
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Felix Rajower/
Lic. iur. Ursula
Weber Rajower

Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern

Ralf Eckert, MBA (Int. Tax.)

**Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS.
Einführung und Analyse mit Fokus auf die Bilanzierung von latenten
Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen**

Dr. Gernot Zitter/
Daniel Gentsch, Betr.-Ök.
HWV

**Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden.
Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (1. Teil)**

Prof. Dr. Robert Waldburger

Rechtsprechung im Jahr 2008 (1. Teil)

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Eric Hess, Fürspr.

Gesetzgebungs-Agenda 2009/3

2009/3

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 412 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang. Einzelhefte: CHF 103. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

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

Herstellung

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

2009/3

Inhalt

	Artikel	
Dr. Felix Rajower/ Lic. iur. Ursula Weber Rajower	Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern	168
	Praxis-Forum	
Ralf Eckert, MBA (Int. Tax.)	Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS. Einführung und Analyse mit Fokus auf die Bilanzierung von latenten Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen	196
Dr. Gernot Zitter/ Daniel Gentsch, Betr.-Ök. HWV	Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden. Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (1. Teil)	215
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2008 (1. Teil)	229
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr.	Gesetzgebungs-Agenda 2009/3	236

Liebe Leserin, lieber Leser

Seit 2003 hat Prof. Dr. Markus Reich als Ko-Autor beim Überblick über die Rechtsprechung mitgewirkt. Dieser alljährlich erscheinende Beitrag hat durch seine äusserst kompetente, engagierte Mitwirkung eine willkommene Bereicherung erfahren. Um seine Belastung zu reduzieren, hat er sich entschlossen, diese Mitarbeit aufzugeben. Wir bedauern dies sehr, danken ihm jedoch herzlich für die verlässliche und kollegiale Zusammenarbeit – nicht ohne ihn an seine Zusage zu erinnern, bei Gelegenheit den einen oder andern Beitrag für das Forum zu schreiben. Einstweilen wird Prof. Dr. Robert Waldburger den Rechtsprechungs-Überblick wieder allein verantworten.

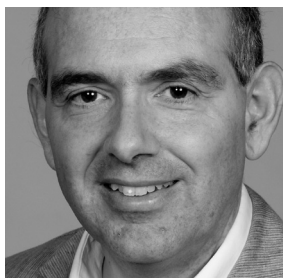
Auch der Redaktionsleiter beugt sich dem Gang der Dinge; im Hinblick auf die Pensionierung suchen wir deshalb einen Nachfolger. Die Aufgabe umfasst alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Herstellung und Herausgabe der Zeitschrift. Dabei besteht viel Freiheit hinsichtlich der inhaltlichen und zeitlichen Organisation der Arbeit sowie des Arbeitsorts; das Pensum beträgt rund 80 Prozent. Eine spannende Aufgabe und Wirkungsmöglichkeit für einen wissenschaftlich interessierten Steuerrechtler mit praktischer Erfahrung! Für Auskünfte stehe ich Interessentinnen und Interessenten gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüssen

Dr. Ruedi Baumann

Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern

Dr. iur. Felix Rajower/Lic. iur. Ursula Weber Rajower



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



Lic. iur. Ursula Weber Rajower, Rechtsanwältin, Anwaltskanzlei Rajower & Weber, Zürich

Inhalt

1	Begriffe	3	Erbenhaftung
1.1	Vorbemerkung	3.1	Zivilrecht und öffentlich-rechtliche Forderungen
1.2	Steuerpflicht	3.1.1	Grundsatz
1.3	Steuersolidarität	3.1.2	Antritt der Erbschaft und Verlust der Erbenstellung
1.4	Steuersukzession	3.1.3	Haftung für öffentlich-rechtliche Schulden
1.5	Steuerhaftung	3.2	Steuernachfolge
1.6	Eingetragene Partnerschaft	3.2.1	Allgemeines
2	Ehegattenhaftung	3.2.2	Gesetzliche Regelung
2.1	Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten	3.2.3	Voraussetzungen
2.2	Teilschuldnerschaft der Ehegatten	3.2.4	Rechtswirkung
2.3	Solidarhaftung der Ehegatten	3.3	Steuerhaftung
2.3.1	Allgemeines	3.3.1	Allgemeines
2.3.2	Aufhebbare Solidarhaftung	3.3.2	Gegenstand der Haftung
2.3.2.1	Aufhebung bei Zahlungsunfähigkeit	3.3.3	Umfang der Haftung
2.3.2.1.1	Umschreibung der Zahlungsunfähigkeit	3.3.3.1	Haftungsbeschränkung
2.3.2.1.2	Zahlungsunfähigkeit im Einzelfall	3.3.3.2	Erbteil
2.3.2.1.3	Antragsberechtigung	3.3.3.3	Vorempfänge
2.3.2.1.4	Zuständigkeit	3.3.3.4	Zusätzliche Haftung des überlebenden Ehegatten
2.3.2.1.5	Beweislast	3.3.3.5	Zusätzliche Haftung der überlebenden Partnerinnen und Partner
2.3.2.1.6	Aufhebung für alle offenen Steuern	3.3.4	Solidarität
2.3.2.2	Aufhebung bei Trennung	3.3.5	Regress
2.3.2.3	Keine Aufhebung bei Trennung	4	Verhältnis zwischen Ehegatten- und Erbenhaftung
2.3.3	Nichtaufhebbare Solidarhaftung	4.1	Problemstellung
2.4	Aufteilung der Gesamtsteuer	4.2	Rechtsnatur der beiden Haftungsarten
2.4.1	Allgemeines	4.3	Konkurrenz
2.4.2	Nach Ermessenseinschätzung	4.4	Rangfolge und Regress
2.4.3	Anrechnung bezahlter Anteile	Literatur	
		Rechtsquellen	
		Berichte und Materialien	
		Praxisanweisungen	

1 Begriffe

1.1 Vorbemerkung

Mit der Ehegatten- und Erbenhaftung werden nachfolgend zwei gesetzlich normierte persönliche Steuerhaftungstatbestände näher beleuchtet.¹ Im Hinblick auf die zahlreichen praxisrelevanten Fragen, die sich bei der Anwendung dieser beiden Haftungsnormen stellen, erweist sich vorab eine Klärung der Begriffe als nützlich.

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass zahlreiche verfahrensrechtliche Aspekte des Themas im Rahmen des vorliegenden Aufsatzes unberücksichtigt bleiben müssen, da das zu beackende Feld sonst allzu weitläufig würde.

1.2 Steuerpflicht

Das Gesetz bestimmt, welche Person gegenüber dem Träger der Steuerhoheit zur Leistung einer Steuer verpflichtet ist. Man spricht vom Steuersubjekt oder Steuerpflichtigen bzw. von der subjektiven Steuerpflicht.² Zwischen dem Hoheitsträger bzw. dem Fiskus und dem Steuersubjekt besteht ein Steuerrechtsverhältnis, das auf der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Steuersubjekts zum Hoheitsgebiet beruht.³ Die wichtigste Pflicht, welche das Steuersubjekt bzw. der Steuerpflichtige zu erfüllen hat, besteht darin, die ihm auferlegte Steuer zu bezahlen.

1.3 Steuersolidarität

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift kann ein und dasselbe Steuerrechtsverhältnis, verbunden mit der Steuerpflicht, gegenüber mehreren Steuersubjekten bzw. Steuerpflichtigen gleichzeitig bestehen. Dies ist der Fall, wenn mehrere Personen an einem die Steuer auslösenden Sachverhalt in gleicher Weise beteiligt sind. Die Wirkung der Steuersolidarität besteht darin, dass einerseits die entsprechenden Verfahrenspflichten jedem einzelnen Steuerpflichtigen obliegen (*Verfahrenssolidarität*) und andererseits, was im vorliegenden Zusammenhang besonders interessiert, die gesamte betreffende Steuer von jedem einzelnen der beteiligten Steuerpflichtigen einge-

fordert werden kann (*Zahlungssolidarität*).⁴ In einzelnen Fällen haben auch Drittpersonen zusammen mit dem Steuersubjekt für die geschuldete Steuer solidarisch mitzuhaften.⁵ Steuersolidarität entsteht im Steuerrecht immer nur in den vom Gesetz ausdrücklich genannten Fällen (Art. 143 OR).

1.4 Steuersukzession

In bestimmten, vom Gesetz umschriebenen Fällen tritt an die Stelle eines untergegangenen Steuersubjekts ein Rechtsnachfolger oder Sukzessor in die Steuerpflicht ein, mit der Wirkung, dass das betreffende Steuerrechtsverhältnis mit allen Rechten und Pflichten auf ihn übergeht. Man spricht in diesem Fall von Steuersukzession oder Steuernachfolge.⁶ Eine solche Rechtsnachfolge ergibt sich insbesondere beim Tod einer steuerpflichtigen (natürlichen) Person, an deren Stelle ihre Erben treten.⁷

1.5 Steuerhaftung

Haftung bedeutet im Allgemeinen das Einstehenmüssen für die Erfüllung einer Schuld oder Verpflichtung, sei es eine eigene Schuld oder die Schuld eines Dritten, gegenüber dem Gläubiger.⁸ Im Steuerrecht werden Schuld und Haftung auseinander gehalten.⁹ Schuldner ist, wer die geschuldete Steuerleistung zu erbringen hat, weil er den die Steuerschuld begründenden Steuertatbestand selbst verwirklicht hat oder Rechtsnachfolger des untergegangenen Steuersubjektes ist. Haftender ist demgegenüber, wer auf Grund einer besonderen gesetzlichen Bestimmung an Stelle des Schuldners oder neben ihm leisten

1 Weitere besondere Steuerhaftungstatbestände finden sich u. a. im Verhältnis von Eltern und Kindern, zwischen Teilhabern von Personengesellschaften, zwischen Parteien eines Grundstückkaufvertrages und den Vermittlern sowie für Liquidatoren, Erbschaftsverwalter und Willensvollstrecker. Vgl. dazu MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 140 ff.

2 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 47 f. und 53 ff.

3 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 56 f.

4 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 55 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 9 Rz 19. Vgl. zum Ganzen auch MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 12 ff.

5 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 79 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 9 Rz 25; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 17 f.

6 BGE 117 Ib 375. Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 66 ff.; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 33 ff.; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 67 f.; ZWEIFEL, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, S. 338 f.

7 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 74 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 9 Rz 24; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 33 ff.; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 68 f.; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 127. S. dazu im Einzelnen hinten, Abschn. 3.2.

8 Vgl. GAUCH/SCHLUEP/SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, N 105; VON TUHR/PETER, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. I, S. 17 f.

9 Vgl. LOCHER, Art. 13 DBG N 1; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 7.

muss, obschon sich der Steuertatbestand nicht bei ihm selbst verwirklicht hat.¹⁰ Die Steuerhaftung beschlägt somit die Frage, wen die zuständige Steuerbehörde für die Erfüllung der Steuerpflicht eines Steuerschuldners belangen kann.

1.6 Eingetragene Partnerschaft

Am 1.1.2007 ist das Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz, PartG) vom 18.6.2004 in Kraft getreten. Damit ist Personen gleichen Geschlechts die Möglichkeit eingeräumt worden, sich als Partner eintragen zu lassen.¹¹ Eines der Ziele des Gesetzgebers war es, eingetragene Partnerschaften in ökonomischer Hinsicht möglichst weitgehend der Ehe anzugleichen.¹²

In Bezug auf die direkten Steuern erfolgte die Anpassung durch Änderung der massgeblichen Gesetzesbestimmungen auf Bundes- und Kantonebene, mit der Folge, dass die Stellung eingetragener Partnerinnen und Partner derjenigen von Ehegatten entspricht.¹³

Wenn in den nachfolgenden Ausführungen von Ehegatten die Rede ist, sind deshalb die eingetragenen Partnerinnen und Partner in gleicher Weise gemeint, sofern nicht auf eine abweichende Regelung hingewiesen wird.

2 Ehegattenhaftung

2.1 Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten

Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten werden gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG im Bund und nach Vorgabe von Art. 3 Abs. 3 StHG auch in den Kantonen auf der Grundlage der Faktorenaddition – ungeachtet ihres Güterstandes – gemeinsam veranlagt (Familienbesteuerung). Damit ist den Kantonen die Möglichkeit genommen, für die Staats- und Gemeindesteuern die Individualbesteuerung einzuführen, wie dies immer wieder gefordert wird.¹⁴ Die Gemeinschafts-

besteuerung wird damit gerechtfertigt, dass Ehegatten zivilrechtlich eine Erwerbs- und Verbrauchergemeinschaft bilden¹⁵ und als solche zum einträchtigen Zusammenwirken verpflichtet sind, d. h. gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie sorgen müssen.¹⁶ Die Gemeinschaftsbesteuerung wurde dementsprechend im Bund und in allen 26 Kantonen normiert.¹⁷

2.2 Teilschuldnerschaft der Ehegatten

Die Gemeinschaftsbesteuerung tangiert die Stellung des einzelnen Ehegatten in seiner Eigenschaft als individuelles Steuersubjekt nicht. Trotz gemeinsamer Veranlagung mittels Faktorenaddition bleiben die Ehegatten selbständige und gleichberechtigte Steuerpflichtige, zu denen je ein eigenes Steuerrechtsverhältnis besteht.¹⁸ Deshalb schuldet jeder Ehegatte dem Fiskus grundsätzlich nur den auf sein Einkommen und auf sein Vermögen entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer. Die Einheit der beiden Teilschulden zeigt sich einzig im Entstehungsgrund der Gemeinschaftsbesteuerung. Die Gemeinschaftsbesteuerung führt für sich alleine aber noch zu keiner Zahlungssolidarität; dazu bedarf es einer ausdrücklichen Normierung,¹⁹ wie sie der Bund und 24 Kantone in ihren Steuergesetzen denn auch aufgenommen haben.²⁰

Die Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft geben sich mit der Teilschuldnerschaft der Ehegatten für die vom StHG vorgeschriebene Gesamtsteuer zufrieden und halten in ihren Steuergesetzen fest, dass die gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten jeweils nur für den eigenen Anteil an der Gesamtsteuer «haften».²¹ Diese Feststellung ist – vor dem Hintergrund des Ausgeführten, wonach ohne besondere Haftungsnorm der Fiskus jeden Ehegatten immer nur für den auf sein Einkommen und sein Vermögen entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer belangen kann – zwar eine Selbstverständlichkeit, auf Grund ihrer Einzigartigkeit im interkantonalen und eid-

10 Vgl. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 7.

11 Art. 2 PartG.

12 Vgl. BÜCHLER, Vorbem. zu Art. 1 und 2 PartG N 3; PULVER, Einl. N 20 ff.

13 Art. 36 PartG (SchlBest) sowie Ziff. 24 und 25 Anhang zum PartG («Änderung bisherigen Rechts»); Art. 9 Abs. 1^{bis}, 12 Abs. 3 und 109 Abs. 1 Bst. b und b^{bis} DBG; Art. 3 Abs. 4 StHG. Vgl. RAMSEIER, Anhang PartG Ziff. 24 N 1 f.; VALLENDER, Änderungen im DBG/StHG N 20 ff.

14 Vgl. zuletzt LÜTHI, Individualbesteuerung – Ein Vorschlag für ein schlankes, manipulationsresistentes und veranlagungsökonomisches Steuermodell, passim.

15 Botschaft Steuerharmonisierung, S. 25, 26.

16 Art. 159 Abs. 2 und 163 ZGB; Art. 13 PartG.

17 Art. 9 Abs. 1 DBG; § 21 Abs. 1 StG AG; Art. 12 Abs. 1 StG AI; Art. 10 Abs. 1 StG AR; Art. 10 Abs. 1 StG BE; § 8 Abs. 1 StG BL; § 9 Abs. 1 StG BS; Art. 66 Abs. 1 StG FR; Art. 8 Abs. 2 LIPP-I GE; Art. 7 Abs. 1 StG GL; Art. 10 Abs. 1 StG GR; § 16 Abs. 1 StG LU; Art. 50 Abs. 1 LI JU; Art. 10 Abs. 1 LCD NE; Art. 11 Abs. 1 StG NW; Art. 11 Abs. 1 StG OW; Art. 20 Abs. 1 StG SG; Art. 10 Abs. 1 StG SH; § 14 Abs. 1 StG SO; § 9 Abs. 1 StG SZ; § 12 Abs. 1 StG TG; Art. 8 Abs. 1 LT TI; Art. 12 Abs. 1 StG UR; Art. 9 Abs. 1 LID VD; Art. 16 Abs. 1 StG VS; § 8 Abs. 1 StG ZG; § 7 Abs. 1 StG ZH.

18 S. vorne, Abschn. 1.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 7 StG ZH N 7; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 9 DBG N 3.

19 Missverständlich SCHORNO/KLÖTI-WEBER, § 21 StG AG N 1 a. E.

20 S. hinten, Abschn. 2.3.

21 § 14 Abs. 1 StG BL; § 9 Abs. 2 StG BS.

genössischen Vergleich jedoch klärend.²² Jeder Ehegatte bleibt in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft gegenüber dem Fiskus immer nur zur Zahlung des auf ihn entfallenden Anteils an der Gesamtsteuer verpflichtet. Dies ist trotz (harmonisierungsrechtlich) vorgeschriebener Faktorenaddition eine zulässige Annäherung an die Individualbesteuerung.

Für das von den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft gewählte «Verursacherprinzip» sprechen beachtliche Gründe: Die bundesrätliche Fassung zum DBG wollte sich ebenfalls mit einer Teilschuldnerschaft der Ehegatten begnügen, weil in Anlehnung zum neuen Ehe-recht auch im Steuerrecht jeder Ehegatte nur mit seinem Vermögen für seine Schulden haften solle, mithin auch jeder Ehegatte für seine eigenen Steuerschulden selbst verantwortlich sei.²³ Im eidg. Parlament setzte sich dann aber trotz Fürsprache für diese Teilschuldnerschaft²⁴ die Solidarhaftung der Ehegatten durch (Art. 13 DBG). Daran orientierten sich in der Folge die übrigen Kantone.

Anzufügen bleibt, dass auch in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft – im Vertrauen darauf, dass die meisten Ehegatten sich selbst untereinander über die Bezahlung zu verständigen wissen – keine getrennte Rechnungsstellung für die beiden Teilschuldner erfolgt. Doch erlaubt dieses Modell jedem Ehegatten jederzeit und ohne Grundangabe die «Steuerteilung» zu beantragen, mit welcher die Anteile der Ehegatten an der Gesamtsteuer prozentual im Verhältnis ihres Einkommens und Vermögens festgelegt werden.²⁵

2.3 Solidarhaftung der Ehegatten

2.3.1 Allgemeines

Das StHG schreibt die Solidarhaftung für Ehegatten nicht vor. Dennoch sehen der Bund und 24 Kantone – in unterschiedlichen Ausgestaltungen – für den Bezug des durch Faktorenaddition ermittelten Steuerbetrags für

die Einkommens- und Vermögenssteuern die Solidarhaftung der Ehegatten vor.²⁶ Dies sei die Konsequenz des Prinzips der steuerlichen Einheit der Familie: Wenn im Veranlagungsverfahren auf Grund der engen rechtlichen und wirtschaftlichen Einheit der ehelichen Gemeinschaft die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der beiden Ehepartner als Erwerbs- und Verbrauchergemeinschaft nicht gesondert ermittelt werde, müssten auch im Bezugsverfahren die Steuerschulden gesamthaft und nicht bloss anteilmässig für jeden Ehegatten gesondert bezogen werden können.²⁷ Aus steuerrechtlicher Sicht ist die Solidarhaftung die konsequente Fortführung der gemeinschaftlichen Veranlagung (Faktorenaddition) im Steuerbezug.²⁸ Ohne Solidarhaftung müssten das gesamthaft ermittelte Einkommen und Vermögen der Ehegatten im Bezugsverfahren wieder aufgeschlüsselt und auf 2 Steuerrechnungen verteilt werden.

