorgenommen werden, wo im internationalen Verhältnis der grösste Handlungsbedarf besteht. Zudem sollen ungerechtfertigte Überbesteuerungen gemildert und zum Teil beseitigt werden.²

Der Ständerat als Erstrat trennte zunächst die Bestimmungen über die indirekte Teilliquidation und die Transponierung in der Erkenntnis, dass einerseits die Beratung des gesamten Unternehmenssteuerreformgesetzes aufgrund des Umfangs und der hohen Komplexität einige Zeit in Anspruch nehmen werde und andererseits bezüglich dieser Bestimmungen ein dringender Regelungsbedarf besteht, von der Vorlage ab und fasste sie in einen gesonderten Erlass. Das entsprechende «BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung» wurde vom Ständerat in der Frühjahrssession 2006 und vom Nationalrat in der Sommersession 2006 durchberaten und am 23.6.2006 von der Bundesversammlung beschlossen.³ Nach diesem Gesetz wird der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mind. 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen einer

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

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

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

1 S. BBI 2005, 4733.

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

3 S. BBI 2006, 5749.

natürlichen oder juristischen Person dann als *indirekte Teilliquidation* besteuert, wenn innert 5 Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war. Mitwirkung des Verkäufers liegt dann vor, wenn dieser weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Kaufpreisfinanzierung Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Der Erlös aus der Übertragung von Beteiligungsrechten aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person wird dann als *Transportierung* besteuert, wenn der Veräusserer nach der Übertragung zu mind. 50 % am Grund- oder Stammkapital der Käuferfirma beteiligt ist. Die Besteuerung bleibt indessen auf die Übertragung einer Beteiligung von mind. 5 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beschränkt. In diesem Sinne werden sowohl das BG über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch das BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) angepasst. Das Inkrafttreten des neuen Bundesgesetzes wird vom Bundesrat bestimmt. Indessen besteht die erklärte Absicht, dass es, soweit es die direkte Bundessteuer betrifft, auf den 1.1.2007 in Kraft gesetzt werden soll, sofern kein Referendum ergriffen wird. Die analogen Harmonisierungsbestimmungen sollen alsdann ein Jahr später, ohne zusätzliche Anpassungsfrist für die Kantone, in Kraft treten. Zusätzlich ist im Sinne einer Rückwirkung vorgesehen, dass bezüglich der direkten Bundessteuer die neue Regelung der indirekten Teilliquidation für alle in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge gilt, soweit diese noch nicht rechtskräftig veranlagt sind.

Die übrigen Teile des Unternehmenssteuerreformgesetzes II beriet und verabschiedete der Ständerat in der Sommersession 2006. Gegenüber der bundesrätlichen Vorlage beschloss er dabei folgende wesentlichen Änderungen:

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

Doppelbelastung harmonisierungsrechtlich zwingend vorgeschrieben. Auch haben sie dieses Verfahren auf Beteiligungen von mind. 10 % zu beschränken. Dagegen bleiben sie bei der Wahl des Teilbesteuerungssatzes frei.

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

Der Nationalrat als Zweitrat hat die übrigen Teile des Unternehmenssteuerreformgesetzes II in der Herbstsession 2006 durchberaten und dabei gegenüber der Fassung des Ständerats folgende Abweichungen beschlossen:

- Der Satz für die Teilbesteuerung von Dividenden (bei Beteiligungen des Geschäftsvermögens zusätzlich auch für Veräusserungsgewinne) soll bei der direkten Bundessteuer sowohl bei Beteiligungen des Privatvermögens als auch bei solchen des Geschäftsvermögens einheitlich 50 % betragen. Das Kriterium der qualifizierten Beteiligung (mind. 10 %) wird auch auf indirekt gehaltene Beteiligungen ausge-

dehnt. Diese Ausdehnung ist auch von den Kantonen, welche ein Teilbesteuerungsverfahren einführen, zwingend zu beachten.

- Die Problematik des Quasi-Wertschriftenhandels soll über eine Einschränkung der Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne und nicht über eine Qualifikation von bestimmten An- und Verkäufen von Wertschriften als selbständige Erwerbstätigkeit gelöst werden. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Kapitalvermögen in Form von Wertschriften und anderen Finanzanlagen können auch im Bereich des Privatvermögens besteuert werden, wenn während mind. zwei aufeinander folgenden Steuerjahren die Summe der in jedem Steuerjahr getätigten Verkäufe wertmässig mind. viermal das zu Beginn des Steuerjahres vorhandene Wertschriftenvermögen ausmacht. Zur Besteuerung gelangt jeweils nur das zweite von zwei aufeinander folgenden Steuerjahren, in welchen die vorgenannten Schwellen erreicht werden. Kapitalverluste können mit steuerbaren Kapitalgewinnen verrechnet und unbefristet vorgetragen werden.
- Für den Abzug privater Schuldzinsen soll es beim geltenden Recht bleiben (Abzug beschränkt auf den Umfang der steuerbaren Vermögenserträge und weitere Fr. 50 000).
- Hinsichtlich der steuerlichen Folgen der Überführung von Grundstücken aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen wird der bundesrätliche Vorschlag übernommen. Danach wird über die Quote der wieder eingebrachten Abschreibungen steuerlich sofort abgerechnet, während für die Wertzuwachsquote ein Aufschub der Besteuerung bis zur Veräusserung der Liegenschaft beansprucht werden kann.
- Liquidationsgewinne, die zufolge Geschäftsaufgabe nach dem 55. Altersjahr oder wegen Invalidität anfallen, sollen getrennt vom übrigen Einkommen besteuert werden, wobei die Steuer (in gleicher Weise wie bei Kapitalleistungen aus Vorsorge) zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet wird. Die Kantone sollen in dieser Hinsicht nicht, wie vom Ständerat beschlossen, frei sein; vielmehr haben sie diese zwingend ebenfalls wie Kapitalleistungen aus Vorsorge zu besteuern.

1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung, die mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16.5.2004 neu angegangen werden muss, misst der Bundesrat ebenso grosse Bedeutung zu wie der anstehenden Unternehmenssteuerreform II (s. Abschn. 1.1). Deren Ausarbeitung setzt nach seiner Aussage jedoch zunächst wichtige Grundsatzentscheide voraus, insbesondere zur Ehepaar-

besteuerung und zu steuerlichen Massnahmen für Kinder.