Gegen die Solidarhaftung wird aus eherechtlicher Sicht eingewendet, dass die Steuerschulden nicht zu den «laufenden Bedürfnissen der Familie» iSv Art. 166 Abs. 1 ZGB zu zählen seien, weshalb die Solidarhaftung für die Gesamtsteuer mit fundamentalen Wertungen des Zivilrechts kollidiere.²⁹ Diese Auffassung ist insofern unbegründet, als die Steuern auf denjenigen Einkünften, die für die laufenden Bedürfnisse der Familie verbraucht werden, einen genügend nahen Konnex zum täglichen Bedarf aufweisen, um den laufenden Bedürfnissen der Familie zugeordnet zu werden.³⁰ Demgegenüber lässt sich die Solidarhaftung für Steuern auf Einkünften und Vermögen, die nicht für die laufenden Bedürfnisse der Familie verwendet werden, sondern in persönliche Hobbys fliessen oder zur individuellen Vermögensbildung dienen, eherechtlich nur schwer begründen. Auch lässt sich die Solidarhaftung für die Vermögenssteuer – insbesondere beim Güterstand der Gütertrennung – nicht mit der Anwartschaft auf die Hälfte des gegenseitigen Vorschlags rechtfertigen.

22 Vgl. MADÖRIN, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, S. 57; SIMONEK, § 14 StG BL N 2.

23 Vorgeschlagen vom EJPd, das die ursprüngliche Fassung des EFD unter Berücksichtigung des Ehe-rechts abgeändert hatte.

24 «Es soll nicht so sein, dass ein Teil der Eheleute, sei das nun der Mann oder die Frau, sein Geld ausgibt, ohne an die noch fällig werdenden Steuern zu denken, dass er oder sie sich teure Hobbys leisten kann. Und wenn es ans Bezahlen der Forderungen des Staates geht, verlässt sich sie oder er auf den Partner oder die Partnerin, welche oder welcher dann eben solidarisch seine bzw. ihre Zeche auch bezahlt (...) Es ist auch klar, dass in einer gut funktionierenden Ehe jeder Teil dem andern aushilft, wenn er gerade keine flüssigen Mittel zur Verfügung hat. Aber jeder soll das freiwillig tun können und nicht durch das Steuergesetz dazu gezwungen werden» (Votum Ursula Ulrich-Vöggtlin, AB N 1987 II, S. 1734).

25 Vgl. MADÖRIN, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, S. 57.

26 Art. 13 Abs. 1 DBG; § 22 Abs. 1 StG AG; Art. 16 Abs. 1 StG AI; Art. 15 Abs. 1 StG AR; Art. 15 Abs. 1 StG BE; Art. 13 Abs. 1 StG FR; Art. 12 Abs. 1 LIPP-I GE; Art. 12 Abs. 1 StG GL; Art. 13 Abs. 1 StG GR; § 20 Abs. 2 StG LU; Art. 53 Abs. 1 LI JU; Art. 15 Abs. 1 LCD NE; Art. 15 Abs. 1 StG NW; Art. 15 Abs. 1 StG OW; Art. 25 Abs. 1 StG SG; Art. 14 Abs. 1 StG SH; § 19 Abs. 1 StG SO; § 14 Abs. 1 StG SZ; § 16 Abs. 1 StG TG; Art. 12 Abs. 1 LT TI; Art. 17 Abs. 1 StG UR; Art. 14 Abs. 1 LID VD; Art. 10 Abs. 1 StG VS; § 13 Abs. 1 StG ZG; § 12 Abs. 1 StG ZH.

27 KS Familienbesteuerung/DBG, S. 6. Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 13 DBG N 1; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 9 DBG N 3.

28 S. vorne, Abschn. 2.1.

29 Vgl. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 207; BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 28.; LOCHER, Art. 13 DBG N 4.

30 Vgl. LOCHER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, S. 484 f.

Das Bundesgericht hat es wiederholt abgelehnt, in der Solidarhaftung der Ehegatten eine Verletzung der derogatorischen Kraft des Bundeszivilrechts (Ehe- und Familienrechts) zu erblicken. Zur Begründung wird ausgeführt, dass die öffentlich-rechtlichen Befugnisse der Kantone durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt werden, zumindest solange sie dem Sinn und Geist des Bundeszivilrechts nicht zuwiderlaufen (Art. 6 Abs. 1 ZGB), welches die wirtschaftliche Einheit der Familie zumindest im Grundsatz anerkenne. Schliesslich habe auch der Bundesgesetzgeber selbst in Art. 13 Abs. 1 DBG die Solidarhaftung der Ehegatten vorgeschrieben und damit eine mit der Haftungsregelung im Eherecht nicht vollständig übereinstimmende Regelung für die Haftung der Ehegatten im Steuerrecht als vertretbar erachtet.³¹

Die Solidarhaftung erlaubt den Steuerbezugsbehörden, von beiden Ehegatten die ganze Leistung zu verlangen. Bleibt die Leistung aus, steht es der Bezugsbehörde frei, den ganzen Steuerbetrag beim Ehemann oder bei der Ehefrau oder bei beiden einzutreiben.³² Sie wird sich dabei idR primär an denjenigen Ehegatten halten, den sie für leistungsfähiger einstuft. Sind die Ehegatten jedoch Miteigentümer oder Gesamteigentümer unteilbarer Sachwerte (z. B. einer Liegenschaft), so wird die Bezugsbehörde gut daran tun, beide Ehegatten gleichzeitig je einzeln – unter Hinweis auf die Solidarhaftung mit dem jeweils andern Ehegatten – für den ganzen Betrag zu betreiben, um später die zeitgleiche Verwertung des im Mit- oder Gesamteigentum beider Ehegatten stehenden Sachwertes zu ermöglichen. Beide Ehegatten bleiben dank der Solidarhaftung so lange für den ganzen Steuerbetrag verpflichtet, bis die ganze Forderung getilgt ist.

2.3.2 Aufhebbare Solidarhaftung

Die Solidarhaftung der Ehegatten war bei der Einführung des DBG keine Selbstverständlichkeit³³ und namentlich im Nationalrat umstritten. Schliesslich stimmte er ihr mit 96 zu 60 Stimmen in der heute gültigen Fassung von Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG zu, nachdem die Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten wie auch bei Ehetrennung für aufhebbar erklärt worden war. Die meisten Kantone haben sich in ihren Steuergesetzen der Lösung des DBG, wenn auch in unterschiedlichen Ausgestaltungen, angeschlossen.

2.3.2.1 Aufhebung bei Zahlungsunfähigkeit

Die Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten fand im Bund Eingang in Art. 13

Abs. 1 DBG, um damit einem durch die Solidarhaftung verursachten Härtefall begegnen zu können. Damit sollte verhindert werden, dass ein Ehegatte den auf seinen Partner entfallenden Anteil «quasi à fonds perdu» leistet, weil er den für seinen insolventen Partner geleisteten «Vorschuss» von diesem nicht mehr zurückerhält.³⁴ Der Regelung des Bundes folgend hebt die Zahlungsunfähigkeit auch gemäss den Steuergesetzen der Kantone Aargau, Bern, Freiburg, Genf, Glarus, Graubünden, Jura, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, St.Gallen, Schaffhausen, Solothurn, Schwyz, Thurgau, Tessin, Uri, Wallis, Zug und Zürich die Solidarhaftung der Ehegatten auf.³⁵

2.3.2.1.1 Umschreibung der Zahlungsunfähigkeit

Bei der Einführung des Begriffs der Zahlungsunfähigkeit in Art. 13 Abs. 1 DBG wurde warnend darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um einen auslegungsbedürftigen Begriff handle.³⁶ Immerhin ist er aus andern Rechtsgebieten bekannt. So gewährt Art. 83 OR derjenigen Partei ein Leistungsverweigerungsrecht, deren eigener Anspruch wegen der Zahlungsunfähigkeit der anderen Partei gefährdet ist. Als zahlungsunfähig iSv Art. 83 OR gilt diejenige Partei, «die auf unbestimmte Zeit nicht über ausreichende Mittel verfügt, um ihre fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen (kurzfristiger finanzieller Engpass reicht nicht aus)». Dabei muss die Zahlungsunfähigkeit offenkundig sein; Befürchtungen und Vermutungen reichen nicht aus.³⁷ Ähnlich gewährt auch Art. 316 OR dem Darleiher ein Rücktrittsrecht, wenn der Borger nach Vertragsabschluss zahlungsunfähig wird. Dazu wird in der Literatur festgestellt: «Zahlungsunfähigkeit bedeutet nicht Konkurs. Es genügt eine vorübergehende Einstellung der Zahlungen».³⁸ Schliesslich räumt Art. 897 ZGB bei Zahlungsunfähigkeit des Schuldners dem Gläubiger ein (Not-)Retentionenrecht ein. Dabei gilt als zahlungsunfähig, wer «für absehbare Zeit nicht mehr über die notwendigen Zahlungsmittel verfügt, um seine Gläubiger zu

34 AB N 1987 II, S. 1735, Votum Vreni Spoerry.

35 § 22 Abs. 1 StG AG; Art. 15 Abs. 2 StG BE; Art. 13 Abs. 1 StG FR; Art. 12 Abs. 1 LIPP-I GE; Art. 12 Abs. 1 StG GL; Art. 13 Abs. 1 StG GR; Art. 53 Abs. 2 LI JU; Art. 15 Abs. 1 LCD NE; Art. 15 Abs. 1 StG NW; Art. 15 Abs. 1 StG OW; Art. 25 Abs. 1 StG SG; Art. 14 Abs. 1 StG SH; § 19 Abs. 1 StG SO; § 14 Abs. 1 StG SZ; § 16 Abs. 2 StG TG; Art. 12 Abs. 1 LT TI; Art. 17 Abs. 1 StG UR; Art. 10 Abs. 1 StG VS; § 13 Abs. 1 StG ZG; § 12 Abs. 1 StG ZH.

36 «Aber was soll das eigentlich heissen: <zahlungsunfähig>? Ist ein Gatte zahlungsunfähig, wenn bereits Verlustscheine vorhanden sind, wenn Beteiligungen laufen oder wenn er die Insolvenzerklärung abgegeben hat? Oder genügt ein bloss momentaner finanzieller Engpass, um ihn als zahlungsunfähig erscheinen zu lassen?» (AB N 1987 II, S. 1734, Votum Lili Nabholz).

37 Vgl. LEU, Art. 83 OR N 2 mwH.

38 Vgl. SCHÄRER, Art. 316 OR N 9 mwH.

31 BGE 122 I 145 ff.; BGer 2P.201/2005, 13.1.2006.

32 S. vorne, Abschn. 1.3.

33 S. vorne, Abschn. 2.2, insbes. Fn 23 und 24.

befriedigen (...). Nachgewiesen wird die Zahlungsunfähigkeit durch Nachweis der Konkursöffnung, der Ausstellung von Verlustscheinen, der Stellung eines Gesuches um oder Gewährung von Nachlass- oder Bankensundung, oder anderswie, z. B. durch Nachweis der Zahlungseinstellung.»³⁹

All diesen Bestimmungen ist gemeinsam, dass sie aus Billigkeitsgründen die Position des Gläubigers der infolge Zahlungsunfähigkeit des Schuldners gefährdeten Leistung zu schützen suchen, wenn sein eigener Rechtsanspruch ernsthaft gefährdet erscheint. Desgleichen ist der Regressanspruch des solventen Ehegatten gefährdet, der für die Gesamtsteuern belangt wird, wenn sein Partner zahlungsunfähig ist. Sinn und Zweck der Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit im Steuerrecht lässt sich mit Sinn und Zweck von Art. 83 OR, Art. 316 OR oder Art. 897 ZGB vergleichen, weshalb der auf dem Boden des Zivilrechts in Lehre und Rechtsprechung definierte Begriff der Zahlungsunfähigkeit auf Art. 13 Abs. 1 DBG und die entsprechenden Normen der kantonalen Steuergesetze analog anwendbar ist.

Somit kann – muss aber nicht – Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten vorliegen, wenn er (definitive) Verlustscheine aufweist, der Konkurs über ihn eröffnet worden ist oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde. Seine Zahlungsunfähigkeit kann andererseits aber auch ohne Verlustscheine oder Konkursöffnung anerkannt werden, wenn andere schlüssige Merkmale nachgewiesen werden, die sein dauerndes Unvermögen belegen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Klar ist, dass ein kurzer finanzieller Engpass nie zur Bejahung der Zahlungsunfähigkeit genügt; es muss sich dabei immer, soweit absehbar, um einen dauerhaften Zustand handeln.⁴⁰

2.3.2.1.2 Zahlungsunfähigkeit im Einzelfall

Die Umschreibung der Zahlungsunfähigkeit zeigt, dass der Begriff nach einer dem Einzelfall möglichst angemessenen Entscheidung verlangt, die alle erheblichen Umstände berücksichtigt, dabei aber objektiv, pflichtgemäss und sachlich begründet ist. Es ist zu beachten, dass die Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit die Vermeidung eines Härtefalls bezweckt, somit der Einzelfallgerechtigkeit dient, jedoch keine Ungleichheiten schaffen darf. Die Schwierigkeiten in der

Beurteilung der Frage nach der Zahlungsunfähigkeit werden durch die folgenden exemplarischen Konstellationen veranschaulicht.

Trotz definitiver Verlustscheine soll sich ein Ehegatte dann nicht auf die Zahlungsunfähigkeit des andern Ehegatten berufen dürfen, wenn dessen Mittellosigkeit wesentlich auf Entreicherungen zu Gunsten der eigenen Familie beruht. In einem solchen Fall könnten die verschobenen Vermögenswerte ohne weiteres und relativ kurzfristig wieder an den Veräusserer zurückgeführt werden. Es würde Sinn und Zweck der Haftungsbeschränkung zuwiderlaufen, wenn die Zahlungsunfähigkeit durch denjenigen Ehegatten beansprucht werden könnte, zu dessen Gunsten der andere Ehegatte seine eigene Mittellosigkeit herbeigeführt hat.⁴¹

Die Frage der Zahlungsunfähigkeit ist auch dann mit besonderer Aufmerksamkeit zu prüfen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, ein Ehegatte habe als Pfändungsschuldner verpönt, den so genannten paulianischen Anfechtungsklagen nach Art. 285 ff. SchKG unterliegende Rechtshandlungen vorgenommen. Soweit eine derartige verpönte Rechtshandlung vorliegen könnte, ist es auf jeden Fall vertretbar, strenge Anforderungen an den Nachweis der Zahlungsunfähigkeit zu stellen.⁴² Dem Zweckgedanken des Härtefalls folgend ist zu prüfen, ob derjenige Ehegatte, der sich zu seinen Gunsten auf die Zahlungsunfähigkeit des andern berufen will, von dessen verpönten Rechtshandlungen profitierte.

Auch ohne Hinweise auf ein verpöntes Rechtsgeschäft im Vorfeld einer fruchtlosen Pfändung bedeutet selbst das Vorliegen von definitiven Verlustscheinen nicht immer Zahlungsunfähigkeit. Gläubiger mit vergleichsweise geringen Forderungen schrecken nicht selten davor zurück, die beachtlichen Kostenvorschüsse für betriebsamtliche Verwertungshandlungen – namentlich für Liegenschaften – zu leisten und lassen sich ihre Forderungen stattdessen bis auf weiteres in einem Verlustschein verurkunden, während der Schuldner durchaus noch über Vermögenswerte verfügt.

Ein Überschuss der Passiven über die Aktiven bedeutet auch nicht notwendigerweise Zahlungsunfähigkeit im Sinn einer umfassenden Überschuldung, so wenig wie beim vollständigen Fehlen von Aktiven Zahlungsunfähigkeit anzunehmen ist, wenn ein so bedeutendes laufendes Einkommen vorhanden ist, dass sich eine (nennenswerte) pfändbare Quote ergibt.⁴³ Mit einer – hy-

39 Vgl. RAMPINI/SCHULIN/VOGT, Art. 897 ZGB N 2 mwH.

40 BGer 2C_709/2008 E 4.2, 2.4.2009; BGer 2C_306/2007 E 3.4, 13.12.2007; KS Familienbesteuerung/DBG, S. 6; Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern Rz 56. Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 3; LOCHER, Art. 13 DBG N 15; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 N 9; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 11; SCHORNO, § 22 StG AG N 5.

41 BGer 2P.67/2003 E 3.3, 12.8.2003; BGer 2C_709/2008 E 4.2, 2.4.2009.

42 BGer 2P.67/2003 E 3.2, 12.8.2003.

43 BGer 2C_306/2007 E 4.3, 13.12.2007 (publiziert in ZStP 2008 S. 55 ff.); vgl. den diesem Bundesgerichtsurteil zu Grund lie-

pothetischen – Berechnung der pfändbaren Quote soll geprüft werden, ob der Regressanspruch des solventen Ehegatten gegenüber seinem Partner durchsetzbar wäre oder aber objektiv tatsächlich gefährdet scheint.⁴⁴ Dabei ist das Total des betriebsrechtlichen Bedarfs beider Ehegatten dem Total des Einkommens beider Ehegatten gegenüberzustellen, wobei ein allfälliger Überschuss prozentual im Verhältnis des jeweiligen Einkommens auf die beiden Ehegatten aufzuteilen ist, da die Ehegatten gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den Unterhalt der Familie zu sorgen haben (Art. 163 ZGB). Der Anteil des (angeblich) zahlungsunfähigen Ehegatten an diesem Freibetrag entspricht der pfändbaren Quote.⁴⁵ Selbstverständlich müssen dabei gegebenenfalls auch die laufenden Pfändungen anderer Gläubiger des (angeblich) zahlungsunfähigen Ehegatten berücksichtigt werden. Immerhin geniesst der Ehegatte des Schuldners das Anschlussprivileg gemäss Art. 111 SchKG.

Auch eine Konkursöffnung beweist nicht generell und unbesehen der Eigenart des konkreten Falles die Zahlungsunfähigkeit. Mit der Konkursöffnung fällt zwar alles pfändbare Vermögen des Schuldners bis zum Schluss des Konkursverfahrens in die Konkursmasse, die zur Befriedigung der Gläubiger dient (Art. 197 SchKG). Allerdings gehören zum anfallenden Vermögen nur diejenigen Werte, die der Schuldner nicht erarbeiten muss. Keinen Vermögensanfall bildet das Erwerbseinkommen, das der Schuldner nach der Konkursöffnung erzielt. Über seinen Arbeitserwerb kann der Schuldner ab Konkursöffnung frei verfügen. Selbst Ersparnisse, die der Schuldner während des laufenden Konkursverfahrens aus seinem Arbeitserwerb bildet, stellen nicht «anfallendes Vermögen» dar.⁴⁶ Es ist deshalb möglich, dass eine nach der Konkursöffnung gegen den konkursiten Ehegatten begründete Regressforderung⁴⁷ unberührt vom laufenden Konkursverfahren mittels Lohnpfändungen erfolgreich vollstreckt werden kann, sofern der konkursite Ehegatte in dieser Zeitspanne über namhafte Einkünfte verfügt.

Auch gilt es zu beachten, dass die Wirkungen von Konkursverlustscheinen im Vergleich zu Pfändungsverlustscheinen weniger weit reichend sind. So kann ein Konkursverlustscheingläubiger eine neue Betreuung gegen den Konkursiten erst wieder anheben, wenn dieser seit seinem Konkurs zu neuem Vermögen gekommen ist (Art. 265 Abs. 2 Satz 2 SchKG). Während sich somit der Konkursverlustscheingläubiger die Einrede mangelnden neuen Vermögens entgegenhalten lassen muss, womit dem Konkursiten eine standesgemässe Lebensführung ermöglicht werden soll (Art. 265a SchKG), kann sich der Gläubiger einer nach Abschluss des Konkursverfahrens entstandenen Forderung innerhalb der gewöhnlichen betriebsrechtlichen Schranken am Schuldner schadlos halten. Dementsprechend ist der solvente Ehegatte, dessen Regressforderung nach Abschluss des Konkursverfahrens entsteht, gegenüber den Inhabern von Konkursverlustscheinforderungen privilegiert.

Schliesslich ist auch regelmässig darauf zu achten, ob der (angeblich) zahlungsunfähige Ehegatte aus objektiv nicht nachvollziehbaren Motiven selbst Einfluss auf den ihm ausbezahlten Lohn genommen hat, beispielsweise als Eigentümer oder Verwaltungsrat seiner eigenen Firma oder der Firma seines Ehegatten.⁴⁸

Zurückhaltung bei der Annahme einer Zahlungsunfähigkeit ist schliesslich angezeigt, wenn einzig Schulden der öffentlichen Hand, nicht aber solche der privaten Gläubiger unbezahlt blieben.⁴⁹

Demgegenüber würde es sich unter bestimmten Umständen rechtfertigen, Zahlungsunfähigkeit in denjenigen Kantonen, die neben der Zahlungsunfähigkeit nicht zusätzlich noch die Aufhebung der Solidarhaftung zufolge Trennung oder Scheidung kennen,⁵⁰ auch ohne Verlustscheine oder Konkursöffnung anzuerkennen, wenn ein Ehegatte unbekanntem Aufenthalts, allenfalls im Ausland ist, wenn dadurch die Rechtsverfolgung stark erschwert und sich das Rückgriffsrecht des für die Gesamtsteuerschuld belangten Ehegatten als illusorisch erweist.

Abschliessend bleibt zur Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalles anzumerken, dass die Berufung auf die Zahlungsunfähigkeit immer auch unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs steht.⁵¹

genden Entscheid der FD ZH vom 21.5.2007 unter www.ZHEntscheide.zh.ch, Geschäftsnummer B 17/2007.

44 «Deswegen ist die Solidarhaftung in allen jenen Fällen zu vertreten, in denen der Ehegatte eine Chance hat, seine Forderung gegenüber seinem Partner wieder eintreiben zu können. Dann wird die Frage, wer der Verursacher der Steuerschuld ist, auf die innereheliche Ebene verlegt» (AB N 1987 II, S. 1736, Votum Vreni Spoerry).

45 BGE 116 III 77 f., 114 III 15 f. Vgl. AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 23 N 66; VONDER MÜHLL, Art. 93 SchKG N 34.

46 BGE 121 III 383. Vgl. AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 40 N 13 f.; HANDSCHIN/HUNKELER, Art. 197 SchKG N 84 ff.

47 Die Regressforderung entsteht mit Bezahlung der Gesamtsteuerschuld (s. Art. 149 Abs. 1 OR).

48 BGer 2C_709/2008 E 4.4, 2.4.2009.

49 BGer 2C_709/2008 E 4.4, 2.4.2009.

50 Graubünden, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, St.Gallen, Schaffhausen, Solothurn und Zürich.

51 Vgl. SCHORNO, § 22 StG AG N 5 mwH.

2.3.2.1.3 Antragsberechtigung

Die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten ist nur auf entsprechendes Begehren hin zu berücksichtigen.⁵² Die Aufhebung der solidarischen Haftung bei Zahlungsunfähigkeit rechtfertigt sich damit, dass der solvente Partner eines zahlungsunfähigen Ehegatten Gefahr läuft, dessen Anteil an der Gesamtsteuer *à fonds perdu* zu leisten.⁵³ Es hat deshalb auch regelmässig nur der solvente Ehegatte ein schutzwürdiges Interesse daran, eine Haftungsverfügung zu erhalten. Demjenigen Ehegatten, der sich auf seine eigene Zahlungsunfähigkeit berufen will, mangelt es insofern an einem schutzwürdigen Interesse, als sein Rückgriffsrecht gegenüber dem solventen Ehegatten nicht gefährdet ist. Nachdem das Regressrecht zudem erst mit der Zahlung des auf den andern Ehegatten entfallenden Anteils an der Gesamtschuld entsteht (Art. 149 Abs. 1 OR), wäre seine (angebliche) Zahlungsunfähigkeit auf Grund der tatsächlich erfolgten Zahlung widerlegt.

2.3.2.1.4 Zuständigkeit

Die Frage, ob der berechtigte Ehegatte den Antrag zur Aufhebung der Solidarhaftung im Veranlagungs- oder im Bezugsverfahren erheben darf, wird kontrovers diskutiert. Die früher von den Steuerbehörden des Kantons Zürich unter dem altrechtlichen Haftungsregime, das an der Einkommensdifferenz der Ehegatten anknüpfte,⁵⁴ vertretene Ansicht, die Berufung auf eine anteilmässige Haftungsbegrenzung müsse bereits im Veranlagungsstadium erfolgen, wurde vom Bundesgericht zurückgewiesen, da sie «weder im Gesetzeswortlaut noch in der gesamten Regelungssystematik eine Stütze» finde. Vielmehr gehe es darum, «allzu grosse Härten zu vermeiden», welcher Schutzgedanke seines Sinngehaltes beraubt würde, wenn der Härtefall bereits im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden müsste.⁵⁵ Diese Überlegung gilt erst recht bei einer als Härtefall anerkannten Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten, ist doch diese – anders als die Einkommensdifferenz – nicht immer schon im Veranlagungsverfahren aus der Steuererklärung selbst ersichtlich. Darüber hinaus hat das Bundesgericht klargestellt, dass die Ehegattenhaftung eine

Frage des Steuerbezugs und nicht der Veranlagung ist.⁵⁶ Vor der Festlegung der Anteile an der Gesamtsteuer, die nach dem Wegfall der Solidarhaftung jedem Ehegatten zur Bezahlung bleiben, muss als Folge der zwingend vorgeschriebenen Gemeinschaftsbesteuerung die Gesamtsteuer festgelegt werden,⁵⁷ die sich wiederum erst auf Grund der rechtskräftigen Einschätzung ermitteln lässt. Die Zuständigkeit der Einschätzungsbehörden endet aber mit Eintritt der Rechtskraft einer Einschätzung, weshalb die Frage der Haftung von Ehegatten für die rechtskräftig festgesetzten Gesamtsteuern in die Zuständigkeit der Bezugsbehörden fällt.⁵⁸

2.3.2.1.5 Beweislast

Der Nachweis der Zahlungsunfähigkeit des andern Ehegatten muss im Sinn einer steuermindernden Tatsache vom Antragsteller erbracht werden.⁵⁹

2.3.2.1.6 Aufhebung für alle offenen Steuern

Der Wegfall der Solidarhaftung zufolge Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten gilt gemäss allgemeiner Auffassung für alle noch offenen Steuerforderungen, obschon dies in ihrem Wortlaut weder Art. 13 Abs. 1 DBG noch die Formulierungen der analogen Regelung in den kantonalen Steuergesetzen zum Ausdruck bringen. Diese Rückwirkung scheint auf Grund des Zweckgedankens – Schutz des solventen Ehegatten vor einer Zahlung *à fonds perdu* zu Gunsten des zahlungsunfähigen Partners – für selbstverständlich genommen zu werden.⁶⁰ Die Materialien zum DBG stützen diese Auffassung, nachdem in der Nationalratsdebatte zwar festgestellt wurde, «dass in den Fragen der Rückwirkung der Haftung Unsicherheit besteht»,⁶¹ eine grammatikalische Präzisierung resp. Verdeutlichung zu Gunsten der Rückwirkung jedoch nur im Fall der Ehetrennung,⁶² nicht aber bei Zahlungsunfähigkeit, als notwendig erachtet wurde. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass es einer solchen Klarstellung für den Fall der Zahlungsunfähigkeit nicht bedürfe.⁶³

52 Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 12; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 10; a. M. SCHORNO, § 22 StG AG N 7, der die Anrechnung einer Zahlung auf den individuellen Steueranteil bei offenkundiger Zahlungsunfähigkeit ohne entsprechenden Antrag erwähnt.

53 S. vorne, Abschn. 2.3.2.1.

54 Gemäss Fassung von § 15 aStG ZH (vom 8.7.1951) entfiel die Solidarhaftung, wenn ein Ehegatte im betreffenden Steuerjahr weniger als ein Drittel des Erwerbseinkommens des andern erzielt hat.

55 BGer 2P.30/2001 E 4b/d, 20.7.2001.

56 BGer 2P.30/2001 E 2b, 20.7.2001.

57 S. vorne, Abschn. 2.1.

58 StRK I ZH 1ST.2007.77 E 2b, 31.5.2007; Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern Rz 57; a. M. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 DBG N 11; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 13.

59 BGer 2C_709/2008 E 4.3, 2.4.2009; BGE 133 II 153 E 4.3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 132 StG ZH N 90.

60 Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern Rz 59; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 2; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 9; SCHORNO, § 22 StG AG N 5; LEUCH/KÄSTLI, Art. 15 StG BE N 4; LOCHER, Art. 13 DBG N 15.

61 AB N 1987 II, S. 1736, *Votum Vreni Spoerry*.

62 S. hinten, Abschn. 2.3.2.2.

63 Vgl. SCHORNO, § 22 StG AG N 5.

Eine rückwirkende Aufhebung der Solidarhaftung ist indessen «inkonsequent und nicht systemkonform».⁶⁴ Ist die Solidarhaftung für die Steuerschuld einer bestimmten Periode gegeben, so müsste sie naturgemäss für diese Periode bestehen bleiben, es sei denn, der Gesetzgeber habe ausdrücklich eine rückwirkende Aufhebung stipuliert. Systemkonform wäre es, wenn bei Zahlungsunfähigkeit die Steuerperioden ab Eintritt der Zahlungsunfähigkeit keiner Solidarhaftung mehr unterliegen würden. Damit ginge der Schutz des solventen Ehegatten zwar weniger weit; entsprechend grösser müsste dafür sein Interesse an einer rechtzeitigen, periodenkonformen Bezahlung der Gesamtsteuer unter Einbezug des andern Gatten sein. Es ist jedenfalls nicht zu übersehen, dass der rückwirkenden Aufhebung der Solidarhaftung für alle im Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit noch offenen Steuern auch etwas Zufälliges anhaftet. Nachdem die Materialien zum DBG aber keine Zweifel an der Absicht des Gesetzgebers zulassen, die Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit rückwirkend entfallen zu lassen, beansprucht die historische Auslegung Vorrang vor der systemkonformen Gesetzesauslegung. Die kantonalen Steuergesetze haben die Formulierung des DBG übernommen, weshalb sich im Sinn der «vertikalen Harmonisierung» die identische Auslegung rechtfertigt.

2.3.2.2 Aufhebung bei Trennung

Mit der Aufhebung der Solidarhaftung bei Ehetrennung wollte der Bundesgesetzgeber einem weiteren Härtefall entgegenwirken. Die Unsicherheiten bezüglich der Frage einer Rückwirkung wurde im Bund durch Art. 13 Abs. 2 DBG geklärt, worin ausdrücklich festgehalten wird, dass bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuern entfällt. Der Wortlaut dieser Bestimmung ist eindeutig und deckt sich mit der Absicht des Bundesgesetzgebers bei der Legiferierung von Art. 13 Abs. 2 DBG.⁶⁵ Die Formulierung von Art. 13 Abs. 2 DBG wurde von den Kantonen Aargau, Bern, Freiburg, Genf, Glarus, Jura, Schwyz, Thurgau, Tessin, Uri, Wallis und Zug in ihren

Steuergesetzen praktisch wörtlich übernommen.⁶⁶ Dementsprechend muss auch in diesen Kantonen die tatsächliche oder rechtliche Trennung eine (automatische) Aufhebung der Solidarhaftung der Ehegatten für alle im Zeitpunkt der Trennung noch offenen Steuern zur Folge haben. Dies hat das Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg angesichts der mit Art. 13 Abs. 2 DBG identischen Formulierung von Art. 13 Abs. 2 StG FR und unter Hinweis auf das in der Lehre unbestrittene Verständnis von Art. 13 Abs. 2 DBG erkannt, nachdem die kantonalen Steuerbehörden einem getrennt lebenden Ehegatten die rückwirkende Aufhebung der Solidarhaftung versagt hatten: «L'on voit mal comment l'on pourrait logiquement s'écarter de cette interprétation que donne la doctrine de l'art. 13 al. 2 LIFD».⁶⁷

Auch wenn weder Wortlaut noch gesetzgeberische Absicht Zweifel am Sinngehalt von Art. 13 Abs. 2 DBG und den entsprechenden kantonalen Bestimmungen zulassen, ist damit dennoch nicht gesagt, diese Regelung sei in der Sache selbst logisch oder gar zwingend.⁶⁸

2.3.2.3 Keine Aufhebung bei Trennung

Im Wortlaut der Steuergesetze der Kantone Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Solothurn, St.Gallen, Waadt und Zürich findet sich keine Klärung iSv Art. 13 Abs. 2 DBG, wonach bei Trennung die Solidarhaftung für alle noch offenen Steuern entfällt.⁶⁹ Ebenso wenig findet sich eine Klarstellung im Sinn der Steuergesetze der Kantone Appenzell Auser rhoden und Innerrhoden, wonach bei Trennung oder Scheidung die Solidarhaftung für noch offene Steuerschulden aus der gemeinsamen Steuerpflicht weiterhin andauert.⁷⁰ Vielmehr beschränkt sich der Wortlaut hier auf die folgenden, insgesamt gleichbedeutenden Formulierungen: «Ehegatten haften für die Steuerperioden, für die sie gemeinschaftlich besteuert werden, solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷¹ oder: «Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten haften solidarisch»⁷² oder: «Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷³ oder: «Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe

64 BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 186; vgl. auch HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 178; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRER, § 15 aStG N 3.

65 «(...) damit ganz klar wird, dass im Falle einer faktischen Trennung der Ehegatte auch rückwirkend nicht mehr für die verbliebenen Schulden des Partners haftet» (AB N 1987 II, S. 1736, Votum Vreni Spoerry); KS Familienbesteuerung/DBG, S. 7; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 9; JACQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 18; LOCHER, Art. 13 DBG N 14; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 222; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 DBG N 8.

66 § 22 Abs. 2 StG AG; Art. 15 Abs. 2 StG BE; Art. 13 Abs. 2 StG FR; Art. 12 Abs. 2 LIPP-I GE; Art. 12 Abs. 2 StG GL; Art. 53 Abs. 2^{bis} LI JU; § 14 Abs. 1 StG SZ; § 16 Abs. 3 StG TG; Art. 12 Abs. 2 LT TI; Art. 17 Abs. 2 StG UR; Art. 10 Abs. 2 StG VS; § 13 Abs. 2 StG ZG.

67 StE 2006 B 13.5 Nr. 6 E 2c mwH.

68 S. hinten, Abschn. 2.3.2.3.

69 S. vorne, Abschn. 2.3.2.2.

70 S. hinten, Abschn. 2.3.3.

71 Art. 13 Abs. 1 StG GR.

72 Art. 15 Abs. 1 StG NW; Art. 25 Abs. 1 StG SG.

73 Art. 15 Abs. 1 StG OW; § 19 Abs. 1 StG SO.

leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷⁴ oder: «Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷⁵ oder: «Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt»⁷⁶. Dies wirft die Frage auf, ob einer solchen Formulierung entnommen werden dürfe, dass die Solidarhaftung bei Trennung oder Scheidung für alle noch offenen Steuern entfalle. Während sich die Befürworter einer Aufhebung der Solidarhaftung für alle im Zeitpunkt der Trennung noch offenen Steuerschulden darauf berufen, die Solidarhaftung setze die rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe voraus, weshalb bei Trennung jede Haftung entfallen müsse,⁷⁷ betonen die Gegner die Systemwidrigkeit einer rückwirkenden Aufhebung der Solidarhaftung⁷⁸ und deren Ungleichbehandlung gegenüber ungetrennten Ehegatten.⁷⁹

Besteht Unklarheit über die Tragweite eines Rechtssatzes, so muss sein Sinn durch Auslegung ermittelt werden. Zur Anwendung gelangen die grammatikalische, historische, zeitgemässe, systematische und teleologische Auslegungsmethode, die untereinander als grundsätzlich gleichwertig gelten. Demgegenüber treten die formalen Auslegungsregeln (Umkehrschluss, Analogieschluss etc.) in den Hintergrund, bis durch methodische Auslegung geklärt ist, ob eine offene Frage qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers darstellt oder aber eine Gesetzeslücke vorliegt. Aus dem Schweigen des Gesetzes darf erst dann auf eine negative Entscheidung des Gesetzgebers geschlossen werden, wenn sachliche Gründe dafür vorliegen.⁸⁰

Der Wortlaut, wonach in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten solidarisch für die Gesamtsteuer haften, ist ungenau, da er nicht präzise zwischen Schuld und Haftung unterscheidet und damit grundsätzlich 2 Lesarten zulässt: Einerseits kann aus der Formulierung herausgelesen werden, dass die Haftung (d. h. das Einstehenmüssen) jedes Ehegatten mit der Trennung wegfallt und jeder Ehegatte nach der Trennung nur noch für seine eigene Steuerschuld belangt werden könne. Wird jedoch an die Schuld angeknüpft, so er-

gibt sich, andererseits, dass für eine zufolge ungetrennter Ehe entstandene Gesamtsteuerschuld beide Ehegatten solidarisch haften – welche Feststellung keine Selbstverständlichkeit ist⁸¹ – und dementsprechend jeder Ehegatte für die bis zur Trennung aufgelaufene Gesamtsteuerschuld bis zu deren vollständiger Tilgung belangt werden kann. Das Bundesgericht schützte diese letztere Lesart einer analogen Bestimmung im früheren Steuergesetz des Kantons Appenzell Ausserrhodens⁸² und lehnte eine dagegen erhobene Willkürklage ab.⁸³

Das bis Ende 1998 gültige Zürcher Steuergesetz regelte die Haftung der Ehegatten in der Grundsatznorm in identischer Art und Weise wie das geltende Zürcher Steuergesetz.⁸⁴ In Rechtsprechung und Lehre war dabei anerkannt, dass die Haftung für die Steuerschuld einer bestimmten Periode bestehen bleibt, auch wenn die Familienbesteuerung wegfällt.⁸⁵

Rahmen und Ziel der Steuergesetzrevision von 1997 im Kanton Zürich war die Umsetzung des Harmonisierungsrechts. Der Gesetzgeber erachtete dabei einen weitgehenden Verzicht auf nicht durch die Harmonisierung bedingte materielle Gesetzesänderungen als angezeigt.⁸⁶ Vor diesem Hintergrund kann davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber im Bereich der vom Harmonisierungsgesetz nicht vorgegebenen Frage der Solidarhaftung⁸⁷ an der bisherigen Haftung der Ehegatten für Steuerschulden aus gemeinsamer Steuerpflicht festhalten wollte. Zwar wollte der Gesetzgeber im Ersten Teil des Steuergesetzes vom 8.6.1997 «im grossen und ganzen» auch dem DBG folgen, allerdings nur, «soweit dies vertretbar erscheint».⁸⁸ Bei dieser Intention des Gesetzgebers kann der Umstand, dass § 12 StG ZH keine Bestimmung enthält, die Art. 13 Abs. 2 DBG entspricht, als qualifiziertes Schweigen verstanden werden, zumal der Gesetzgeber den Haftungsbestimmungen grosse Bedeutung beimessen wollte,⁸⁹ und deshalb davon ausgegangen werden darf, dass er ihnen auch die nötige Aufmerksamkeit schenkte.