Um gleichwohl kurzfristig eine Verbesserung zu erreichen, hatte der Bundesrat am 29.9.2005 eine Vorlage zu Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung in die Vernehmlassung gegeben.⁴ Ziel dieser Vorlage war es, in einem ersten Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerhepaare gegenüber den gleichsituierten Konkubinatspaaren im Recht der direkten Bundessteuer möglichst schnell zu mildern. In einem zweiten Schritt sollten dann der Systementscheid zwischen Individualbesteuerung und Splitting gefällt und die übrigen Mängel in der Familienbesteuerung gelöst werden.

Die anvisierte Sofortmassnahme sollte über eine Neugestaltung und massive Erhöhung des bestehenden Zweiverdienerabzugs erreicht werden. Konkret schlug der Bundesrat vor, den fixen Zweiverdienerabzug in der Höhe von Fr. 7600 neu auf 50 % des Einkommens des Zweiverdienenden zu erhöhen, und zwar bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 55 000. Der heute geltende Zweiverdienerabzug von Fr. 7600 sollte als Minimalansatz beibehalten werden. Diese Massnahme hätte Mindererträge für den Bund von Fr. 750 Mio. zur Folge gehabt. Diese sollten einerseits durch die Reduktion von Ausgaben und andererseits durch Mehreinnahmen aufgefangen werden. Letztere sollten über eine Erhöhung des Steuertarifs für Alleinstehende ab der Einkommenshöhe erzielt werden, ab welcher bisher die Schlechterstellung der Zweiverdienerhepaare einsetzte. Die Vernehmlassung, die bis Ende Dezember 2005 dauerte, brachte als Ergebnis, dass eine überwiegende Mehrheit den Handlungsbedarf bei der Heiratsstrafe zwar bejaht, dass aber die unterbreitete Lösung stark kritisiert wird. Keine Zustimmung fanden insbesondere die für die Gegenfinanzierung vorgesehene Tarifierhöhung bei den Alleinstehenden sowie die fehlende Entlastung der Rentner-Ehepaare. Kritisiert wurde sodann, dass neu eine Ungleichbehandlung von Ein- und Zweiverdienerhepaaren geschaffen würde, die ihrerseits Fragen der Verfassungskonformität aufwirft.

Um diesen Bedenken Rechnung zu tragen, legte sich der Bundesrat in seiner Botschaft vom 17.5.2006⁵ auf ein angepasstes Modell fest. Neben einer nur mässigen Erhöhung des Zweiverdienerabzugs soll zusätzlich ein Verheiratetenabzug von der Bemessungsgrundlage für alle Ehepaare eingeführt werden. Mit diesem Vorschlag will der Bundesrat sowohl die Anliegen jener, welche die Heiratsstrafe von Zweiverdienerhepaaren mildern wol-

4 S. www.estv.admin.ch/data/d/pdf/vernehmlassung/050905_vernehmlassungsvorlage.pdf.

5 S. BBl 2006, 4471.

len, wie auch die jener, die auf massvolle Belastungsdifferenzen zwischen Ein- und Zweiverdienerhaushalten Wert legen, gleichermaßen Rechnung tragen. Konkret legte sich der Bundesrat auf eine so genannte Kombi-Lösung fest, die sich bei der direkten Bundessteuer aus der Erhöhung des Zweiverdienerabzugs in Höhe von 50 % des Zweitverdienstes bis max. Fr. 12 500 und einem neuen Verheiratetenabzug von Fr. 2500 zusammensetzt. Diese Lösung führt auf Stufe Bund zu Mindereinnahmen von Fr. 500 Mio., die gegenfinanziert werden müssen.

In der Herbstsession 2006 ist das entsprechende Gesetz von den eidg. Räten unverändert verabschiedet worden. Die Inkraftsetzung der Sofortmassnahmen ist auf den 1.1.2008 vorgesehen. In einem zweiten Schritt soll sodann eine umfassende Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung an die Hand genommen werden. Noch im laufenden Jahr soll die entsprechende Vorlage zuhanden des Parlamentes vorgelegt werden, damit dieses im Bereich der Familienbesteuerung einen Grundsatzentscheid über Individualbesteuerung oder gemeinsame Besteuerung fällen kann.

1.3 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen

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

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

anlagen haben die Anleger keinen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihres Anteils zum Nettoinventarwert. Geschlossene kollektive Kapitalanlagen weisen entweder die Form der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen oder jene der Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) auf. Als Besonderheit ist zu erwähnen, dass die SICAF nur dort dem KAG unterstellt ist, wo ein unerfahrenes Publikum durch Investmentgesellschaften beworben wird, welche nicht an der Börse kotiert sind. Lediglich in diesen Fällen ist nach Ansicht des Parlamentes ein Schutz und damit eine Unterstellung unter das KAG notwendig. Ist die SICAF an der Börse kotiert oder sind deren Anleger qualifiziert, erfolgt dagegen keine Unterstellung unter das KAG. Als qualifizierte Anleger gelten vor allem Banken, beaufsichtigte Versicherungseinrichtungen, Vorsorgeeinrichtungen mit professioneller Tresorerie sowie vermögende Privatpersonen.

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

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

Der Zeitpunkt der Inkraftsetzung des KAG ist derzeit noch offen.

1.4 Mitarbeiterbeteiligungen

In der Frühjahrssession 2006 hat der Nationalrat das vom Bundesrat mit Botschaft vom 17.11.2004 unterbreitete BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen⁷ als Zweirat beraten und dabei gegenüber dem Beschluss des Ständerates⁸ zwei Differenzen geschaffen. Anders als der Ständerat hat der Nationalrat beschlossen, bei den Mitarbeiteroptionen nur einen Abzug von 6 % pro Sperrjahr zu gewähren, höchstens aber 50 %. Demgegenüber

6 S. BBl 2006, 5805.

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

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

hatte der Ständerat einem Abzug von 10 % pro Sperrjahr, höchstens 50 %, zugestimmt. Sodann sollen Optionen, die zufolge Domizilwechsels mit einer Quellensteuer erfasst werden, zum Quellensteuersatz von 11,5 % besteuert werden. Hier hatte der Ständerat einen Satz von 10 % beschlossen.

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

1.5 Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG

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

1.6 Totalrevision der Mehrwertsteuer

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

- Das MWSTG ist zu kompliziert, da es viele Ausnahmen von der Steuer sowie drei verschiedene Sätze enthält.
- Die Gesetzesstruktur ist unübersichtlich und erschwert die Lektüre.
- Die Steuerbefreiungen führen zu komplexen Vorsteuerkürzungen.
- Das geltende MWSTG belastet gewisse Teile der Wirtschaft noch immer mit einer Schattensteuer (taxe occulte). Das heisst, an Stelle des inländischen Konsums werden die Unternehmen mit Steuern auf

Vorleistungen und Investitionen belastet. Dies behindert das Wachstum unserer Volkswirtschaft.