Anders verhielte es sich nur, wenn Art. 13 Abs. 2 DBG eine Selbstverständlichkeit wiederholen würde, die auch ohne explizite Nennung Geltung beanspruchen dürfte.

74 Art. 14 Abs. 1 StG SH.

75 § 12 Abs. 1 StG ZH.

76 Art. 15 Abs. 1 LCD NE; Art. 14 Abs. 1 LID VD.

77 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 9; StRK I ZH, 1 ST.2007.77, 31.5.2007, S. 5 f.

78 Vgl. BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 185; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 222; FD ZH B 17/2007, 21.5.2007 (unter: www.ZHEntscheide.zh.ch).

79 MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 14 LID VD N 16.

80 Vgl. MEIER-HAYOZ, Art. 1 ZGB N 2 ff., 22 ff., 38 ff., 131 ff., 255 ff.

81 S. vorne, Abschn. 2.2 und 2.3.1.

82 Art. 5 Abs. 4 aStG AR.

83 BGE 122 I 139.

84 § 15 Abs. 1 aStG ZH (vom 8.7.1951): «Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer».

85 StRK I ZH, 2.11.1983, StE 1984 B 13.5 Nr. 1. Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 15 aStG ZH N 3.

86 Weisung zur Revision des Steuergesetzes, S. 1422.

87 S. vorne, Abschn. 2.3.

88 Weisung zur Revision des Steuergesetzes, S. 1427.

89 Weisung zur Revision des Steuergesetzes, S. 1429 f.

Dass dem keineswegs so ist, zeigen nicht nur die verschiedenen Lesarten des Wortlautes von Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBG, der mit § 12 Abs. 1 Satz 1 StG identisch ist, sondern auch die Tatsache, dass man sich im eidg. Parlament bei der Beratung des DBG unsicher war, ob die Aufhebung der Solidarhaftung bei der Trennung der Ehe auch für die alten, während der Dauer des Zusammenlebens entstandenen Steuern gelte.⁹⁰ Dass der zürcherische Gesetzgeber und die Gesetzgeber der Kantone Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Solothurn, St.Gallen auf diese Klarstellung einer offensichtlich kontroversen Frage verzichteten, im Übrigen aber Art. 13 DBG wörtlich oder zumindest analog übernahmen, spricht für eine bewusste Distanzierung von der Lösung des Bundes, nach dessen Regelung die solidarische Haftung rückwirkend für alle offenen, gemeinsamen Steuerschulden entfällt. Diese Gesetzgeber (ohne Waadt⁹¹) beschränkten sich darauf, die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten als Kriterium für die Aufhebung der Solidarhaftung zu wählen. Im Übrigen schien es ihnen aber nicht vertretbar, die einmal entstandene Haftung für die Steuerschuld einer bestimmten Periode rückwirkend dahinfallen zu lassen.

Die rückwirkende Aufhebung der Solidarhaftung ist «contraire au système»⁹² oder «inkonsequent und nicht systemkonform»⁹³. Es haftet ihr auch etwas Zufälliges⁹⁴ und im Vergleich zur Behandlung ungetrennt lebender Ehegatten Rechtsungleiches⁹⁵ an. Im Gegensatz zum «Härtefall» der Zahlungsunfähigkeit kann im Fall einer Trennung auch nicht gesagt werden, es bestehe für den belangten Ehegatten kaum mehr die Möglichkeit, den für den andern Teil bezahlten Anteil an der Gesamtsteuer auf dem Regressweg wieder zurückzuerhalten. Es liegt vielmehr in der Natur einer Trennung,⁹⁶ dass sich die Ehegatten dabei regelmässig auch über die Aufteilung der Verpflichtungen (beispielsweise Miet- oder Hypothekarschulden), die sie als Solidarschuldner eingegangen sind,

verständigen müssen,⁹⁷ auch wenn dadurch «eine Scheidung oder Trennung sicher nicht vereinfacht» wird.⁹⁸

Es sprechen somit insgesamt überwiegende Gründe dafür, dass bei einer Trennung oder Scheidung der Ehegatten die Solidarhaftung für die während des Zusammenlebens entstandenen Steuerschulden bis zur vollständigen Tilgung bestehen bleibt, sofern der Gesetzgeber nicht ausdrücklich deren rückwirkende Aufhebung stipuliert hat.

2.3.3 Nichtaufhebbare Solidarhaftung

Gemäss den Steuergesetzen der Kantone Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden und Waadt⁹⁹ bleiben die Ehegatten unter allen Umständen für den Gesamtsteuerbetrag solidarisch haftbar, bis dieser voll bezahlt ist. Weder die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten noch die Trennung der Ehe erlauben hier die Aufhebung der solidarischen Haftung. Die Kantone Appenzell Ausserrhoden und Innerrhoden haben dies je mit einer klaren Formulierung zum Ausdruck gebracht: «Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer. Die solidarische Haftung für die während rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe aufgelaufenen Steuern bleibt auch nach einer Trennung oder Scheidung bestehen»¹⁰⁰ bzw.: «Bei Trennung oder Scheidung der Ehe dauert die Solidarhaftung für noch offene Steuerschulden aus der gemeinsamen Steuerpflicht weiterhin an»¹⁰¹.

Die Regelung im Kanton Waadt beschränkt sich demgegenüber auf die Feststellung, wonach die in einem gemeinsamen Haushalt zusammen lebenden Ehegatten solidarisch für die Gesamtsteuer haften: «Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt».¹⁰² Ohne Zusatz iSv Art. 13 Abs. 2 DBG bleibt damit die solidarische Haftung der Eheleute für die bis zur Trennung oder Scheidung aufgelaufenen offenen Steuern bestehen.¹⁰³

Diese vergleichsweise strengeren Lösungen sind nach Auffassung des Bundesgerichts nicht zu beanstanden.¹⁰⁴

90 AB N 1987 II, S. 1736.

91 S. hinten, Abschn. 2.3.3.

92 Vgl. JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20.

93 Vgl. BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 186; HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 178; vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 15 aStG ZH N 3; s. vorne, Abschn. 2.3.2.1.6.

94 «(...) puisqu'il est fonction de l'avancement des travaux de taxation et de la situation familiale des époux au moment de la perception de l'impôt global», JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20.

95 Vgl. MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 14 LID VD N 16.

96 Anders der Fall, wo sich der Partner «nach unbekannt» absetzt, s. dazu aber vorne, Abschn. 2.3.2.1.2.

97 FD ZH B 17/2007 E Id, 21.5.2007, s. www.ZHentscheide.zh.ch.

98 Vgl. LOCHER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, S. 485.

99 Art. 15 Abs. 1 StG AR; Art. 16 Abs. 1 StG AI; Art. 14 LID VD.

100 Art. 15 Abs. 1 StG AR; in der früheren Fassung dieser Haftungsnorm fehlte der 2. Satz (s. Art. 5 Abs. 4 aStG AR [vom 27.4.1958] idF vom 27.4.1986).

101 Art. 16 Abs. 1 StG AI.

102 Art. 14 Abs. 1 LID VD.

103 S. vorne, Abschn. 2.3.2.3; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 14 LID VD N 16.

104 BGE 122 I 145 ff., BGer 2P.201/2005, 13.1.2006; s. auch vorne, Abschn. 2.3.

Auch die Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung schlug in ihrem Bericht 1998 eine – uneingeschränkte und unbegrenzte und damit über Art. 13 DBG hinausgehende – Solidarhaftung der Ehegatten vor.¹⁰⁵

Nicht aufhebbar ist die Solidarhaftung auch im Kanton Luzern. Sie wird jedoch insofern abgeschwächt, als jeder Ehegatte «höchstens für das Doppelte des auf sein Einkommen und Vermögen entfallenden Steueranteils» solidarisch haftbar ist. Dabei muss derjenige Ehegatte, der sich zu seinen Gunsten auf diese betragsmässige Begrenzung berufen will, den Nachweis erbringen, dass bestimmte Einkommens- und Vermögensteile dem andern Ehegatten zuzurechnen sind.¹⁰⁶

2.4 Aufteilung der Gesamtsteuer

2.4.1 Allgemeines

Sind die Voraussetzungen für eine Aufhebung der Solidarhaftung dargetan,¹⁰⁷ müssen die Anteile eines jeden Ehegatten an der Gesamtsteuer durch die Bezugsbehörden bestimmt werden. Dabei ist vom gesamten steuerbaren Einkommen und Vermögen gemäss der rechtskräftigen Einschätzung beider Ehegatten auszugehen; alsdann sind die Anteile jedes Ehegatten an der Gesamtsteuer festzulegen. Der Anteil eines Ehegatten entspricht dem Betrag, der sich aufgrund des Verhältnisses seines Reineinkommens zum ehelichen Gesamteinkommen ergibt. Zur Ermittlung dieses Verhältnisses werden nur die organischen Abzüge (Berufskosten) berücksichtigt und die anorganischen (Sozial-)Abzüge ausser Betracht gelassen.¹⁰⁸ Unbestritten ist, dass bei der Festlegung der individuellen Anteile eines jeden Ehegatten an der Gesamtsteuer im Bezugsverfahren auf keinen Fall mehr auf die rechtskräftige Einschätzung zurückgekommen werden kann.¹⁰⁹

2.4.2 Nach Ermessenseinschätzung

Auch im Fall einer Ermessenseinschätzung gilt, dass der Wegfall der Solidarhaftung im Rahmen des Steuerbe-

zugsverfahrens geltend gemacht werden kann. Die noch nicht erfolgte Zuordnung der Einkommens- und Vermögensbestandteile zu den Ehegatten kann im Bezugsverfahren nachgeholt werden.¹¹⁰ Bei der Bestimmung der jeweiligen Anteile an der Gesamtsteuer ist auch in diesem Fall von den rechtskräftigen Einschätzungsentscheiden auszugehen, auf welche im Steuerbezugsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden kann. Das Haftungsverfahren dient nicht dazu, Versäumnisse von Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren, insbesondere das Nichteinreichen einer (vollständigen) Steuererklärung, zu korrigieren.

Liegt dem Steuerbezug eine Ermessenseinschätzung zu Grunde, so beruht das dabei festgesetzte steuerbare Einkommen und Vermögen auf einer (pflichtgemässen) Schätzung, also auf einer Sachverhaltsfeststellung durch Wahrscheinlichkeitsschluss. Das ermessensweise bestimmte Einkommen und Vermögen stimmt folglich idR nicht mit den tatsächlichen Werten überein. Dies hat zur Folge, dass es für die Festlegung der Quote eines Ehegatten im Haftungsverfahren nicht genügt, dessen effektives Einkommen bzw. Vermögen darzulegen. Vielmehr hat der Gesuchsteller auch die entsprechenden tatsächlichen Werte seines Ehegatten anzugeben und zu belegen. Nur so kann das für den Entscheid massgebliche Verhältnis der Anteile am Gesamteinkommen bzw. -vermögen ermittelt werden. Ist der um eine Haftungsverfügung nachsuchende Ehegatte dazu nicht in der Lage und ergeben sich auch keine objektiven Anhaltspunkte aus den Steuerakten, so hat er grundsätzlich die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.¹¹¹ Es ist nicht Sache der zuständigen Steuerbehörde, den Sachverhalt von Amtes wegen zu erforschen oder Mutmassungen zu Gunsten des Gesuchstellers anzustellen. Die Anwendung dieser Regel setzt indes voraus, dass die beweisbelastete Partei in der Lage ist, den Beweis zu leisten. Ist ihr die Ermittlung steuermindernder Tatsachen aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar, sind die beweislos gebliebenen und damit ungewissen Tatsachen mittels Wahrscheinlichkeitsschluss – idR wiederum durch Schätzung – festzustellen. Falls daher für die tatsächlichen Einkommen eines der beiden oder beider Ehegatten der Beweis nicht erbracht werden kann, hat die Bezugsbehörde die Festlegung der Anteile nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Fehlen jegliche Anhaltspunkte, so erscheint im Zweifel in einem partnerschaftlich konzipierten Eherecht eine hälftige Aufteilung der Gesamtsteuerschuld auf beide Ehegatten als angemessen.

105 Vgl. JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20; Bericht Familienbesteuerung, S. 23.

106 § 20 StG LU.

107 S. vorne, Abschn. 2.3.2.1 und 2.3.2.2.

108 Vgl. LOCHER, Art. 13 DBG N 18 mwH und N 19 (mit Berechnungsbeispiel); RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 DBG N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 14; SCHORNO, § 22 StG AG N 6 mwH; a. M. betreffend anorganische Abzüge: GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 6 und N 7 (mit Berechnungsbeispiel).

109 BGer 2P.30/2001 E 4d, 20.7.2001; KS Familienbesteuerung/DBG, S. 6. Vgl. LEUCH/KÄSTLI, Art. 15 StG BE N 6; LOCHER, Art. 13 DBG N 17; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 14.

110 BGer 2P.30/2001, 20.7.2001.

111 ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, § 19 N 8 f.

2.4.3 Anrechnung bezahlter Anteile

Besondere Probleme stellen sich schliesslich auch bezüglich der Anrechnung bereits bezahlter Anteile, d. h. derjenigen Zahlungen an eine Gesamtsteuerschuld, die zu einem Zeitpunkt erfolgt sind, als die Ehegatten noch der Solidarhaftung unterlagen.¹¹² In der Literatur wird vorgeschlagen, dass bereits getätigte Zahlungen jenem Ehegatten anzurechnen seien, der sie geleistet hat oder für den sie geleistet worden sind.¹¹³ Andernorts wird postuliert, dass vorbehaltlose Zahlungen – ungeachtet der Person des Zahlenden – beiden Ehegatten nach Massgabe ihrer Haftungsanteile an der Gesamtsteuer gutgeschrieben werden sollen.¹¹⁴ Denkbar sei auch eine je hälftige Anrechnung, analog der Regelung diverser Steuergesetze im Fall der Steuerrückerstattung.¹¹⁵

Jede dieser Lösungen kann Argumente für sich in Anspruch nehmen; keine überzeugt restlos: Die Anrechnung zu Gunsten des zahlenden Ehegatten lässt sich mit dem rückwirkenden Charakter des Wegfalls der Solidarhaftung begründen, sofern die Formulierung von Art. 13 Abs. 2 DBG, wonach die Solidarhaftung «auch für alle noch offenen Steuerschulden» entfällt, auf die gesamte offene Steuerveranlagung und nicht nur auf die im Zeitpunkt des Wegfalls der solidarischen Haftung noch unbezahlten, ausstehenden Steuerschulden bezogen wird, was allerdings grammatikalisch, teleologisch und entstehungsgeschichtlich als eine zu extensive Auslegung erscheint.¹¹⁶ Die Anrechnung zu Gunsten beider Ehegatten nach Massgabe ihrer Haftungsanteile kann sich auf Art. 166 ZGB stützen, wonach jeder Ehegatte die eheliche Gemeinschaft für die laufenden Bedürfnisse vertritt. Allerdings können Steuerschulden nur soweit den laufenden Bedürfnissen der Familie zugeordnet werden, als sie auf Einkünften und Vermögen anfallen, die auch zu Gunsten der laufenden Bedürfnisse der Familie verwendet werden.¹¹⁷ Schliesslich trägt die Lösung einer hälftigen Anrechnung zu Gunsten beider Ehegatten wohl dem partnerschaftlich konzipierten Eherecht Rechnung und korreliert mit dem Grundgedanken des ordentlichen

Güterstandes der Errungenschaftsbeteiligung, dies jedoch unbesehen der konkreten Verhältnisse.

Die Frage der Anrechnung bereits bezahlter Anteile widerspiegelt die Problematik der Solidarhaftung der Ehegatten allgemein, insbesondere aber ihrer (systemwidrigen) rückwirkenden Aufhebung unter Annahme spezifischer Härtefälle.¹¹⁸ Alles in allem erscheint die anteilmässige Anrechnung einer unter dem Regime der Solidarhaftung geleisteten Zahlung im Verhältnis zu den in der Haftungsverfügung festgelegten Anteilen noch die sachgerechteste Lösung zu sein.¹¹⁹

3 Erbenhaftung

3.1 Zivilrecht und öffentlich-rechtliche Forderungen

3.1.1 Grundsatz

Im schweizerischen Erbrecht gilt der Grundsatz, dass die Erben für Schulden des Erblassers solidarisch haften (Art. 603 ZGB). Solidarität bedeutet, dass jeder einzelne Erbe für sämtliche vom Erblasser eingegangenen Verpflichtungen in Anspruch genommen werden kann (Art. 143 Abs. 1 OR).¹²⁰ Die Erben haften ausserdem mit ihrem gesamten Vermögen; die Haftung ist mithin nicht auf das ererbte Vermögen beschränkt, was in Art. 603 ZGB zwar nicht ausdrücklich erwähnt wird, sich aber schon aus Art. 639 Abs. 1 ZGB ergibt.¹²¹

Diese Haftungsregelung ist gewissermassen das Gegenstück zum für das schweizerische Erbrecht gültigen Prinzip der Universalsukzession, wonach beim Tod einer natürlichen Person alle übertragbaren Rechte und Pflichten auf dessen Erben übergehen.¹²² Ein Erbe riskiert somit, im Fall der Überschuldung der Erbschaft mit seinem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten des Erblassers einstehen zu müssen und einen Verlust zu erleiden, statt einen Zugewinn zu erzielen.

112 S. demgegenüber für die Anrechnung von Zahlungen nach Wegfall der Solidarhaftung: StE 2003 B 99 Nr. 20 E 2.2.

113 BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 193 f.; StRK ZH, 25.9.2007 (nicht publ.).

114 HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 183; NStP 2005, S. 52; StRK ZH, 6.6.2005, StE 2006 B 135 Nr. 5; VGer ZH, 2.7.2008 (nicht publ.).

115 BÄHLER, Unterhalt bei Trennung und direkte Steuern, S. 21, unter Hinweis auf Art. 245 StG BE; vgl. auch §§ 179 und 180 StG ZH.

116 S. vorne, Abschn. 2.3.2.

117 S. vorne, Abschn. 2.3.1.

118 S. vorne, Abschn. 2.3.2.

119 S. vorne, Fn 114.

120 S. dazu auch hinten, Abschn. 3.3.4.

121 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 560 ZGB N 14; SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 603 ZGB N 3; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 52; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 61 N 7.

122 Vgl. ESCHER/ESCHER, Einleitung N 4 und Art. 560 ZGB N 1 ff.; TUOR/PICENONI, vor Art. 560 ZGB N 2 ff.; SCHWANDER, Art. 560 ZGB N 2 und 5; PIOTET, Erbrecht, S. 14 f., 572 f.; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 4 N 6 und § 13 N 17 - 20; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 61 N 9 und § 76 N 2; HÄUPTLI, Art. 560 ZGB N 2.

3.1.2 Antritt der Erbschaft und Verlust der Erbenstellung

Obschon die gesetzlichen und die eingesetzten Erben die Erbschaft als Ganzes kraft Gesetzes mit dem Tod des Erblassers erwerben (Art. 560 Abs. 1 ZGB), räumt ihnen das Gesetz die Möglichkeit ein, im Nachhinein, aber mit Wirkung ex tunc, über den (vorbehaltlosen) Antritt der Erbschaft zu entscheiden. Die Erben können entweder die Erbschaft innert einer Frist von 3 Monaten ausschlagen (Art. 566 ff. ZGB) oder aber innert einer Frist von einem Monat ein öffentliches Inventar der Erbschaft verlangen und nach Abschluss des Inventars darüber befinden, ob sie diese vorbehaltlos oder unter öffentlichem Inventar annehmen oder aber ausschlagen möchten (Art. 580 ff. ZGB). Dadurch erfährt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Erbfolge bzw. des Eintritts der Erben in die Rechtsstellung des Erblassers eine Relativierung.¹²³

Schlägt ein Erbe die Erbschaft aus, so entfällt seine Erbenstellung und mit ihr die Haftung für die Schulden des Erblassers. Nimmt er die Erbschaft unter öffentlichem Inventar an, so haftet er grundsätzlich nur für die im Inventar verzeichneten Schulden, für diese jedoch mit seinem ganzen Vermögen (Art. 589 Abs. 3 ZGB). Für die nicht ins Inventar aufgenommenen Schulden haftet er dagegen grundsätzlich nicht mehr, wenn die Anmeldung durch den Gläubiger versäumt wurde (Art. 590 Abs. 1 ZGB). Das Gesetz macht jedoch zu Gunsten der Gläubiger gewichtige Ausnahmen: Ist entweder die Anmeldung der Forderung ohne eigene Schuld des Gläubigers oder die Aufnahme der Forderung trotz rechtzeitiger Anmeldung unterblieben, so haftet der Erbe immerhin soweit, als er aus der Erbschaft bereichert ist (Art. 590 Abs. 2 ZGB).

Ausnahmsweise haften jedoch sogar ausschlagende Erben in beschränktem Umfang für Schulden des Erblassers. Haben die zur Erbfolge berufenen Personen nämlich die Erbschaft eines zahlungsunfähigen Erblassers ausgeschlagen, so haften sie dessen Gläubigern insoweit, als sie vom Erblasser innerhalb der letzten 5 Jahre vor seinem Tod Vermögenswerte empfangen haben, die bei der Erteilung der Ausgleichung unterworfen wären (Art. 579 Abs. 1 ZGB). Damit soll verhindert werden, dass Gläubiger eines Erblassers, der sich seinen Erben gegenüber zu Lebzeiten freigebig gezeigt hat, zum Zeitpunkt seines Todes aber zahlungsunfähig geworden ist, leer ausgehen, weil die vorzeitig bedachten Erben sich

durch Ausschlagung der Ausgleichung entziehen.¹²⁴ Die Haftung erstreckt sich in diesem Fall nur, aber immerhin, auf die in zeitlich relativ naher Distanz zum Erbgang gemachten ausgleichungspflichtigen Zuwendungen. In der Lehre ist kontrovers, ob es für die Haftung allein auf den objektiven Charakter der Zuwendung ankommt oder ob ein allfälliger Ausgleichsdispens des Erblassers beachtlich ist. Nach richtiger, von der Mehrheit der Autoren und den Kommentatoren vertretener Ansicht ist allein die Natur der Zuwendung und nicht der erblasserische Wille ausschlaggebend, da es nicht in der Macht des Erblassers liegen darf, Zuwendungen, die objektiv ausgleichungspflichtig sind, von der Haftung auszunehmen.¹²⁵ Eine solche Lösung würde dem Missbrauch Tür und Tor öffnen und den Zweck der Bestimmung, nämlich dem Gläubiger ein Haftungssubstrat zu sichern, unterlaufen. Das Bundesgericht hat sich indes auf den gegenteiligen Standpunkt gestellt und unter Hinweis auf den Wortlaut der Bestimmung sowie auf die Gesetzessystematik erwo-gen, es entspreche nicht dem gesetzgeberischen Willen, die Haftung der Erben auch auf Zuwendungen auszudehnen, welche nach der Intention des Erblassers von der Ausgleichung befreit sind.¹²⁶ Zahlungsunfähigkeit wird angenommen, wenn der Nachlass überschuldet war.¹²⁷ Im Gegensatz zu den so genannten paulianischen Anfechtungsklagen nach Art. 285 ff. SchKG ist die subjektive Absicht des Erblassers, seine Gläubiger zu benachteiligen, keine Voraussetzung der Haftung.¹²⁸

Eine analoge Schutzbestimmung zu Gunsten der Gläubiger eines zahlungsunfähigen Erblassers existiert auch für den Fall des Erbverzichts iSv Art. 495 ZGB.¹²⁹ Die verzichtenden Erben können von den Gläubigern insoweit in Anspruch genommen werden, als sie für den Erbverzicht innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Tod des Erblassers aus dessen Vermögen eine Gegenleistung erhalten haben, allerdings im Unterschied zur Haftung bei der Ausschlagung nur insoweit, als sie im Zeitpunkt des Erbanges noch bereichert sind (Art. 497 ZGB).¹³⁰

123 Vgl. DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 15 N 1 f.; HÄUPTLI, Art. 560 ZGB N 31.

124 BGE 131 III 52 E 2.2. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 579 ZGB N 1; TUOR/PICENONI, Art. 579 ZGB N 2; SCHWANDER, Art. 579 ZGB N 2; PIOTET, Erbrecht, S. 638; GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 73.

125 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 579 ZGB N 7; TUOR/PICENONI, Art. 579 ZGB N 1; BREITSCHMID, Art. 497 ZGB N 1; GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 83.

126 BGE 131 III 56 f. E 4.2 mit Hinweis auf sein unveröffentlichtes Urteil C.43/1981 vom 18.5.1981. Gl. M. PIOTET, Erbrecht, S. 638 f.

127 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 579 ZGB N 6; PIOTET, Erbrecht, S. 638. 128 So ausdrücklich BGE 131 III 52 E 2.3.

129 Vgl. GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 94 f.

130 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 497 ZGB N 5; TUOR, Art. 497 ZGB N 3; BREITSCHMID, Art. 497 ZGB N 3; GRUNDMANN, Art. 497 ZGB N 9 und 11; GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 97 f.

3.1.3 Haftung für öffentlich-rechtliche Schulden

Es stellt sich die Frage, ob die vorstehend beschriebene zivilrechtliche Haftungsordnung auch für Schulden gelte, die im öffentlichen Recht begründet sind, also namentlich auch für Steuerschulden.

Das Bundesgericht hat dazu bereits in einem älteren Entscheid festgehalten, es sei ausschliesslich Sache des öffentlichen Rechts, darüber zu bestimmen, ob und unter welchen Bedingungen derartige Schulden auf die Erben übergingen oder nicht, und insbesondere auch, ob die zuständigen Behörden ihre Forderungen im öffentlichen Inventar anzumelden hätten und ob diese bei Nichtanmeldung untergingen.¹³¹ In einem späteren Entscheid hat das Bundesgericht diesen Grundsatz konkretisiert, indem es ausführte, die zivilrechtlichen Vorschriften betreffend die Wirkung des öffentlichen Inventars auf die Schulden des Erblassers und die Haftung der Erben seien auf öffentlich-rechtliche Forderungen nicht eo ipso anwendbar. Somit bestehe von Bundesrechts wegen keine Pflicht des Gemeinwesens zur Anmeldung von Steuerforderungen gegenüber einem Erblasser im öffentlichen Inventar. Vielmehr sei es dem öffentlichen Recht vorbehalten, die Haftung für Steuerschulden zu regeln.¹³² Schweigt sich das öffentliche Recht über diese Frage aus, so finden die Bestimmungen über die Folgen der Annahme unter öffentlichem Inventar (Art. 589 f. ZGB) keine Anwendung.¹³³ Selbst wenn ein Steuergesetz die Anmeldung der Steuerforderung im öffentlichen Inventar vorsieht, so stellt dies nach Ansicht des Bundesgerichts im Zweifelsfall eine blosser Ordnungsvorschrift dar, weshalb die betreffende Forderung auch bei Unterbleiben der Anmeldung nicht verwirkt ist.¹³⁴

Diese Regelung kann für einen unachtsamen Erben ernste Konsequenzen haben; immerhin vermag er sich in Bezug auf die noch nicht rechtskräftig festgesetzten Steuern durch ein entsprechendes Auskunftersuchen abzusichern. Fataler können sich aber Nachsteuern auswirken,

denn diese sind für einen Erben meistens kaum vorhersehbar und werden oft erst Jahre nach dem Tod des Erblassers festgelegt.

3.2 Steuernachfolge

3.2.1 Allgemeines

Wie eingangs erläutert wurde, sind zwei Fragen auseinanderzuhalten. Einerseits stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Erben in die Rechtsstellung des verstorbenen Erblassers treten (Steuersukzession),¹³⁵ andererseits ist zu bestimmen, in welchem Umfang die Steuernachfolger für die Steuerschulden des Erblassers einzustehen haben (Steuerhaftung).¹³⁶

Die Rechtsnachfolge bedarf der ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage im Steuerrecht und kann nicht aus der zivilrechtlichen Universalsukzession hergeleitet werden,¹³⁷ denn die Steuersukzession ist zwar der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge nachgebildet, stellt aber doch ein eigenständiges Institut des öffentlichen Rechts dar.¹³⁸

Da die Frage der Rechtsnachfolge und der Haftung für Steuerschulden durch das StHG nicht geregelt ist und deshalb, wie der Steuerbezug, nicht zum Steuerharmonisierungsbereich gehört,¹³⁹ können die Kantone in diesem Bereich autonom legislieren.

3.2.2 Gesetzliche Regelung

Im schweizerischen Steuerrecht sind, von einigen Ausnahmen abgesehen, nur diejenigen Gebilde Steuersubjekte, denen gemäss den einschlägigen zivilrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Bestimmungen die Rechtsfähigkeit zukommt.¹⁴⁰ Erbengemeinschaften nach Art. 602 ZGB sind Gesamthandgemeinschaften, denen keine eigene Rechtsfähigkeit zukommt.¹⁴¹ Als Träger der Rechte aus dem Nachlass fungieren die einzelnen Erben, welche

131 BGE 59 II 316 f.

132 BGE 102 Ia 489, 491. S. aber auch die davon abweichenden Ausführungen des Bundesgerichts zur Haftung der Erben in Bezug auf die Rückerstattungsforderung für unrechtmässig bezogene Ergänzungsleistungen nach AHVG und ELV in BGE 105 V 74 ff. sowie die grundsätzlichen Überlegungen des Bundesgerichts zum Verhältnis zwischen der zivilrechtlichen Haftungsordnung und der Haftung für öffentlich-rechtliche Schulden in BGE 118 Ia 43 und 117 Ib 375 f.

133 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 582 ZGB N 13; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 81 N 12; ENGLER, Art. 589 ZGB N 3; LEUCH/KÄSTLI, Art. 14 StG BE N 3; WISSMANN, Art. 590 ZGB N 6; ENGLER, Art. 589 ZGB N 2; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 13 LID VD N 5; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 126 f. und 282 f. A. M. noch ESCHER/ESCHER, Art. 582 ZGB N 10.

134 BGE 102 Ia 486 f. Vgl. LEUCH/KÄSTLI, Art. 14 StG BE N 3.

135 S. vorne, Abschn. 1.4.

136 S. vorne, Abschn. 1.5.

137 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 62; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 35.

138 BGE 108 II 492. Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 37; LOCHER, Art. 12 DBG N 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 3; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 1; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 1; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 226.

139 Vgl. BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Art. 2 StHG N 3.

140 BGE 69 I 196. Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 53; AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 10 DBG N 1; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 13 LID VD N 2; LEUCH/KÄSTLI, Art. 12 StG BE N 1; WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, S. 20; OBERSON, Droit fiscal suisse, § 6 N 47.

141 BGE 116 III 7. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 602 ZGB N 4; WEIBEL, Art. 602 ZGB N 4.

Gesamteigentümer des (unverteilten) Nachlassvermögens iSv Art. 652 - 654 ZGB sind.¹⁴²

Sowohl im Bund als auch in den Kantonen treten die Erben als Rechtsnachfolger in die Rechte und Pflichten des verstorbenen Steuerpflichtigen und damit in das Steuerrechtsverhältnis ein. Es besteht also grundsätzlich überall eine direkte Steuerrechtsnachfolge der Erben.¹⁴³

Eine eigentliche Nachlasssteuer, bei welcher der Nachlass direkt besteuert würde, ist im schweizerischen Recht der direkten Steuern praktisch unbekannt.¹⁴⁴ Mithin kann die Erbschaft weder direkt betrieben noch eine gegen den Erblasser angeheobene Betreuung gegen diese fortgesetzt werden, obschon das SchKG diese Möglichkeiten vorsehen würde (Art. 49 und 59 Abs. 2 SchKG).

Ausnahmsweise, nämlich dann, wenn die Erbfolge oder die Verteilung der Erbschaft ungewiss ist, wird in den meisten Kantonen,¹⁴⁵ nicht aber im Bund,¹⁴⁶ die Erbengemeinschaft selbst am letzten Wohnsitz des Erblassers und nach dessen letzten persönlichen Verhältnissen besteuert.¹⁴⁷ Diese Regelung gilt nur für das Nachlassvermögen

und die Erträge daraus, nicht aber für die vor dem Tod des Erblassers angefallenen und ausstehenden Steuern.¹⁴⁸

3.2.3 Voraussetzungen

Steuernachfolger sind stets die Erben im zivilrechtlichen Sinn. Darunter fallen sowohl die gesetzlichen als auch die eingesetzten, d. h. durch letztwillige Verfügung (Testament oder Erbvertrag) berufenen Erben.¹⁴⁹ Nicht zu den Erben gehören die Vermächtnisnehmer iSv Art. 484 ZGB,¹⁵⁰ welche lediglich Singularsukzessoren sind und als solche gegenüber sämtlichen oder einzelnen Erben einen obligatorischen Anspruch auf Auslieferung eines Vermögenswertes oder auf ein bestimmtes Tun besitzen.¹⁵¹

Die gesetzlichen oder eingesetzten Erben müssen ausserdem erbfähig sein (Art. 539 ZGB). Das können neben natürlichen auch juristische Personen sein (letztere allerdings nur als eingesetzte Erben)¹⁵², ja nach den Intentionen des Gesetzgebers sogar eine Mehrheit von Personen, denen das Recht der Persönlichkeit nicht zukommt, sofern der Kreis der Begünstigten genügend eng umgrenzt ist (Art. 539 Abs. 2 ZGB).¹⁵³ Im letzteren Fall gelten alle Personen als Rechtsnachfolger. Als Steuernachfolger grundsätzlich ausser Betracht fallen Personen, welche, obschon zur Erbschaft berufen, diese nicht antreten können bzw. wollen; sei es, weil sie die Erbschaft ausgeschlagen haben (Art. 566 ff. ZGB), sei es, weil sie enterbt worden (Art. 477 ff. ZGB) oder erbunwürdig (Art. 540 ZGB) sind, oder sei es, weil sie einen Erbverzicht iSv Art. 495 f. ZGB erklärt haben.¹⁵⁴

142 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 602 ZGB N 17; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 14 N 22; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 81 N 3; WEIBEL, Art. 602 ZGB N 13.

143 Art. 10 und 12 Abs. 1 Satz 1 DBG; §§ 8 Abs. 1 und 10 Abs. 1 StG AG; Art. 14 Abs. 1 und 15 Abs. 1 Satz 1 StG AI; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 StG AR; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 StG BE; § 12 Abs. 1 StG BL; § 11 Abs. 1 und 2 StG BS; Art. 10 Abs. 1 und 12 Abs. 1 Satz 1 StG FR; Art. 9 und 11 Abs. 1 Satz 1 LIPP-I GE; Art. 9 Abs. 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 StG GL; Art. 11 Abs. 1 und 12 Abs. 1 StG GR; Art. 51a Abs. 1 und 52 Abs. 1 LI JU; §§ 17 Abs. 1 und 19 Abs. 1 Satz 1 StG LU; Art. 11 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 LCD NE; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 StG NW; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 StG OW; Art. 22 Abs. 1 und 24 Abs. 1 Satz 1 StG SG; Art. 11 Abs. 1 Satz 1 und 13 Abs. 1 Satz 1 StG SH; §§ 15 Abs. 1 und 18 Abs. 1 Satz 1 StG SO; §§ 11 Abs. 1 und 13 Abs. 1 Satz 1 StG SZ; §§ 13 Abs. 1 und 15 Abs. 1 StG TG; Art. 9 Abs. 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 LT TI; Art. 14 Abs. 1 und 16 Abs. 1 Satz 1 StG UR; Art. 13 Abs. 1 Satz 1 LID VD; Art. 7 Abs. 1 und 9 Abs. 1 Satz 1 StG VS; §§ 9 Abs. 1 und 12 Abs. 1 Satz 1 StG ZG; §§ 9 Abs. 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 StG ZH.

144 Vgl. BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 221; WEIBEL, Art. 603 ZGB N 10. S. aber Art. 115 Abs. 1 StG GR.