- Der Steuerpflichtige trägt eine hohe Eigenverantwortung, da er die Mehrwertsteuer selbst veranlagen muss, und ein hohes (finanzielles) Risiko aufgrund der fehlenden formellen Rechtskraft und der langen Verjährungsfristen.
- Der reduzierte Mehrwertsteuersatz zeitigt eine hohe Giesskannen-Wirkung. Für jeden Franken, um den man die Steuerlast der untersten Einkommensklassen bei Käufen von Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken verringert, senkt man gleichzeitig die Steuerlast der obersten Einkommensklasse um gut 2 Franken.

Die bisherigen Arbeiten an der Mehrwertsteuerreform haben ergeben, dass nur im Rahmen einer umfassenden Revision und Neugestaltung des Mehrwertsteuerrechts alle Probleme gesamthaft angegangen und eine optimale Lösung gefunden werden können. Auch die Systematik des Gesetzes kann nur mittels einer grundlegenden Reform verbessert werden. Wegen der Wechselwirkungen innerhalb des Gesetzes wird eine Teilrevision nicht als gangbarer Weg erachtet. Das Eidg. Finanzdepartement geht davon aus, dass die Hauptschwächen des heutigen Gesetzes, namentlich die Abgrenzungsschwierigkeiten aufgrund der vielen Ausnahmen und der verschiedenen Steuersätze sowie die teilweise hohe Belastung der Steuerpflichtigen mit der *taxe occulte*, durch einen Einheitsatz und die Aufhebung der Ausnahmen weitgehend behoben werden können. Eine vereinfachte und systematische Mehrwertsteuer dürfte sodann zu tieferen Entrichtungskosten für die Steuerpflichtigen sowie zu geringerem Erhebungsaufwand für die Verwaltung führen. Die Vorlage soll sodann weitere partielle Gesetzesänderungen vorsehen, insbesondere eine Erhöhung der Mindestumsatzgrenze und eine Ausdehnung der Saldosteueratzmethode.

Das Projekt einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes wird von Peter Spori, Beauftragtem für die Mehrwertsteuerreform, und dessen Arbeitsgruppe begleitet. Dieser hat in der Zwischenzeit seinen Schlussbericht dem Eidg. Finanzdepartement übergeben. Der Bericht¹¹ unterstreicht die Dringlichkeit und Wichtigkeit einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes. Er enthält Empfehlungen zu möglichen Reformen im System, zur Aufhebung der Ausnahmen, zur Satzfrage und zu weiteren Reformen materiell- und verfahrensrechtlicher Natur. Dementsprechend wird er die Grundlage für die Ver-

9 S. BBl 2006, 7539.

10 S. BBl 2006, 7551.

11 S. www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=de.

nehmlassungsvorlage bilden, welche im Winter 2006 vorliegen soll.¹²

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Grosse Rat des Kantons Aargau hat am 22.8.2006 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Am 26.11.2006 wird das aargauische Stimmvolk darüber befinden. Die Revision enthält vier Stossrichtungen: Stärkung des Wirtschaftsstandorts Aargau; Entlastung von Kleinverdienenden, Kleinrentnerinnen und Kleinrentnern; Umsetzung der neueren Vorgaben des StHG sowie Bereinigungen und Vereinfachungen in Bereichen, wo sich seit der Inkraftsetzung des auf den 1.1.2001 total revidierten Steuergesetzes aufgrund von Gerichtsentscheiden oder Erfahrungen in der Praxis ein Handlungsbedarf ergeben hat. Zur Abfederung der Mindereinnahmen für den Kanton und die Gemeinden erfolgt eine gestaffelte Inkraftsetzung auf 2007, 2009 und 2010.

Auf 2007 treten u. a. in Kraft:

- Halbierung der Kapitalsteuer bei den juristischen Personen auf 1,25 %;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Einkommen (Besteuerung der Dividendeneinkünfte zu 40 % des Satzes des gesamten steuerbaren Einkommens, bei einer Mindestbeteiligung von 10 %);
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Vermögen (Reduktion des Vermögenssteuerwertes von ausserbörslichen Beteiligungen um 50 % [bisher um 40 %]);
- Abschaffung der Mindeststeuer auf Grundstücken für juristische Personen;
- Staffelung und Erhöhung des Kinderabzugs (Fr. 6400 bis vollendetes 14. Altersjahr; Fr. 8000 zwischen 15. und vollendetem 18. Altersjahr; Fr. 9500 für volljährige Kinder in Ausbildung [bisher einheitlicher Abzug von Fr. 6400]);
- gestaffelter Sozialabzug für steuerbare Einkommen unter Fr. 35 000;
- die neuen Bestimmungen des Fusionsgesetzes, des Behindertengleichstellungsgesetzes, des Partnerschaftsgesetzes, des revidierten Stiftungsrechts sowie der Rechtsweggarantie.

Auf 2009 treten in Kraft:

- Reduktion des zweistufigen Gewinnsteuertarifs von bisher 7 %/11 % auf 6 %/9 % bei gleichzeitigem Verzicht auf die Renditeabhängigkeit des Gewinnsteuertarifs und Erhöhung des Sockelbetrages (Gewinnbesteuerung in der unteren Tarifstufe) von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.

Auf 2010 treten in Kraft:

- Reduktion des Einkommenssteuertarifs ab Fr. 43 000 (Alleinstehende) respektive Fr. 86 000 (Verheiratete);
- Reduktion des Vermögenssteuertarifs um 0,3 ‰ pro Tarifstufe (Maximalsatz neu bei 2,3 ‰).

(Die Tarifreduktionen treten an die Stelle des Ausgleichs der kalten Progression, der voraussichtlich auf 2010 hätte vorgenommen werden müssen.)

Der Regierungsrat bestimmt das Inkrafttreten:

- der neuen Bestimmungen zur Umsetzung des BG über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit;
- der neuen Bestimmungen zur indirekten Teilliquidation und Transponierung.