145 Ausnahmen bilden die Kantone Bern, Basel-Landschaft (s. dort aber § 7 Abs. 2 StG BL), Basel-Stadt, Genf, Jura, Nidwalden, Waadt, Wallis. Im Kanton Tessin wird die Erbengemeinschaft selbst besteuert, wenn das Nettonachlassvermögen Fr. 50 000 und der Nettoertrag Fr. 2000 nicht übersteigen, s. Art. 9 Abs. 2 LT TI.

146 Vgl. dazu GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 10 DBG N 6.

147 § 10 Abs. 2 StG AG; Art. 14 Abs. 2 StG AI; Art. 12 Abs. 2 StG AR; Art. 10 Abs. 2 StG FR; Art. 9 Abs. 2 StG GL; Art. 11 Abs. 2 GR; § 19 Abs. 2 StG LU; Art. 11 Abs. 2 LCD NE; Art. 12 Abs. 2 StG OW; Art. 22 Abs. 2 StG SG; Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StG SH; § 15 Abs. 2 StG SO; § 11 Abs. 2 StG SZ; § 13 Abs. 2 StG TG; Art. 14 Abs. 2 StG UR; § 9 Abs. 2 StG ZG; § 9 Abs. 2 StG ZH.

148 Vgl. SCHORNO/URSPRUNG, § 10 StG AG N 2; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 130.

149 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 37; LOCHER, Art. 12 DBG N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 4; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 2; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 5; SIMONEK, § 12 StG BL N 2; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 3.

150 BGE 89 II 281 E 4. Vgl. HUWILER, Art. 484 ZGB N 1; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 71 N 13; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 11 N 21 f.; BURKART, Art. 484 ZGB N 6; BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 279; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 5; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 39.

151 BGer 2P.296/2005 E 3.2.1, 17.11.2005, BGE 103 II 225 E 2. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 484 ZGB N 7; TUOR, Art. 484 ZGB N 10; HUWILER, Art. 484 ZGB N 2 und 10; PIOTET, Erbrecht, S. 126; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 11 N 16; BURKART, Art. 484 ZGB N 6.

152 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 539 ZGB N 3; TUOR/PICENONI, Art. 539 ZGB N 2; SCHWANDER, Art. 539 ZGB N 10; ABT, Art. 539 ZGB N 10.

153 BGE 81 II 22 ff. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 539 ZGB N 4; TUOR/PICENONI, Art. 539 ZGB N 5; SCHWANDER, Art. 539 ZGB N 12 ff.; ABT, Art. 539 ZGB N 17 ff.

154 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 4; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 1; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 2; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 3; OBERSON, Droit fiscal suisse, § 6 N 46.

Hält man sich strikt an den Wortlaut der betreffenden Bestimmungen in den Steuergesetzen, so könnten nur Erben im vorstehend erläuterten Sinn für die Steuerschulden des Erblassers haftbar gemacht werden. Dies hätte zur Konsequenz, dass eine Person, welche von Gesetzes wegen zum Erben berufen ist, das Erbe aber nicht antreten konnte oder wollte, selbst dann nicht für die Steuerschulden des Erblassers einstehen müsste, wenn dieser ihm zu Lebzeiten bedeutende Zuwendungen aus seinem Vermögen, ja im Extremfall vielleicht sogar kurz vor seinem Tod sein gesamtes Vermögen übertragen oder ihm Vermächtnisse ausgerichtet hat, statt ihn zum Erben berufen zu haben. Ein auf diese Weise bedachter Erbe könnte sich durch Ausschlagung der Haftung entschlagen. Eine solche Interpretation erscheint im Ergebnis jedoch stossend, da sie eine Ungleichbehandlung der Erben zur Folge haben oder sogar dem Rechtsmissbrauch Vorschub leisten könnte. Richtigerweise ist deshalb davon auszugehen, dass gesetzliche Erben mit ihren Vorempfängern, die zum Erbteil gehören und die sowohl im Bund als auch in praktisch allen Kantonen explizit zum Haftungssubstrat gezählt werden,¹⁵⁵ für die Steuerschulden des Erblassers einzustehen haben, selbst wenn sie nicht in die Erbenstellung eingetreten sind.¹⁵⁶

Diese Interpretation drängt sich umso mehr auf, als den Steuerbehörden in einem solchen Fall die den übrigen Gläubigern in Art. 497 und 579 ZGB eingeräumte Möglichkeit der Inanspruchnahme von Erben eines zahlungsunfähigen Erblassers¹⁵⁷ nicht offen stehen dürfte, weil die Erbenhaftung, wie erwähnt, durch das öffentliche Recht abschliessend geregelt ist.¹⁵⁸ Dem Fiskus blieben deshalb nur noch die so genannten paulianischen Anfechtungsklagen nach Art. 285 ff. SchKG, wobei dort allerdings strengere Voraussetzungen erfüllt sein müssten.

3.2.4 Rechtswirkung

Die Rechtsnachfolge ist sowohl materieller als auch formeller Natur: Einerseits übernehmen die Erben die verfahrensrechtliche Position des Erblassers im Zeitpunkt des Todes mit den entsprechenden Verfahrensrechten und -pflichten (*Verfahrenssukzession*); andererseits geht die Verpflichtung zur Zahlung der ausstehenden Steuern im gesetzlich definierten Umfang auf die Erben über (*Zahlungssukzession*).¹⁵⁹ Letzteres beschlägt die Haf-

tung, die im folgenden Abschnitt zu beschreiben sein wird. Die verfahrensrechtlichen Aspekte bleiben im Rahmen der vorliegenden Abhandlung unberücksichtigt.¹⁶⁰

3.3 Steuerhaftung

3.3.1 Allgemeines

Anders als im Zivilrecht, welches den Grundsatz der unbeschränkten Haftung des Erben statuiert, so dass die Schulden des Erblassers zu seinen persönlichen werden (Art. 560 Abs. 2 ZGB),¹⁶¹ haben Bund und Kantone bei den direkten Steuern aus rechtspolitischen Überlegungen ausnahmslos eine Haftungsbegrenzung eingeführt.¹⁶² Speziell geregelt ist die Haftung des überlebenden Ehegatten sowie der überlebenden eingetragenen Partnerinnen und Partner.¹⁶³

3.3.2 Gegenstand der Haftung

Die Haftung der Erben erstreckt sich auf sämtliche bis zum Tod des Erblassers entstandenen und in diesem Zeitpunkt noch geschuldeten Steuern.¹⁶⁴ Hierzu gehören nicht nur die bereits veranlagten und noch zu veranlagenden ordentlichen Steuern, sondern auch die Nachsteuern, da es sich dabei um gewöhnliche Steuern und nicht um eine Steuerstrafe handelt.¹⁶⁵

Die Erben haften hingegen nicht (mehr) für allfällige Strafsteuern oder Bussen, welche dem Erblasser wegen Steuerhinterziehung auferlegt wurden oder aufzuerlegen wären. Ursprünglich war im Recht der direkten Bundessteuer ebenso wie im Steuerharmonisierungsgesetz die Haftung der Erben ausdrücklich vorgesehen.¹⁶⁶ Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat diese Haftung jedoch für unrechtmässig erklärt, da es sich bei der Busse für Steuerhinterziehung um eine echte Strafe

155 S. hinten, bei Fn 172.

156 In diesem Sinn offenbar GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 4 a. E.

157 S. vorne, Abschn. 3.1.2.

158 S. vorne, Abschn. 3.1.3.

159 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 34 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 6.

160 S. dazu ZWEIFEL, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, S. 338 ff.; LOCHER, Art. 12 DBG N 4 ff.; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 7 ff.; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 3 ff.; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 60 ff.

161 S. vorne, Abschn. 3.1.1 bei Fn 120 und 121.

162 Vor der Anpassung an das Steuerharmonisierungsgesetz kannten einzelne Kantone noch die unbeschränkte Erbenhaftung, s. § 5 Abs. 1 StG BS, Art. 12 Abs. 3 LIPP-I GE und § 15 Abs. 1 StG SZ.

163 S. dazu hinten, Abschn. 3.3.3.5.

164 BGER 5P.134/2002 E 2.2, 5.9.2002. Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 3; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 9; SIMONEK, § 12 StG BL N 4; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 128.

165 BGE 127 II 487; StE 1998 B 101.6 Nr. 5. Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 10; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 7; BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 276; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 114; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 129 f.

166 Art. 130 Abs. 1 WStB; Art. 179 DBG; Art. 57 Abs. 3 StHG.

handle, welche ein Verschulden des Gebüssten voraussetze. Dieser Auffassung hat sich das Bundesgericht anschliessen müssen.¹⁶⁷ Danach wurden die betreffenden Bestimmungen mit dem BG über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen per 1.3.2005 aufgehoben.¹⁶⁸ Der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatte seinerseits kann nur für die Hinterziehung in Bezug auf seine eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden (Art. 180 DBG).¹⁶⁹

3.3.3 Umfang der Haftung

3.3.3.1 Haftungsbeschränkung

Wie bereits erwähnt, haben der Bund und sämtliche Kantone die Haftung der Erben für Steuerschulden des Erblassers begrenzt. Die Erben haften überall im Umfang ihres jeweiligen Erbteils.¹⁷⁰ Massgebend ist das Bruttonachlassvermögen abzüglich Passiven, freilich unter Ausschluss der Steuerschulden, für welche die Erben haften sollen.¹⁷¹

Im Bund und in praktisch allen Kantonen gelten die Vorempfänge ausdrücklich als darin eingeschlossen. Lediglich in den Kantonen Basel-Stadt und Solothurn werden die Vorempfänge nicht erwähnt.¹⁷² Demgegenüber beschränkt der Kanton Aargau die Haftung in zeitlicher Hinsicht auf die in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers bezogenen Vorempfänge.¹⁷³ Der Kanton Obwalden schliesslich erweitert die Haftung auf die von Todes wegen angefallenen Versicherungsleistungen.¹⁷⁴

Keines der Steuergesetze definiert oder umschreibt, was unter den Begriffen «Erbteil» und «Vorempfang» zu verstehen ist. Es wird deshalb davon ausgegangen, dass sich

deren Inhalt und Wert, nicht anders als der Begriff des Erben selbst, nach zivilrechtlichen Grundsätzen bestimmen.¹⁷⁵

Erbteil und nicht (lebzeitigen) Vorempfang bilden sämtliche Zuwendungen, welche auf einer Verfügung von Todes wegen beruhen. Die Abgrenzung ist nicht immer einfach und bedarf der Würdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls. Als entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen Rechtsgeschäften unter Lebenden und solchen von Todes wegen wird der Zeitpunkt erachtet, in dem das betreffende Rechtsgeschäft seine (hauptsächliche) Wirkung entfaltet.¹⁷⁶

Die Beschränkung der Haftung auf den Erbteil und die Vorempfänge ist rein rechnerischer Natur und dient der Bestimmung der Haftungsgrenze. Es spielt für die Inanspruchnahme keine Rolle, ob im Zeitpunkt der Geltendmachung durch die Steuerbehörde das ererbte Vermögen und die Vorempfänge in natura oder wertmässig noch vorhanden sind.¹⁷⁷ Bis zum Betrag, welcher dem Wert des Erbteils und – soweit eingeschlossen – der Vorempfänge entspricht, haftet der Begünstigte folglich mit seinem ganzen Vermögen.¹⁷⁸

3.3.3.2 Erbteil

Wie dargetan, bestimmt sich nach Zivilrecht, was als Erbteil gilt. Der Erbteil versteht sich als Wertquote eines Erben am Nachlass, d. h. an sämtlichen übertragbaren Vermögenswerten bzw. Aktiven des Erblassers, wozu namentlich Forderungen, das Eigentum, die beschränkten dinglichen Rechte und der Besitz (Art. 560 Abs. 2 ZGB), aber auch Immaterialgüterrechte, Anwartschaften sowie gewisse Gestaltungs- und Wahlrechte und Ansprüche aus dem öffentlichen Recht gehören.¹⁷⁹ Bei verstorbenen Personen, die verheiratet waren, ist vorgängig stets die

167 BGE 124 II 480.

168 Vgl. zum Ganzen SIEBER, Art. 179 DBG N 2 ff. mwH; LOCHER, Art. 12 DBG N 13; SANSONETTI, Art. 179 DBG N 2 ff.; BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 294.

169 Das Gleiche muss auch für die eingetragenen Partnerinnen und Partner gelten, obschon Art. 9 Abs. 1^{bis} nicht ausdrücklich auf das Steuerstrafrecht Bezug nimmt. Vgl. SIEBER, Art. 180 DBG N 1a.

170 Art. 12 Abs. 2 DBG; § 8 Abs. 3 StG AG; Art. 15 Abs. 2 StG AI; Art. 14 Abs. 1 StG AR; Art. 14 Abs. 1 StG BE; § 14 Abs. 2 Bst. b StG BL; § 11 Abs. 4 StG BS; Art. 12 Abs. 1 StG FR; Art. 11 Abs. 1 LIPP-I GE; Art. 11 Abs. 1 StG GL; Art. 12 Abs. 2 StG GR; Art. 52 Abs. 1 LI JU; §§ 19 Abs. 1 und 20 Abs. 4 StG LU; Art. 14 Abs. 1 LCD NE; Art. 14 Abs. 1 StG NW; Art. 14 Abs. 1 StG OW; Art. 24 Abs. 1 StG SG; Art. 13 Abs. 1 StG SH; Art. 18 Abs. 1 StG SO; § 13 Abs. 1 StG SZ; § 15 Abs. 2 StG TG; Art. 11 Abs. 1 LT TI; Art. 16 Abs. 1 StG UR; Art. 13 Abs. 1 LID VD; Art. 9 Abs. 1 StG VS; § 12 Abs. 1 StG ZG; § 11 Abs. 1 StG ZH.

171 Vgl. SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 15 und 20.

172 § 11 Abs. 4 StG BS; § 18 Abs. 1 StG SO. S. dazu hinten, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 209 und 210.

173 § 8 Abs. 3 StG AG.

174 Art. 14 Abs. 1 StG OW. S. dazu hinten, Abschn. 3.3.3.2 bei Fn 188.

175 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 41; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 17; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 15 aStG ZH N 13.

176 BGE 113 II 273, 93 II 226, 84 II 247, 50 II 370, 46 II 230. Vgl. TUOR, Einl. zum 14. Titel ZGB N 3a; ESCHER/ESCHER, Einl. zum 14. Titel ZGB N 6 ff.; WEIMAR, Einl. zum 14. Titel ZGB N 96 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 32 f.; BREITSCHMID, vor Art. 467 - 536 ZGB N 29; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 8 N 31 ff., bes. N 34; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 66 N 1.

177 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 11.

178 Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 4; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 5; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 227 f. bei Fn 146 f.

179 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 560 ZGB N 4; SCHWANDER, Art. 560 ZGB N 8 mwH; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 17 ff. Die Aufzählung in Art. 560 Abs. 2 ZGB ist nicht abschliessend; vgl. BGE 112 II 305.

güterrechtliche Auseinandersetzung vorzunehmen, um den Umfang des Nachlasses zu bestimmen.¹⁸⁰

Anlass zu Kontroversen gibt die Behandlung von Versicherungsleistungen, die mit dem Tod des Erblassers fällig werden. Hier ist zu unterscheiden: Ansprüche, welche zwar durch den Tod des Erblassers ausgelöst werden, aber direkt bei einem Erben oder einem Dritten entstehen, fallen nicht in den Nachlass und gehören somit auch nicht zum Erbteil.¹⁸¹ Das gilt zum einen für die Hinterlassenenansprüche aus den obligatorischen Sozialversicherungen (gemäss AHVG, IVG, BVG, UVG und MVG),¹⁸² zum andern aber auch für die Ansprüche im überobligatorischen Bereich der beruflichen Vorsorge¹⁸³ sowie im Bereich der steuerbegünstigten Vorsorge der Säule 3a¹⁸⁴. Bei den Kapitalleistungen aus privaten Lebensversicherungen iSv Art. 73 ff. VVG, sei es in Form einer Todesfall- oder einer gemischten Lebensversicherung, gilt es zu differenzieren. Soweit der Erblasser zu Lebzeiten einen Erben oder Dritten als Begünstigten nach Art. 76 VVG bezeichnet hat, fällt der Anspruch ebenfalls nicht in den Nachlass, da die Begünstigung dem Begünstigten ein eigenes Recht auf Ausrichtung der Versicherungsleistung verschafft (Art. 78 VVG).¹⁸⁵ Das Gleiche gilt a fortiori, wenn der Versicherungsanspruch nach Art. 73 VVG abgetreten wurde, da der Zessionar mit der Abtretung Anspruchsberechtigter wird.¹⁸⁶ Fehlt es dagegen an einer Begünstigung und wurde der Anspruch nicht abgetreten, so ist er bis zum Tod im Vermögen des Erblassers verblieben und bildet deshalb Teil des Nachlasses,¹⁸⁷ und zwar selbst dann, wenn der Versicherungsanspruch auf den Tod des Erblassers als Vermächtnis ausgerichtet wird, wodurch der Bedachte ein direktes Forderungsrecht gegen den Versicherer erwirbt (Art. 563 Abs. 2 ZGB).¹⁸⁸

Soweit Versicherungsansprüche nicht in den Nachlass fallen, sind sie, vorbehaltlich der Qualifikation als Vorempfang,¹⁸⁹ idR nicht zum Haftungssubstrat der Erben zu rechnen.¹⁹⁰ Eine Ausnahme gilt, wie erwähnt, für den Kanton Obwalden, der sämtliche auf den Tod hin fälligen Versicherungsleistungen der Haftung unterwirft.¹⁹¹

Bei der Ermittlung der Höhe des Erbteils für die Steuerhaftung ist auf den Wert im Zeitpunkt des Todestages abzustellen, da in diesem Zeitpunkt der Erbgang eröffnet wird und die Erbschaft auf die Erben übergeht (Art. 560 Abs. 1 und 3 ZGB).¹⁹² Demgegenüber ist für die Erbteilung der Wert der Aktiven im Zeitpunkt der Teilung massgeblich (Art. 617 ZGB).¹⁹³

3.3.3.3 Vorempfänge

Der Haftung unterliegen aber auch die Vorempfänge. Dieser Begriff wird in den erbrechtlichen Bestimmungen des ZGB nicht verwendet und somit auch weder definiert noch umschrieben.¹⁹⁴ Der Begriff hat sich jedoch eingebürgert, und man ist sich in der Lehre weitgehend einig darüber, dass damit die antizipierte Erbfolge gemeint ist. Unter Vorempfang versteht man eine (teilweise) unentgeltliche lebzeitige Zuwendung des Erblassers an einen Erben, die auf den Erbteil anzurechnen und somit nach den Regeln von Art. 626 ff. ZGB auszugleichen ist.¹⁹⁵ Man spricht deshalb auch von Erbvorbezug. Die Ausglei-

180 Vgl. DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 8 ff.; HEGNAUER/BREITSCHMID, Grundriss des Ehrechts, §§ 22.19 und 26.04; HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Art. 204 ZGB N 6.

181 S. aber hinten, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 203.

182 Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 27; KÜNZLE, Einl. N 103 und 106.