Die Revision führt beim Kanton im Jahr 2007 zu Mindereinnahmen von Fr. 76 Mio., 2009 zu Mindereinnahmen von Fr. 134 Mio. und 2010 zu Mindereinnahmen von Fr. 204 Mio. Bei den aargauischen Gemeinden ergeben sich 2007 Mindereinnahmen von Fr. 59 Mio., 2009 von Fr. 84 Mio. und 2010 von Fr. 153 Mio.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Mit Entscheid vom 12.9.2006¹³ hat das Bundesgericht eine Stimmrechtsbeschwerde gegen die Abstimmung vom 21.5.2006 betreffend das Gesetz über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne (Nationalbankgold-Gesetz; NGG¹⁴) gutgeheissen.

Damit kann die darin enthaltene Steuergesetzrevision nicht wie vorgesehen am 1.1.2007 in Kraft treten. Die Abstimmung kann nicht einfach wiederholt werden. Es muss ein neues Gesetz erarbeitet werden. Bei der Ausgestaltung des Steuergesetzes beabsichtigt die Ausserrhoder Regierung nun eine Kehrtwende: Auf die Einführung degressiver Steuern soll verzichtet werden. Stattdessen will die Regierung die Gewinnsteuer von Unternehmen auf einen Satz zwischen 6,8 % und 9 % senken. Zudem ist eine Reduktion bei den Vermögenssteuern vorgesehen. Und zur Entlastung von Familien ist die Einführung

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

13 BGE 1P.223/2006.

14 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.2, FStR 2006, 160 f.

eines Ausbildungsabzugs von Fr. 10 000 bis Fr. 12 000 geplant. Die Steuerentlastungen sollen im Jahr 2008 wirksam werden.¹⁵

2.3 Basel-Landschaft

Der Landrat hat am 21.9.2006 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Inhaltlich geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Einführung eines Doppelverdienerabzugs für Ehegatten;
- Erhöhung der Eigenmietwerte in allen Fällen auf mind. 60 % des Marktmietwertes und Aufhebung des Mietkostenabzugs;
- Einführung der Abzugsfähigkeit von Kinderdrittbetreuungskosten;
- Erhöhung des Pauschalabzugs für Versicherungsprämien von Fr. 1200 auf Fr. 2000 für Alleinstehende und von Fr. 2400 auf Fr. 4000 für Verheiratete. Diese Höchstbeträge erhöhen sich neu um Fr. 450 für jedes Kind, für das ein Kinderabzug beansprucht werden kann (bisher um Fr. 200);
- Entlastung von AHV/IV-Rentnern in finanziell bescheidenen Verhältnissen mittels eines Sozialabzugs;
- Einführung eines Einheitstarifes mit Vollsplitting für Ehepaare und Einelternfamilien;
- Einführung eines Kinderabzugs vom Steuerbetrag.

Die Steuergesetzrevision soll am 1.1.2007 in Kraft treten.

Der Regierungsrat hat Anfang Juli 2006 die Vorlage über die Reform der Unternehmensbesteuerung verabschiedet und bei den Parteien, Gemeinden und anderen interessierten Kreisen in die Vernehmlassung geschickt.

Die Vernehmlassungsvorlage sieht bei der Staatssteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einen proportionalen Ertragssteuersatz von 12 % vor. Heute kennt das Steuergesetz einen renditeabhängigen Tarif, der minimal 6,5 % und maximal 20 % beträgt. Eine Änderung bei der Gewinnbesteuerung ist nur auf kantonaler Ebene vorgesehen. Der proportionale Ertragssteuersatz bei der Gemeindesteuer bleibt bei den bisherigen 2 % bis 5 % des Reinertrages. Der Ertragssteuersatz bei neu gegründeten oder zugezogenen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften soll in den ersten fünf Steuerjahren reduziert werden. Im ersten Steuerjahr beträgt der Steuersatz 6 % und steigt bis zum fünften Jahr auf 10,8 %. Erst der Gewinn des 6. Jahres der Steuerpflicht wird mit dem ordentlichen Steuersatz von 12 % besteuert.

Ferner soll der Kapitalsteuersatz bei der Staatssteuer nominell um die Hälfte auf 1 ‰ gesenkt werden. Im Gegensatz zum Ertragssteuersatz sollen bei der Reduktion des Kapitalsteuersatzes auch die Gemeinden im gleichen Ausmass zu einer tieferen Kapitalsteuerbelastung beitragen. Der Rahmen für die Kapitalsteuersätze bei den Gemeinden soll deshalb künftig nominell nur noch halb so hoch sein wie heute und 1,75 ‰ bis 2,75 ‰ betragen. Bei neu gegründeten oder zugezogenen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird die Kapitalsteuer entsprechend der Regelung bei der Ertragssteuer in den ersten fünf Jahren mit einem Faktor zwischen 0,5 und 0,9 multipliziert. Eine Reduktion der Kapitalsteuer ist auch bei Holding- und Domizilgesellschaften vorgesehen. Der bisherige auf Holdinggesellschaften angewendete Steuersatz von je 0,25 ‰ für Kanton und Gemeinde soll auf je 0,1 ‰ gesenkt werden. Bei den Domizilgesellschaften soll der heutige Kapitalsteuersatz von je 1 ‰ für Kanton und Gemeinde um die Hälfte auf je 0,5 ‰ gesenkt werden.

Als weitere Massnahme ist vorgesehen, dass Unternehmen betriebliche Verluste mit allfälligen Grundstückgewinnen verrechnen können. Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sollen zudem die Dividenden und Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz mit dem Halbsatzverfahren besteuert werden, sofern die berechnete Person mit mind. 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.

Die Vernehmlassungsfrist läuft bis zum 31.10.2006. Im Jahr 2007 sind die parlamentarischen Arbeiten im Landrat geplant. Die Inkraftsetzung der Unternehmenssteuerreform ist auf den 1.1.2008 vorgesehen.

2.4 Bern

Der Kanton Bern plant eine Teilrevision des Steuergesetzes. Die Finanzdirektion hat den Entwurf des teilrevidierten Steuergesetzes am 10.4.2006 in die Vernehmlassung geschickt (Frist bis 6.7.2006). Die wichtigsten Änderungen sind:

- Für Familien und den Mittelstand sind schrittweise Steuerentlastungen geplant. In einem ersten Schritt sollen per 1.1.2008 der Einkommenssteuertarif ab steuerbarem Einkommen von Fr. 30 000 gesenkt und der Kinderabzug auf Fr. 5100 erhöht werden (inkl. des Abzugs für auswärtige Ausbildung). Eine weitere Entlastung ergibt sich für sämtliche natürlichen Personen aus dem gesetzlich vorgesehenen Ausgleich der kalten Progression. In einem zweiten Schritt sollen per 1.1.2010 die Kinderabzüge nochmals erhöht und zusätzlich die maximalen Steuersätze gesenkt werden.

15 S. NZZ vom 11.10.2006, S. 14.

- Weiter schlägt der Regierungsrat auf den 1.1.2008 eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmer und Unternehmung vor. Konkret ist geplant, für Dividenden und den Wert der Beteiligung unter bestimmten Voraussetzungen einen reduzierten Einkommens- und Vermögenssteuertarif einzuführen (sog. Teilbesteuerungsverfahren). Zur Förderung der Standortattraktivität sollen zudem der Vermögenssteuertarif der natürlichen Personen gesenkt und die bisherige Höchstbelastungsvorschrift aufgehoben werden.
- Auch sind eine steuerliche Erleichterung der Unternehmensnachfolge (Anpassung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes) sowie eine Senkung des Quellensteuertarifs für Künstler, Sportler und Referenten geplant. Und schliesslich sollen die Vorgaben des Bundesrechts (z. B. Revision des Stiftungsrechts, BG gegen die Schwarzarbeit) umgesetzt werden.

Zurzeit ist die definitive Vorlage der Steuergesetzrevision in Ausarbeitung. Die 1. Lesung im Grossen Rat ist für den Januar 2007 geplant.

2.5 Genf

Der Regierungsrat des Kantons Genf hat am 6.9.2006 das Gesetzesprojekt Nr. 9903 zu Handen des Grossen Rates verabschiedet. Die wichtigsten Änderungen sind:

- Vereinigung der bestehenden fünf Gesetze betr. die Besteuerung der natürlichen Personen (Einkommen und Vermögen) in einem einzigen Erlass;
- Korrektur von Verstössen gegen das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes, nämlich:
 - Abschaffung des Zusatzbetrages für die Berechnung des Steuerabzugs für AHV/IV-Rentner. Zu erinnern ist daran, dass die Gesetze im Kanton Genf nicht einen Sozialabzug von den steuerpflichtigen Einkünften vorsehen. Vielmehr werden auf einem Betrag, der von der persönlichen Situation des Steuerpflichtigen abhängt, die gewöhnlichen Tarife zur Anwendung gebracht, und dieses Ergebnis wird direkt von der Einkommenssteuer abgezogen;
 - Einführung einer teilweisen Steuerbefreiung von gewissen Renten der 2. Säule, basierend auf Art. 204 DBG, mit dem Ziel, die vorgängig erwähnte Massnahme teilweise zu kompensieren. Seit dem 1.1.2001 sind im Kanton Genf alle Renten der 2. Säule vollumfänglich einkommenssteuerpflichtig;
 - Berücksichtigung der Ausübung einer Erwerbstätigkeit durch beide Ehegatten mittels eines Abzugs vom steuerpflichtigen Einkommen anstelle des Zusatzbetrages für die Berechnung des nach geltendem Recht bestehenden Steuerabzugs;

- Festlegung einer Obergrenze für den Abzug der Krankenkassenprämie, und zwar auf die Höhe der durchschnittlichen kantonalen Prämie für die obligatorische Krankenversicherung (inkl. Unfalldeckung), unter Berücksichtigung der drei Altersklassen. Die zurzeit geltenden Gesetze des Kantons Genf sehen eine vollumfängliche Abzugsfähigkeit der effektiven Prämien ohne Obergrenze vor.
- Wiederverteilung der durch die oben erwähnten Massnahmen zu erzielenden zusätzlichen Steuereinnahmen mittels einer Reduktion der Progression im Steuertarif;
- Abschaffung des Zusatzbetrages für die Berechnung des Steuerabzugs bei Kinderbetreuungskosten (bei Steuerpflichtigen mit Kindern unter 12 Jahren). Diese Massnahme soll kompensiert werden durch eine Erhöhung des Zusatzbetrages für die Berechnung des Steuerabzugs bei den Familienlasten.

Die Gesetzesänderungen sollen am 1.1.2007 in Kraft treten.

2.6 Graubünden

In der Augustsession 2006 hat der Grosse Rat das Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG)¹⁶ verabschiedet. Mit diesem Gesetz werden die sehr unterschiedlichen kommunalen Regeln über die Handänderungssteuer sowie die Liegenschaftensteuer vereinheitlicht. Die Einkommens- und Vermögenssteuern sowie die Grundstückgewinnsteuern der Gemeinden werden neu zusammen mit den Kantonssteuern veranlagt. Das GKStG tritt auf den 1.1.2007 in Kraft; die Gemeinden haben anschliessend Zeit, die kommunalen Gesetze an das übergeordnete Recht anzupassen. Ab dem 1.1.2009 finden die Bestimmungen des GKStG direkt Anwendung, wenn ihnen das kommunale Recht widerspricht. Die Befreiung der Ehegatten und der direkten Nachkommen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt bereits ab 1.1.2008 für alle Gemeinden zwingend. Die Referendumsfrist läuft bis 13.12.2006.

Ausserdem wird das kantonale Steuergesetz teilrevidiert. Der Grosse Rat hat die entsprechende Vorlage in der Oktobersession verabschiedet. Die wichtigsten Punkte sind:

- Die gesamtschweizerisch höchste Steuerbelastung der juristischen Personen wird deutlich reduziert. Bei der Gewinnsteuer wird der heutige Steuertarif mit progressiven Steuersätzen beibehalten, jedoch

16 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/3, Abschn. 2.8, FStR 2006, 241 f.

das Maximum der Gewinnsteuer reduziert und neu auf 7 % festgelegt.