183 BGE 129 III 307 E 2.1, 116 V 222, 113 V 290, 112 II 39. Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4.

184 Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4; KÜNZLE, Einl. N 119; NUSSBAUM, Die Ansprüche der Hinterlassenen nach Erbrecht und aus beruflicher Vorsorge bzw. gebundener Selbstvorsorge, S. 202.

185 BGer 5C.165/2001 E 3c, 30.8.2001, BGE 130 I 221 E 8, 112 II 159, 82 II 98. Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 30; KÜNG, Art. 76 VVG N 1 und Art. 78 VVG N 1; MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 448 f.; KÜNZLE, Einl. N 127.

186 KUHN, Art. 73 VVG N 30; MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 391.

187 Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 5; BREITSCHMID, Art. 563 ZGB N 6; ESCHER/ESCHER, Art. 563 ZGB N 4; TUOR, Art. 476 ZGB N 13; KÜNG, Art. 76 VVG N 1; MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 448 f.

188 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 563 ZGB N 4; TUOR/PICENONI, Art. 563 ZGB N 11; BREITSCHMID, Art. 563 ZGB N 6.

189 S. hinten, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 203.

190 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 19 a. E.; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 13.

191 S. vorne, Abschn. 3.3.3.1 bei Fn 174.

192 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Rechtsverhältnis, S. 41; LOCHER, Art. 12 DBG N 11; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 16; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 8; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 17; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 14; SIMONEK, § 14 StG BL N 10.

193 Der im Gesetz nur für die Bewertung von Grundstücken ausdrücklich statuierte Grundsatz wird von der Lehre für sämtliche Nachlassaktiven als massgeblich angesehen. Vgl. SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 610 ZGB N 9 und Art. 617 ZGB N 1; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 16 N 70; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 82 N 13.

194 Vgl. EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 90; PIOTET, Erbrecht, S. 291; WEIMAR, Zehn Thesen zur erbrechtlichen Ausgleichung, S. 833; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 16; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 18.

195 Vgl. PIOTET, Erbrecht, S. 291; EITEL, Art. 626 ZGB N 25 und 33; DERS., Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 90; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 16 und 29 ff.; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 84 N 1 bei Fn 5. S. zur Herkunft und Bedeutung des Begriffs im Einzelnen EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 86 ff. Kritisch zum Begriff: WIDMER, Grundfragen der erbrechtlichen Ausgleichung, S. 41 ff.

chungspflicht besteht jedoch nach Lehre und Rechtsprechung nur unter den gesetzlichen Erben.¹⁹⁶

Ausgleichungspflichtige lebzeitige Zuwendungen gehören nach richtiger Ansicht zum Vermögen des Erblassers bzw. zum Nachlass und sind deshalb auch bei der Berechnung der Pflichtteile bzw. der verfügbaren Quote zu berücksichtigen sowie an den Erbteil anzurechnen.¹⁹⁷ Massgebend ist der Wert der Zuwendung im Zeitpunkt des Erbgangs, d. h. des Todes des Erblassers, und zwar selbst dann, wenn der betreffende Vermögenswert vor dem Erbgang veräussert wurde.¹⁹⁸ Das entspricht der (dispositiven) Bewertungsregel bei der Ausgleichung (Art. 630 Abs. 1 ZGB).¹⁹⁹

Der Ausgleichung unterworfen sind sämtliche unentgeltlichen Zuwendungen, worunter vor allem reine und gemischte Schenkungen fallen.²⁰⁰ Als gemischte Schenkung wird ein Rechtsgeschäft qualifiziert, bei welchem zwischen Leistung und Gegenleistung objektiv ein grobes Missverhältnis besteht und dieses Missverhältnis subjektiv von den Parteien auch erkannt und gewollt war.²⁰¹ Daneben können aber auch andere (teilweise) unentgeltliche Rechtsgeschäfte, wie beispielsweise un-

entgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen oder die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung, ausgleichungspflichtige Zuwendungen iSv Art. 626 ff. ZGB bilden.²⁰² Als (unentgeltliche) lebzeitige Zuwendung hat beispielsweise auch die Begründung einer versicherungsrechtlichen Begünstigung zu gelten.²⁰³

Praktisch bedeutsam ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob eine objektiv ausgleichungspflichtige Zuwendung selbst dann der Steuerhaftung unterliegt, wenn sie durch gegenteilige Anordnung des Erblassers erbrechtlich der Ausgleichung entzogen wurde. Aufgrund des Zwecks der gesetzlichen Bestimmung, die andere Ziele verfolgt als die erbrechtliche Ausgleichung, darf es grundsätzlich keine Rolle spielen, ob im konkreten Einzelfall ein Erbe durch eine entsprechende Anordnung des Erblassers von der Ausgleichung dispensiert wurde oder ob die ausgleichungsberechtigten Erben auf die Ausgleichung verzichtet haben. Es kann nämlich nicht im Belieben der beteiligten Personen stehen, das Haftungssubstrat durch entsprechende Abreden zu verkürzen und so Einfluss auf das öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnis der Steuerhaftung zu nehmen. Ausserdem wäre bei einer subjektiven Betrachtungsweise derjenige Erbe, der einen von Gesetzes wegen eigentlich ausgleichungspflichtigen Vorempfang erhalten, diesen aber nicht auszugleichen hat, gegenüber demjenigen, der seinen Vorempfang zur Ausgleichung bringen muss, ungerechtfertigterweise privilegiert, wofür kein Grund ersichtlich ist. Es muss hier folglich das Gleiche gelten wie für die Haftung nach Art. 579 ZGB.²⁰⁴

Die ausgleichungspflichtigen Zuwendungen sind grundsätzlich ohne zeitliche Beschränkung zu berücksichtigen. Es spielt somit für die Frage der Steuerhaftung keine Rolle, in welchem Zeitpunkt, d. h. wie lange vor dem Tod des Erblassers die Zuwendung erfolgt ist.²⁰⁵ Eine Ausnahme gilt, wie erwähnt, für den Kanton Aargau, wo die Erben nur mit denjenigen Vorempfängern haften, die sie in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers bezogen haben.²⁰⁶

196 Vgl. ESCHER/ESCHER, Vorbem. zur Ausgleichung N 5 und Art. 626 ZGB N 16; TUOR/PICENONI, Vorbem. zur Ausgleichung N 11 und Art. 626 ZGB N 1a und 5a; PIOTET, Erbrecht, S. 290 und 337; FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 1, 4 und 7; BURCKHARDT BERTOSSA, Art. 626 ZGB N 3 und 7; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 17 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 189. Vorbehaltlich einer entsprechenden Anordnung des Erblassers sind die eingesetzten Erben nicht ausgleichungspflichtig, vgl. BGE 124 III 105 ff. E 5a.

197 BGE 127 III 399 E 2a, 76 II 192, 45 II 12 f. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 475 ZGB N 5; TUOR, Art. 474 ZGB N 13; WEIMAR, Art. 474 ZGB N 35 ff.; STAEHELIN, Art. 475 ZGB N 4; PIOTET, Erbrecht, S. 439; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 68 N 18; EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 557 ff.

198 BGE 110 II 231 ff., 102 II 332. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 537 ZGB N 7; TUOR, Art. 528 ZGB N 9; ABT, Art. 537 ZGB N 14 ff.; BURCKHARDT BERTOSSA, Art. 630 ZGB N 1.

199 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 630 ZGB N 3; TUOR/PICENONI, Art. 630 ZGB N 6; EITEL, Art. 630 ZGB N 8; FORNI/PIATTI, Art. 630 ZGB N 1.

200 BGE 120 II 417 E 3a, 98 II 352 E 3, 89 II 72 E 3, 84 II 338 E 2. Vgl. EITEL, Art. 626 ZGB N 100; DERS., Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 127 ff.; FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 9; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 31 f.; BURCKHARDT BERTOSSA, Art. 626 ZGB N 15.

201 BGE 5C.212/2000 E 4b, 2.4.2001; 5C.259/2000 E 2b, 30.1.2001; BGE 98 II 358. Vgl. FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 9; VOGT, Art. 239 ZGB N 5 ff.; EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 172 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 90 ff. Die in der Lehre diskutierte Frage, ob eine Zuwendung überhaupt als unentgeltlich und damit als Schenkung qualifiziert werden kann, wenn sie der Ausgleichung unterworfen ist, kann hier nicht weiter erörtert werden, s. dazu WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 132 ff. mwH; EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 90 ff.

202 Vgl. EITEL, Art. 626 ZGB N 101 ff.; DERS., Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 137 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 113 ff., bes. 116.

203 BGE 112 II 157 ff., 71 II 152. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 626 ZGB N 31; TUOR, Art. 476 ZGB N 10; EITEL, Art. 626 ZGB N 133; FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 13; KÜNZLE, Einl. N 129; NERTZ, Art. 476 ZGB N 24; PIOTET, Erbrecht, S. 325; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 8 N 49; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 87 f. und 113.

204 S. vorne, Abschn. 3.1.2 bei Fn 125 und 126.

205 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 17; AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 12 DBG N 1. S. auch das KS Familienbesteuerung/DBG, S. 5.

206 S. vorne, Abschn. 3.3.3.1 bei Fn 173.

Da Vorempfänge zum Nachlassvermögen und damit auch zum Erbteil eines Bedachten zu zählen sind,²⁰⁷ stellt sich natürlich die Frage, ob deren ausdrückliche Erwähnung in den einschlägigen Bestimmungen der Steuergesetze²⁰⁸ lediglich beispielhaften bzw. deklaratorischen Charakter habe. Diese Frage ist für die beiden Kantone Basel-Stadt und Solothurn, in deren Steuergesetz Vorempfänge unerwähnt bleiben,²⁰⁹ von Bedeutung. Was den Kanton Basel-Stadt anbetrifft, so war die Klausel «(...) mit Einschluss der Vorempfänge» im ursprünglichen Gesetzesentwurf enthalten und wurde auf Betreiben der mit der Sache befassten Grossratskommission nicht deshalb gestrichen, weil man die Haftung verringern wollte, sondern allein aus dem zutreffenden Grundgedanken heraus, dass der Begriff des Erbteils durch das Bundeszivilrecht bestimmt werde.²¹⁰ Man kann deshalb davon ausgehen, dass die Erben auch in diesem Fall mit ihren Vorempfängen für die Steuern des Erblassers haften.

3.3.3.4 Zusätzliche Haftung des überlebenden Ehegatten

Der überlebende Ehegatte haftet als Erbe darüber hinaus im Bund und in beinahe allen Kantonen auch mit dem Betrag, den er aufgrund ehelichen Güterrechts vom Vorschlag oder vom Gesamtgut über den ihm nach Gesetz zustehenden Anteil hinaus erhält. Eine Ausnahme bildet der Kanton Basel-Landschaft, der keine entsprechende Regelung kennt.²¹¹

Von Gesetzes wegen ist bei der Errungenschaftsbeteiligung eine hälftige Teilung des Vorschlags und bei der Gütergemeinschaft eine solche des Gesamtguts vorgesehen (Art. 215 Abs. 1 und 241 Abs. 1 ZGB). Bei beiden Güterständen kann jedoch für den Fall der Auflösung der Ehe durch Tod eine davon abweichende Aufteilung ehevertraglich vereinbart werden (Art. 216 und 241 Abs. 2 und 3 ZGB). Der vertragliche Freiraum wird jedoch bei der Errungenschaftsbeteiligung durch den Pflichtteil der nichtgemeinsamen Nachkommen und bei der Gütergemeinschaft durch denjenigen der Nachkommen begrenzt (Art. 216 Abs. 2 und 241 Abs. 3 ZGB).

Infolge einer derartigen ehevertraglichen Zuweisung kann ein Ehegatte gegebenenfalls aus der güterrechtlichen Auseinandersetzung zu Lasten der übrigen Erben mehr erhalten, als ihm von Gesetzes wegen zustehen würde. Eine solche Vereinbarung ist, soweit sie sich auf die Auflösung der Ehe durch Tod bezieht, in materieller

Hinsicht als Schenkung von Todes wegen iSv Art. 245 Abs. 2 OR zu qualifizieren²¹² und begründet gewissermassen ein Sondererbrecht,²¹³ welches umso bedeutsamer ist, je grösser der Anteil der Errungenschaft am Vermögen eines verstorbenen Ehegatten ist. Durch entsprechende ehevertragliche Vorkehrungen könnte unter Umständen sogar die Haftbarkeit des überlebenden Ehegatten als Erbe illusorisch gemacht werden.²¹⁴

Es rechtfertigt sich deshalb, den ehevertraglich begründeten Anspruch auf einen Mehranteil des überlebenden Ehegatten am Vorschlag des verstorbenen Ehegatten der Steuerhaftung zu unterwerfen.²¹⁵

3.3.3.5 Zusätzliche Haftung der überlebenden Partnerinnen und Partner

Wie einleitend bemerkt wurde, hat der Gesetzgeber in Bezug auf die steuerliche Behandlung die Gleichstellung der eingetragenen Partnerinnen und Partner mit den Ehegatten angestrebt und weitgehend verwirklicht.²¹⁶ Die Anpassung betrifft auch die Erbenhaftung, welche analog zur Regelung für die Ehegatten ausgestaltet wurde. Im Bund und in zahlreichen Kantonen haften die überlebenden eingetragenen Partnerinnen und Partner nicht nur mit ihrem Erbteil, sondern auch mit dem Betrag, den sie auf Grund einer vermögensrechtlichen Regelung iSv Art. 25 Abs. 1 PartG erhalten haben.²¹⁷

Diese Regelung ist vor dem Hintergrund der vermögensrechtlichen Ordnung der eingetragenen Partnerschaft zu sehen, welche auf dem Grundsatz der Trennung der Vermögen beruht. Gemäss Art. 18 PartG verfügt jede Partnerin und jeder Partner über das eigene Vermögen und haftet für die eigenen Schulden mit seinem eigenen Vermögen. Mithin entspricht die Ausgestaltung der Vermögensverhältnisse weitgehend derjenigen der Gütertrennung im Eherecht nach Art. 247 ZGB.²¹⁸ Soweit in einer einge-

207 S. vorne, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 197.

208 S. vorne, in Fn 170.

209 S. vorne, Abschn. 3.3.3.1 bei Fn 172.

210 MADÖRIN, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, S. 60.

211 Vgl. SIMONEK, § 14 StG BL N 13.

212 BGE 102 II 313 ff. Vgl. HAUSHEER/REUSSER/GEISER, Art. 216 ZGB N 34 f.; HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Art. 216 ZGB N 27; KÜNZLE, Einl. N 135; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 86.

213 So zutreffend HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Art. 216 ZGB N 2; KÜNZLE, Einl. N 136.

214 So RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 21.

215 S. den Hinweis auf die Problematik von Ehen, welche nicht dem schweizerischen Ehegüterrecht unterworfen sind, bei MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 12 LID VD N 8 a. E.

216 S. vorne, Abschn. 1.6 bei Fn 12.

217 Art. 12 Abs. 3 DBG; § 8 Abs. 3 StG AG; Art. 15 Abs. 3 StG AI; Art. 14 Abs. 3 StG AR; Art. 14 Abs. 3 StG BE; § 19 Abs. 3 StG LU; Art. 14 Abs. 3 LCD NE; Art. 14 Abs. 3 StG NW; Art. 24 Abs. 3 StG SG; § 18 Abs. 2^{bis} StG SO; § 13 Abs. 3 StG SZ; § 15 Abs. 3 StG TG; Art. 11 Abs. 2^{bis} LT TI; Art. 16 Abs. 3 StG UR; Art. 13 Abs. 2^{bis} LID VD; § 12 Abs. 3 StG ZG; § 11 Abs. 3 StG ZH.

218 Vgl. GREMPER, Vorbem. Art. 18 - 25 PartG N 3, Art. 18 N 9 ff.; BÜCHLER/MATEFI, Vorbem. Art. 18 - 25 PartG N 2 und Art. 18

tragenen Partnerschaft dieses subsidiäre gesetzliche Vermögensregime herrscht, besteht ebenso wenig Anlass für eine spezielle Regelung der Steuerhaftung im Todesfall wie bei der Gütertrennung.

Eingetragene Partnerinnen und Partner können jedoch für den Fall der Auflösung der eingetragenen Partnerschaft, mithin auch auf den Tod hin, diese gesetzliche güterrechtliche Ordnung modifizieren, falls sie diese im konkreten Fall als ihren Bedürfnissen nicht angemessen erachten, und namentlich die Aufteilung des Vermögens gemäss den Bestimmungen über die Errungenschaftsbeteiligung im Eherecht vereinbaren (Art. 25 Abs. 1 PartG).²¹⁹ Wie bei den ehevertraglichen Zuweisungen²²⁰ muss dabei der Pflichtteilsschutz gewahrt werden; die Pflichtteile der Nachkommen einer Partnerin oder eines Partners dürfen nicht beeinträchtigt werden (Art. 25 Abs. 2 PartG).²²¹

Mit Recht wird, wie bei der ehevertraglichen Vorschlagszuweisung,²²² von einem erbrechtlichen Sonderrecht gesprochen.²²³ Es rechtfertigt sich deshalb durchaus, die Haftung der überlebenden Partnerinnen und Partner für die Steuerschulden der verstorbenen Partnerin bzw. des verstorbenen Partners um den vertraglich vereinbarten Vermögenszuwachs zu erweitern, auch wenn natürlich zu bedenken ist, dass ohne einen Vermögensvertrag iSv Art. 25 Abs. 1 PartG überhaupt keine güterrechtlichen Ansprüche der überlebenden Partnerin bzw. des überlebenden Partners geltend gemacht werden können.²²⁴

3.3.4 Solidarität

Wie im Zivilrecht sehen der Bund und sämtliche Kantone die solidarische Haftung aller Erben für die Steuerschuld des Erblassers vor.²²⁵

Solidarität bedeutet, dass jeder einzelne Erbe für die gesamte Steuerschuld einzustehen hat.²²⁶ Dies entspricht

der Regelung in Art. 143 Abs. 1 und 144 Abs. 1 OR.²²⁷ Infolge der Unteilbarkeit des Steuerobjekts ist jeder Erbe für die gesamte Steuerschuld in Anspruch zu nehmen.²²⁸ Die Steuerbehörde kann also nicht einem Erben durch Verfügung nur einen Teil der Steuerschuld auferlegen. Hingegen ist es ihr unbenommen, den Steueranspruch nur gegen einen oder einzelne Erben durchzusetzen und zu vollstrecken und sich mit einer Teilzahlung zu begnügen.

Da die Haftung auf den Erbteil und die Vorempfänge beschränkt ist, besteht Solidarität jedoch nur im Umfang der (beschränkten) Haftung.²²⁹ Das ist im Grunde genommen selbstverständlich, denn es ergibt sich aus der Natur der Solidarität.²³⁰ Auch im Übrigen behalten die einzelnen Haftenden ihre individuelle Position. Es ist deshalb insbesondere für jeden Erben gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Steuererlass gegeben sind.²³¹

3.3.5 Regress

Nach dem vorstehend Ausgeführten können somit die Erben in unterschiedlichem Mass von der Steuerbehörde in Anspruch genommen werden. Unter Umständen musste ein einzelner Erbe die gesamte Steuerschuld begleichen. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob und inwieweit zahlende Erben Rückgriff auf die übrigen Erben nehmen können. Grundsätzlich wäre der Gesetzgeber im Rahmen seiner Zuständigkeit nach Art. 6 Abs. 1 ZGB befugt gewesen, mit der Regelung der Haftung auch in dieser Frage zu legiferieren. Weder der Bund noch die Kantone haben aber das Rückgriffsrecht geregelt.