- Die Sonderabgabe auf dem Kapital der juristischen Personen und dem Vermögen der natürlichen Personen wird aufgehoben.
- Bei der Einkommenssteuer wird ein neuer Tarif geschaffen, der Personen mit sehr tiefem Einkommen entlastet, indem der Tarif erst bei einem steuerbaren Einkommen von über Fr. 15 000 beginnt. Für Ehegatten und Einelternfamilien ist die Einführung des Teilsplittings mit einem Divisor von 1,9 vorgesehen. Der Familienabzug soll dafür gestrichen und der Zweiverdienerabzug auf Fr. 500 reduziert werden.
- Der Kinderabzug wird erhöht und beträgt neu Fr. 5000 für Kinder im Vorschulalter und Fr. 8000 für Kinder in schulischer oder beruflicher Ausbildung zu Hause. Für Kinder, die sich während der Woche an einem auswärtigen Ausbildungsort aufhalten, beläuft er sich neu auf Fr. 14 000. Zudem wird der Abzug für die effektiven Kosten der Kinderbetreuung erhöht und bei einem Selbstbehalt von Fr. 500 auf maximal Fr. 6000 festgelegt.
- Bei den Liegenschaftsunterhaltskosten wird die im Bund und in der überwiegenden Mehrheit der Kantone geltende Wechselpauschale eingeführt.
- Der Eigenmietwert kann dort, wo er im Verhältnis zu den Bareinkünften einen hohen Betrag ausmacht, zu Liquiditätsproblemen führen (z. B. bei Rentnern, die in einem grossen Eigenheim leben und nur über geringe Einkünfte verfügen). Deshalb wird künftig beim Eigenmietwert in Härtefällen eine Reduktion möglich sein.
- Die direkten Nachkommen, die Konkubinatspartner und die registrierten Partner sollen (wie schon die Ehegatten) von den Nachlass- und Schenkungssteuern befreit werden. Für die übrigen Empfänger wird ein Proportionaltarif von 10 % eingeführt.
- Bei Kapitalabfindungen aus Vorsorge wird die Maximalbelastung reduziert, und zwar von 5,2 % auf 2,6 % für Ehegatten und von 6 % auf 4 % für die übrigen Steuerpflichtigen.
- Mit der Revision werden auch die verschiedenen Änderungen des harmonisierten Bundesrechts übernommen. So erfolgen Anpassungen an das Partnerschaftsgesetz, das BG gegen die Schwarzarbeit, den ersten Teil der Unternehmenssteuerreform II und an das Kollektivanlagengesetz. Die Rechtsweggarantie wurde bereits im Zusammenhang mit der Revision des Verwaltungsgerichtsgesetzes umgesetzt.

Der Grosse Rat hat es nach intensiver Diskussion abgelehnt, die sehr umfassende Teilrevision dem obligatorischen Referendum zu unterstellen. Die Frist für das fakultative Referendum läuft (vermutlich) bis zum

24.1.2007. Die Teilrevision soll am 1.1.2008 in Kraft treten, wobei die Regierung die Möglichkeit hat, einzelne Bestimmungen (z. B. Partnerschaftsgesetz) früher in Kraft zu setzen.

2.7 Luzern

Der Grosse Rat hat am 11.9.2006 die Änderung des Steuergesetzes (Teilrevision 2008) in 2. Lesung verabschiedet. Die wesentlichsten Änderungen sind:

- Entlastung der mittleren Einkommen durch Tarifkorrektur und Ausgleich der kalten Progression per 1.1.2008: Für Alleinstehende und Familien soll der Progressionsverlauf im unteren und mittleren Bereich gemildert werden. Gleichzeitig soll die kalte Progression ausgeglichen werden.
- Häufigerer Ausgleich der kalten Progression ab 1.1.2008: Zwar soll sie wie bisher bei 7 % Teuerung ausgeglichen werden, neu jedoch spätestens nach vier Jahren. Einerseits sollen damit die Steuerpflichtigen profitieren; andererseits sollen die damit verbundenen Ausfälle in den mittelfristigen Planungen des Kantons und der Gemeinden besser berechenbar sein.
- Bei der Vermögenssteuer soll per 1.1.2009 ein linearer Satz von 0,75 ‰ eingeführt werden, was in etwa einer Halbierung der bisherigen Vermögenssteuer entspricht. Durch die Beibehaltung der Freibeträge ergibt sich dennoch ein leicht progressiver Belastungsverlauf.
- Die nachträgliche Vermögenssteuer soll aufgrund der sehr geringen und weiterhin sinkenden Erträge per 2007 ersatzlos abgeschafft werden. Analoges gilt für die nachträgliche Kapitalsteuer von juristischen Personen.
- Entlastung bei der Gewinnsteuer per 1.1.2010: Die einfache Steuer der juristischen Personen soll von 4 % auf 3 % gesenkt werden.
- Entlastung bei der Kapitalsteuer per 1.1.2010: Während bei der Steuergesetzrevision 2005 der Tarif nur für das steuerbare Kapital von mehr als Fr. 5 Mio. gesenkt werden konnte, soll neu die Senkung auf 0,5 ‰ pro Einheit auch im Bereich bis Fr. 5 Mio. vorgenommen werden.
- Die notwendigen Anschlussgesetzgebungen an das Bundesrecht (Erbenhaftung, Partnerschaftsgesetz, Bestechungsgelder, berufliche Vorsorge, Bekämpfung der Schwarzarbeit und Rechtsweggarantie) sollen mit möglichst kurzer Anpassungsfrist umgesetzt werden.
- Im Zusammenhang mit dem neuen Stiftungsrecht sollen per 1.1.2006 neu freiwillige Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen bis 20 % der steuerbaren Einkünfte abzugsfähig sein. Der Höchstbetrag bei

den natürlichen Personen von bisher Fr. 5600 soll entfallen.

- Neu soll per 1.1.2008 für Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber eine Lohnmeldepflicht geschaffen werden.

Die Referendumsfrist läuft bis 15.11.2006.

2.8 Neuenburg

Gestützt auf die Bundesgerichtsentscheide betreffend die Besteuerung der Einelternfamilien hat der Regierungsrat am 15.3.2006 angeordnet, dass Art. 11 Abs. 1 StHG vorläufig direkt anwendbar ist. Somit werden ledige, verwitwete, getrennt lebende oder geschiedene Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, künftig steuerlich gleich behandelt wie verheiratete Personen, die im gleichen Haushalt leben. Diese Anordnung ist vorläufig begrenzt auf die Steuerperioden 2005 und 2006.

2.9 Schaffhausen

Der Kanton Schaffhausen beabsichtigt eine Neuorganisation des Steuerwesens. Die Aufgaben im Steuerwesen sind bisher zwischen Kanton und Gemeinden aufgeteilt und sollen nun innerhalb einer Frist von drei Jahren vollständig dem Kanton übertragen werden. Der Regierungsrat hat am 16.5.2006 eine entsprechende Vorlage zuhanden des Kantonsrates verabschiedet.

2.10 Schwyz

Die Arbeiten am kantonalen Recht zur Umsetzung der verfassungsmässigen Rechtsweggarantie und des Bundesgerichtsgesetzes wurden aufgenommen. Damit verbunden ist eine Überprüfung und allfällige Neuordnung der bisherigen Zuständigkeiten im Bereich des Steuererlasses und der Steuerstundung. Daneben ist eine Reihe von parlamentarischen Vorstössen hängig, die sich u. a. mit der Besteuerung von Alleinerziehenden, dem gewerbmässigen Wertschriftenhandel und der Vereinfachung des Steuerwesens befassen.

2.11 Solothurn

Der Kanton Solothurn plant eine Teilrevision des Steuergesetzes. Der Regierungsrat hat das Finanzdepartement beauftragt, ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen. Die wichtigsten geplanten Änderungen sind:

- Senkung des maximalen Steuersatzes bei der Einkommenssteuer von 11 % auf 10 %;
- Erhöhung der Nullstufe beim Einkommenssteuertarif auf Fr. 10 000 für Alleinstehende und auf Fr. 19 000 für Verheiratete. Dies führt dazu, dass rund

20 000 der 148 000 Steuerpflichtigen keine Einkommenssteuer entrichten müssen;

- Erhöhung des Versicherungsprämienabzugs um Fr. 500 pro Person auf neu Fr. 2000 für Alleinstehende und Fr. 4000 für Verheiratete;
- Ersatz des bisherigen Doppeltarifs bei der Einkommenssteuer durch einen Einheitstarif mit Teilsplitting für Verheiratete (Divisor 1,9);
- Einführung eines proportionalen Satzes von vorerst 1,5 ‰ bei der Vermögenssteuer, womit grosse Vermögen deutlich entlastet werden. In einem zweiten Schritt soll eine weitere Senkung auf 1,0 ‰ vorgenommen werden, sofern sich der Kanton bis dann nicht neu verschuldet hat;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Dividenden (Einführung des Halbsatzverfahrens bei Beteiligungen von mind. 10 %);
- Senkung der Kapitalsteuer von juristischen Personen von 1,2 ‰ auf 0,8 ‰;
- Reduktion der Gewinnsteuer der 2. Stufe (d. h. für den Gewinn, der Fr. 100 000 übersteigt) von bisher 9 % auf 8,5 % im Jahr 2010 und schliesslich auf 8 % im Jahr 2012.

Die Vernehmlassung dauert bis zum 10.11.2006. Die Hauptvorlage soll im Jahr 2008 in Kraft treten.

Der Kantonsrat hat am 28.6.2006 die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das BG über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare verabschiedet. Damit werden eingetragene Partner und Partnerinnen den Ehegatten u. a. steuerlich vollständig gleichgestellt (auch bezüglich der Handänderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern). Die geänderten Erlasse werden zusammen mit dem Partnerschaftsgesetz auf den 1.1.2007 in Kraft treten.

Am 29.8.2006 hat der Kantonsrat einen Auftrag «Gerechtere Individualbesteuerung» abgelehnt. Damit hätte der Regierungsrat beauftragt werden sollen, bei der nächsten Revision des Steuergesetzes – aber zeitgleich und in Absprache mit dem Bund – den Wechsel von der Ehepaar- und Familienbesteuerung zur Individualbesteuerung vorzunehmen. Hängig ist zurzeit noch ein Auftrag, wonach der Regierungsrat im Rahmen der im Gang befindlichen Revision des Steuergesetzes degressive Steuersätze für hohe Einkommen vorzusehen habe.

2.12 St.Gallen

Mit einem Ja-Anteil von über 75 % stimmten die St.Galler Stimmbürgerinnen und Stimmbürger am 24.9.2006

der Teilrevision des Steuergesetzes¹⁷ zu. Die Gesetzesänderungen werden am 1.1.2007 in Kraft treten.

2.13 Uri

Die vom Regierungsrat am 10.2.2006 verabschiedete Steuerstrategie¹⁸ sieht eine rasche und deutliche Entlastung der juristischen Personen und eine über mehrere Jahre verteilte Entlastung der natürlichen Personen vor. Im Einzelnen sind bereits auf den 1.1.2007 folgende Massnahmen vorgesehen, über die das Volk am 26.11.2006 abstimmen kann:

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei qualifizierten Beteiligungen um 60 % (Vermögen und Einkommen);
- Einführung eines proportionalen Gewinnsteuersatzes von 11 % (Kanton 2 %, Gemeinden 9 %);
- Reduktion der Kapitalsteuer von 4,25 ‰ auf max. 2,4 ‰ (Kanton 0 ‰, Gemeinden max. 2,4 ‰); die Gemeinden haben die Möglichkeit, die Kapitalsteuer auf 0,01 ‰ zu senken;
- Reduktion der Kapitalsteuer für Holding- und Domicilgesellschaften von 0,5 ‰ auf 0,01 ‰;
- Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 4000 auf Fr. 6100;
- Erhöhung des Fremdbetreuungsabzugs von max. Fr. 2000 auf max. Fr. 7000;
- Erhöhung des Unterstützungsabzugs von Fr. 2000 auf Fr. 3000;
- Milderung der Steuerlast bei Kapitalleistungen aus Vorsorge durch die Einführung eines separaten Tarifs mit einer maximalen Steuerlast von 5 % (Verheiratete) bzw. 6 % (Alleinstehende);
- lineare Reduktion der Vermögenssteuer um 20 %;
- verschiedene Anpassungen an das StHG.

Im Jahr 2009 ist eine Totalrevision des Steuergesetzes vorgesehen. Geplant sind in erster Linie Steuersenkungen bei den natürlichen Personen. Die einzelnen Massnahmen sind noch nicht konkretisiert.

2.14 Zug

Der Kantonsrat hat am 30.3.2006 die Revision des Steuergesetzes¹⁹ in 2. Lesung verabschiedet. Dagegen wurde das Referendum ergriffen. Die Volksabstimmung wird am 26.11.2006 stattfinden.

2.15 Zürich

Nach wie vor sind verschiedene Vorstösse hängig, insbesondere parlamentarische Initiativen zur Ehegattenbesteuerung und zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

Vorbereitet wird die Anpassung des zürcherischen Steuergesetzes an folgende Bundesgesetze: BG gegen die Schwarzarbeit (in Kraft ab 1.1.2008), BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagegesetz) und BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung.

Die FDP des Kantons Zürich lanciert unter dem Titel «Easy Swiss Tax» eine kantonale Volksinitiative zur Vereinfachung des Steuersystems.²⁰ Der Regierungsrat soll verpflichtet werden, in Bern eine Standesinitiative einzureichen, wonach das Bundesrecht so abzuändern sei, dass die Besteuerung von natürlichen Personen radikal vereinfacht werden kann. Ausserdem soll die Steuerbelastung vor allem für den Mittelstand reduziert werden. Konkret geht es um Folgendes:

- Bei der Einkommenssteuer soll zur Individualbesteuerung mit wenigen Einheitstarifen gewechselt werden. Dazu sind fünf Einheitsabzüge geplant: ein Berufs-, ein Kinder-, ein Rentner- und ein Invalidenabzug sowie Abzüge für gemeinnützige Zuwendungen und Immobilieninvestitionen. Für Steuerpflichtige am Existenzminimum sind Steuergutschriften vorgesehen.
- Bei der Vermögenssteuer soll künftig nicht mehr das Vermögen, sondern die Rendite besteuert werden. Das Parlament hat eine Soll-Kapitalrendite festzulegen, und der errechnete Betrag ist nach einem Einheitssatz zu besteuern. Bestehende Vermögens- und Immobiliensteuern sowie der Eigenmietwert sollen abgeschafft werden.

Parallel zum Vorstoss auf Bundesebene soll das «Easy Swiss Tax»-Modell auf kantonaler Ebene in die parlamentarische Diskussion eingebracht werden. Im Kanton Zürich sind erste Vorstösse im Frühling 2007 vorgesehen.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Argentinien

Am 7.8.2006 wurde das mit Argentinien ausgehandelte Revisionsprotokoll unterzeichnet. Es wird demnächst den eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet.

17 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/3, Abschn. 2.14, FStR 2006, 243.

18 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.12, FStR 2006, 163 f.

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.17, FStR 2005, 312, und 2006/2, Abschn. 2.13, FStR 2006, 164.

20 S. NZZ vom 5.10.2006, S. 57.

Chinesisch Taipei (Taiwan)

Am 5.10.2005 konnte zwischen dem Trade Office of Swiss Industries in Taipei und der Taipei Cultural and Economic Delegation in der Schweiz eine Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung paraphiert werden. Das Abkommen folgt weitgehend dem OECD-Musterabkommen. Taiwan wird eine Amtshilfeklausel gewährt, die den Informationsaustausch im Falle von Steuerbetrug erlaubt. Für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wurde eine Quellensteuer-Begrenzung von 10 % (Aktien im Streubesitz: 15 %, Zinsen mit Ausnahmekatalog) vereinbart, wobei für Dividenden und Lizenzgebühren eine automatisch anwendbare Meistbegünstigungsklausel gelten soll. Bevor die Unterzeichnung der Vereinbarung erfolgen kann, wird diese auf taiwanesischer Seite noch dem Kabinett zur Genehmigung vorgelegt. Sobald die Unterzeichnung erfolgt ist, wird die Vernehmlassung zum Bundesgesetz vorbereitet und dem Bundesrat zur Genehmigung vorgelegt.

Finnland

Das Protokoll zur Änderung des DBA mit Finnland wurde in der Herbstsession 2006 sowohl vom Ständerat als auch vom Nationalrat verabschiedet. Ebenfalls verabschiedet wurde es vom finnischen Parlament im September 2006. Das Protokoll tritt 30 Tage nach Eingang der zweiten Note, mit der die Beendigung des innerstaatlichen Genehmigungsverfahrens mitgeteilt wird, in Kraft, und seine Bestimmungen finden grundsätzlich ab dem 1. Januar des folgenden Jahres Anwendung. In Bezug auf Dividenden, die an eine zu 20 % oder mehr beteiligte Gesellschaft gezahlt werden, wurde festgelegt, dass das ausschliessliche Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft bereits ab dem 1.1.2006 gelten soll, sofern das Protokoll im Jahr 2006 in Kraft tritt. Ein Inkrafttreten im Jahre 2006 sollte grundsätzlich möglich sein, da die innerstaatlichen Genehmigungsverfahren beider Länder nun abgeschlossen sind.

Malta

Am 7.8.2006 konnte mit Malta ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Einkommenssteuern paraphiert werden. Der Abkommensentwurf folgt sowohl formell als auch materiell weitgehend dem OECD-Musterabkommen sowie der schweizerischen Abkommenspraxis gegenüber den EU-Mitgliedstaaten. Für Dividenden und Zinsen zwischen verbundenen Gesellschaften wurde eine Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EG analoge Lösung vereinbart. Dividendenausschüttungen aus schweizerischen Aktien im Streubesitz unterliegen einer Quellensteuer von höchstens 15 %. Für Zinsen sieht das Abkommen eine auf 10 % begrenzte Quellensteuer vor. Für Lizenzgebühren ist ein ausschliess-

liches Besteuerungsrecht des Sitzstaats der empfangenden Person vorgesehen. Malta wurde zudem eine Amtshilfebestimmung zugestanden, welche auf Verlangen einen Austausch der für die Durchführung der Abkommensbestimmungen einerseits und des innerstaatlichen Rechts im Falle von Steuerbetrug andererseits notwendigen Informationen vorsieht.

Österreich

Das Revisionsprotokoll mit Österreich wurde in der Herbstsession 2006 sowohl vom Nationalrat als auch vom Ständerat verabschiedet. Es wird, nachdem es bereits im Sommer 2006 vom österreichischen Parlament verabschiedet wurde, mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden voraussichtlich am 1.1.2007 in Kraft treten. Das Revisionsprotokoll ist anwendbar ab dem 1.1.2006. Mit der rückwirkenden Anwendung wird sichergestellt, dass die mit der Neuregelung verbundenen Mehreinnahmen bereits im Jahr 2006 anfallen. In den Fällen, in denen sich für die Steuerpflichtigen insgesamt eine höhere Gesamtsteuerbelastung als nach dem bisherigen Stand des Abkommens ergeben würde, findet die Neuregelung erst ab dem 1.1.2007 Anwendung. Die im Protokoll vorgesehene Regelung zur Vermeidung von Härten bei der Wegzugsbesteuerung findet rückwirkend auf Ansässigkeitswechsel statt, die seit dem 1.1.2004 stattgefunden haben. Auskunftersuchen können für Betrugsdelikte, die in den Jahren nach dem Inkrafttreten begangen wurden, gestellt werden.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, tit. brevet avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Prof. Dr. Pascal Hinny
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Dr. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
Lic. iur. Rainer Zigerlig

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

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

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 396 pro Jahr, beginnend mit:

- Ausgabe 2001/1 Ausgabe 2003/1 Ausgabe 2005/1 Ausgabe 2007/1
 Ausgabe 2002/1 Ausgabe 2004/1 Ausgabe 2006/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnements:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