Das Bundesgericht hat in einem früheren Entscheid, bei dem es um die Erbschaftssteuer ging, entschieden, das Regressverhältnis, welches aus der solidarischen Haftung für eine Steuerschuld entstehe, sei öffentlich-rechtlicher Natur und deshalb durch das Steuerrecht zu regeln. Folgerichtig trat es deshalb auf die zivilrechtliche Beru-

N 1 ff.; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 31 N 25 und § 37 N 2 ff.

219 Vgl. GREMPER, Art. 25 PartG N 4; BÜCHLER/MATEFI, Art. 25 PartG N 10; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 37 N 8 ff.

220 S. vorne, Abschn. 3.3.3.4.

221 S. dazu im Einzelnen GREMPER, Art. 25 PartG N 55 ff.; BÜCHLER/MATEFI, Art. 25 PartG N 60 ff.; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 37 N 12 ff.

222 S. vorne, bei Fn 213.

223 Vgl. BÜCHLER/MATEFI, Art. 25 PartG N 34.

224 Vgl. RAMSEIER, Anhang PartG Ziff. 24 N 42.

225 S. zu den gesetzlichen Bestimmungen vorne, in Fn 170.

226 Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 7; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 7; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 62 und 82; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 11; SIMONEK, § 14 StG BL N 12; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 227.

227 BGE 125 III 259, 114 II 342 ff., 112 II 138 ff. Vgl. SCHNYDER, Art. 144 OR N 1; GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, N 3708; VON TUHR/ESCHER, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. II, S. 304 f.

228 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 9; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 13; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 62; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 227.

229 Vgl. SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 13; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 13 LID VD N 9.

230 BGE 106 II 254. Vgl. SCHNYDER, Art. 144 OR N 4; GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, N 3710; VON TUHR/ESCHER, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. II, S. 298.

231 Vgl. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 45.

fung einer Erbin, welche ihr Rückgriffsrecht auf dem Klageweg gegen einen Miterben durchsetzen wollte, nicht ein.²³² In späteren Entscheiden hat das Bundesgericht die Frage, ob die für den Bezug zuständige Steuerbehörde im Verwaltungsverfahren über das Rückgriffsrecht verfügen kann bzw. zu verfügen hat, offenlassen können.²³³

In seinem neuesten Entscheid hält das Bundesgericht zwar grundsätzlich an seiner Auffassung fest,²³⁴ doch präzisiert es seine Praxis insofern, als es festhält, dass die Verwaltungsbehörden nicht ausschliesslich zur Beurteilung der Regressforderung eines zur Überwälzung einer Abgabe Verpflichteten zuständig seien und das zuständige Zivilgericht folglich im Rahmen einer Auseinandersetzung zwischen Privaten über den Regress vorfrageweise, und unter Vorbehalt der Bindung an rechtskräftige Entscheide der Steuerbehörden, befinden dürfe.²³⁵

Richtig betrachtet, beurteilt sich die Frage des Regresses für die Leistung von Steuern oder anderer Abgaben nach den entsprechenden zivilrechtlichen Bestimmungen, sofern die Kantone von der Möglichkeit, die Rückgriffsordnung zu regeln, keinen Gebrauch gemacht haben, da das Verhältnis zwischen den Erben grundsätzlich zivilrechtlicher Natur ist.²³⁶

Auf den Rückgriff kommt nicht die allgemeine Regressordnung von Art. 148 f. OR zur Anwendung, gemäss welcher eine solidarische Verpflichtung idR von allen Schuldnern zu gleichen Teilen zu tragen ist, sondern es ist auf die Spezialbestimmung von Art. 640 Abs. 3 ZGB zurückzugreifen, wonach die Schulden im Verhältnis zum Erbe zu tragen sind.²³⁷ Der zahlende Erbe kann somit für den Betrag auf die übrigen Erben Rückgriff nehmen, den er an die Steuerschuld des Erblassers über seinen Erbanteil hinaus geleistet hat. Die allgemeine Regressordnung von Art. 148 f. OR gelangt daneben ergänzend zur Anwendung.²³⁸ Das bedeutet namentlich, dass im Regressverhältnis die Mitverpflichteten nicht solida-

risch, sondern anteilmässig, d. h. im Verhältnis ihrer Erbquoten, haften.²³⁹

4 Verhältnis zwischen Ehegatten- und Erbenhaftung

4.1 Problemstellung

Der Ehegatte ist gleichzeitig gesetzlicher (Pflichtteils-) Erbe (Art. 462 und 471 Ziff. 3 ZGB). Bei ihm wird idR somit sowohl die Ehegatten- als auch die Erbenhaftung relevant. Es stellt sich deshalb die Frage nach dem Verhältnis und einer allfälligen Konkurrenz zwischen den beiden Haftungsarten.

4.2 Rechtsnatur der beiden Haftungsarten

Während der (überlebende) Ehegatte grundsätzlich zusammen mit und neben dem Erblasser selbst Steuerpflichtiger und deshalb schon vor dessen Tod am Steuerrechtsverhältnis beteiligt war,²⁴⁰ treten die Erben, unter denen, wie erwähnt, regelmässig auch der überlebende Ehegatte figuriert, als ursprünglich unbeteiligte Dritte erst und nur kraft der Steuersukzession in das Steuerrechtsverhältnis des Erblassers ein.²⁴¹ Die Stellung des überlebenden Ehegatten als Steuerpflichtiger ist also eine qualitativ andere als diejenige der Erben als Steuererben.

Hinzu kommt, dass der überlebende Ehegatte zwar zum Kreis der Erben gehören kann, dies aber nicht zwingend tun muss. Es ist denkbar, dass er infolge Ausschlagung oder Erbunwürdigkeit aus der Erbfolge fällt. Mithin kann die Erbenhaftung nicht als *lex specialis* zur Ehegattenhaftung bezeichnet werden.

4.3 Konkurrenz

Aufgrund der unterschiedlichen Rechtsnatur der beiden Haftungsordnungen nimmt die Lehre deshalb mit Recht (echte) Konkurrenz der beiden Haftungen an.²⁴² Der überlebende Ehegatte haftet als Ehegatte ebenso wie aufgrund seiner Stellung als Erbe.

232 BGE 108 II 493 ff. E 5 und 6.

233 BGE 115 Ib 291 f. E 19b.

234 BGE 131 III 549 f. E 2.1.

235 BGE 131 III 550 f. E 2.3.

236 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 48 mwH; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 7; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 7; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 52 bei Fn 210. A. M. LEUCH/KÄSTLI, Art. 14 StG BE N 2.

237 Vgl. SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 640 ZGB N 5; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 44, 48 und 62; LOCHER, Art. 12 DBG N 10; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 14; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 10; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 7.

238 Vgl. SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 640 ZGB N 2.

239 BGE 103 II 139. Vgl. SCHNYDER, Art. 148 OR N 5; GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, N 3741.

240 S. vorne, Abschn. 1.2 und 2.1.

241 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 89.

242 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 89; HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 175 f.; BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 220.

Im Übrigen ist zu differenzieren: Im Bund und in denjenigen Kantonen, welche die Lösung des Bundesrechts übernommen haben, ist die Haftungskonkurrenz nur von untergeordneter Bedeutung, da die Ehe durch den Tod eines Ehegatten aufgelöst wird, weshalb der überlebende Ehegatte für die zu diesem Zeitpunkt noch ausstehenden Steuerschulden des verstorbenen Ehegatten nicht mehr haftet, sondern nur noch verpflichtet ist, seinen Anteil an der Gesamtsteuer zu leisten.²⁴³ Daneben haftet er als Erbe zusammen mit den übrigen Mitgliedern der Erbengemeinschaft nach Massgabe der Bestimmungen über die Erbenhaftung solidarisch für den Anteil des Erblassers an der Gesamtsteuer.²⁴⁴

In denjenigen Kantonen, in denen die Solidarhaftung der Ehegatten mit der rechtlichen oder faktischen Trennung nicht rückwirkend für alle noch offenen Steuerschulden entfällt,²⁴⁵ haftet der überlebende Ehegatte, vorbehaltlich der Zahlungsunfähigkeit des Erblassers, als Steuerpflichtiger und, soweit er Erbe ist, auch als Erbe mit den übrigen Erben solidarisch für die Gesamtsteuer, da die Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers die Solidarschuld, so wie sie im Zeitpunkt seines Todes bestand, übernehmen. Es steht den Steuerbehörden deshalb grundsätzlich frei, sich gegenüber dem überlebenden Ehegatten alternativ oder kumulativ auf die beiden Haftungsgrundlagen zu berufen.

Jede andere Lösung würde zu stossenden Ergebnissen führen, da sich der überlebende Ehegatte durch Ausschlagung der Erbschaft der Haftung zu entziehen vermöchte.

4.4 Rangfolge und Regress

In der Literatur wird verschiedentlich die Auffassung vertreten, aus Billigkeitsgründen sei der überlebende Ehegatte, der – im Gegensatz zu den Erben – originär Steuerpflichtiger ist, in erster Linie in Anspruch zu nehmen.²⁴⁶

Diese Auffassung ist indes abzulehnen. Das Solidarschuldverhältnis zeichnet sich nämlich gerade dadurch aus, dass keine Rangfolge in Bezug auf die Belangbarkeit durch den Gläubiger besteht. Es ist das Privileg des Gläubigers, frei wählen zu können, wen er unter den Solidar-

schuldern in Anspruch nehmen möchte. Eine bestimmte Rangfolge in der Haftungsordnung unter den Solidarschuldern bzw. unter verschiedenen Kategorien von Solidarschuldern müsste vom Gesetz selbst bestimmt werden. Eine entsprechende Norm findet sich im Steuerrecht jedoch nicht.

Die Steuerbezugsbehörde kann sich somit an alle Erben und an den überlebenden Ehegatten halten, selbstverständlich bis zur Höhe des jeweiligen Haftungsanteils.

Es stellt sich demnach im Verhältnis zwischen dem überlebenden Ehegatten und den Erben die Frage des Regresses. Auch dazu äussern sich die Steuergesetze nicht. Soweit der überlebende Ehegatte Erbe ist, käme grundsätzlich die vorstehend geschilderte Regressordnung unter den Erben zum Zuge.²⁴⁷ Unklar ist jedoch, ob die Tatsache, dass der überlebende Ehegatte auch als Ehegatte für die während der Ehe entstandenen und beim Tod des Erblassers noch ausstehenden Steuerschulden haftet, das Regressverhältnis beeinflusst. Soweit der überlebende Ehegatte als Steuerpflichtiger mit den Erben konkurriert, ist gemäss Art. 148 Abs. 1 OR auf die besondere Natur des Rechtsverhältnisses Rücksicht zu nehmen. Unter diesem Blickwinkel betrachtet, erscheint als zutreffende Lösung, dass der Ehegatte den auf ihn entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer vorweg zu tragen hat und ihm für diesen Teil der Regress auf die Miterben verwehrt ist.

Literatur

ABT DANIEL, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

AMONN KURT/WALTHER FRIDOLIN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003

BÄHLER DANIEL, Unterhalt bei Trennung und direkte Steuern, ZBJV 2002, S. 16 ff.

BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002

BEHNISCH BRIGITTE, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Diss. Bern 1992

243 S. vorne, Abschn. 2.3.2.2.

244 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 17; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 5.

245 S. vorne, Abschn. 2.3.3.

246 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Rechtsverhältnis, S. 89 f.; HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 176; BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 219 f.

247 S. vorne, Abschn. 3.3.5.

- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BREITSCHMID PETER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- BÜCHLER ANDREA, in: Andrea Büchler (Hrsg.), FamKomm. Eingetragene Partnerschaft, Bern 2007
- BÜCHLER ANDREA/MATEFI GABRIELLA, in: Andrea Büchler (Hrsg.), FamKomm. Eingetragene Partnerschaft, Bern 2007
- BUR BÜRGIN FRANZISKA/FILLI ALEXANDER/MÜLLER YOLANDA, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Anhang Steuern, Basel 2007
- BURCKHARDT BERTOSSA JACQUELINE, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- BURKART FABIAN, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- DRUEY JEAN NICOLAS, Grundriss des Erbrechts, 5. A., Bern 2002
- EITEL PAUL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, Bern 1998
- in: Heinz Hausheer/Hans Peter Walter (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. III/2/3, Art. 626 - 632 ZGB, Bern 2004
- ENGLER URS, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- ESCHER ARNOLD/ESCHER ARNOLD JR., in: Peter Gauch/Jörg Schmid (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum schweizerischen Zivilrecht, Bde. III/1 und 2, Art. 457 - 640 ZGB, 3. A., Zürich 1959/60
- FORNI ROLANDO/PIATTI GIORGIO, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- FREI WALTER, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, Diss. Zürich, Konstanz 1995
- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER/EMMENEGGER SUSAN, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, 9. A., Zürich 2008
- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER/SCHMID JÖRG, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, 9. A., Zürich 2008
- GREMINGER BERNHARD J./BÄRTSCHI BETTINA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel 2008
- GREMPER PHILIPP, in: Thomas Geiser/Philipp Gremper (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Partnerschaftsgesetz, Zürich 2007
- GRUNDMANN STEFAN, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- GÜBELI CHRISTIAN, Gläubigerschutz im Erbrecht, Zürich 1999
- HANDSCHIN LUKAS/HUNKELER DANIEL, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel 1998, und EB, Basel 2005
- HARTL ROLF, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, Diss. Zürich 1988
- HÄUPTLI MATTHIAS, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- HAUSHEER HEINZ/AEBI-MÜLLER REGINA, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. I, Art. 1 - 456 ZGB, 3. A., Basel 2006
- HAUSHEER HEINZ/REUSSER RUTH/GEISER THOMAS, in: Heinz Hausheer/Hans Peter Walter (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. II/1/3/1, Art. 181 - 220 ZGB, Bern 1992
- HEGNAUER CYRIL/BREITSCHMID PETER, Grundriss des Erbrechts, 4. A., Bern 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HUWILER BRUNO, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- JAQUES CHRISTINE/SALOMÉ HUGUES, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- KÄNZIG ERNST, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1 - 44 WStB, 2. A., Basel 1982
- KUHN MORITZ W., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommen-

- tar zum Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel 2001
- KÜNG RUDOLF, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel 2001
- KÜNZLE HANS RAINER, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- LEU URS, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. I, Art. 1 - 529 OR, 4. A., Basel 2007
- LEUCH CHRISTOPH/KÄSTLI PETER, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Bern 2006
- LOCHER PETER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, FamPra.ch 2008, S. 463 ff.
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- LÜTHI CAROLINE, Individualbesteuerung – Ein Vorschlag für ein schlankes, manipulationsresistentes und veranlagungsökonomisches Steuermodell, Diss. Zürich 2009
- MADÖRIN BERNHARD, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, Basel 2001
- MASMEJAN LYDIA/MASMEJAN LUCIEN, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LIVD), 4. A., Bern 2005
- MAURER ALFRED, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A., Bern 1995
- MEIER-HAYOZ ARTHUR, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. I/1, Art. 1 - 10, Bern 1966
- MÜLLER THOMAS A., Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Diss. Bern 1999
- NERTZ CHRISTOPH, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- NUSSBAUM WERNER, Die Ansprüche der Hinterlassenen nach Erbrecht und aus beruflicher Vorsorge bzw. gebundener Selbstvorsorge, Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge 1988, S. 197 ff.
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3. A., Basel/Genf/München 2007
- PIOTET PAUL, Erbrecht, Schweizerisches Privatrecht, Bde. IV/1 und IV/2, Basel/Stuttgart 1978/81
- PULVER BERNHARD, in: Thomas Geiser/Philipp Gremper (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Partnerschaftsgesetz, Zürich 2007
- RAMPINI CORRADO/SCHULIN HERMANN/VOGT NEDIM PETER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- RAMSEIER THOMAS, in: Andrea Büchler (Hrsg.), FamKomm. Eingetragene Partnerschaft, Bern 2007
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., Bern 1961 - 1969
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- SALOMÉ HUGUES, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- SANSONETTI PIETRO, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- SCHÄRER HEINZ, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. I, Art. 1 - 529 OR, 4. A., Basel 2007
- SCHAUFELBERGER PETER C./KELLER KATRIN, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- SCHNYDER ANTON K., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. I, Art. 1 - 529 OR, 4. A., Basel 2007
- SCHÖBI MICHAEL JOSEF, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, Diss. Freiburg 1999
- SCHORNO ANDREAS/KLÖTI-WEBER MARIANNE, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- SCHORNO ANDREAS/URSPRUNG URS, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kom-

- mentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- SCHWANDER IVO, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- SIEBER ROMAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel 2008
- SIMONEK MADELEINE, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004
- STAEHELIN DANIEL, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- TUOR PETER, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. III/1, Art. 457 - 536 ZGB, 2. A., Bern 1952
- TUOR PETER/PICENONI VITO, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. III/2, Art. 537 - 640 ZGB, 2. A., Bern 1964
- TUOR PETER/SCHNYDER BERNHARD/SCHMID JÖRG/RUMO-JUNGO ALEXANDRA, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. A., Zürich 2009
- VALLENDER KLAUS A., in: Thomas Geiser/Philipp Gremper (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Partnerschaftsgesetz, Zürich 2007
- VOGT NEDIM PETER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- VON TUHR ANDREAS/ESCHER ARNOLD, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. II, 3. A., Zürich 1974
- VON TUHR ANDREAS/PETER HANS, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. I, 3. A., Zürich 1974
- VONDER MÜHLL GEORGES, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel 1998, und EB, Basel 2005
- WEIBEL THOMAS, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 6. A., Muri-Bern 1999
- WEIMAR PETER, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. III/1/1, Art. 457 - 480 ZGB, Bern 2000
- Zehn Thesen zur erbrechtlichen Ausgleichung, in: Familie und Recht. FS Bernhard Schnyder, Freiburg 1995, S. 833 ff.
- WIDMER PIERRE, Grundfragen der erbrechtlichen Ausgleichung, Diss. Bern 1971
- WINISTÖRFER MICHÈLE, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, Zürich 2000
- WISSMANN KURT, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- ZWEIFEL MARTIN, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64 (1995/96), S. 337 ff.
- ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, Zürich 2008

Rechtsquellen

- AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10
- Anhang zum PartG, Anhang (Art. 36) zum PartG – Änderung bisherigen Rechts
- BdBSt, BRB über die direkte Bundessteuer (in Kraft bis 31.12.1994)
- BG über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen (vom 8.10.2004), AS 2005, S. 1051
- BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- ELV, V über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (vom 15.1.1971), SR 831.301
- IVG, BG über die Invalidenversicherung (vom 19.6.1959), SR 831.20
- LCD NE, Loi sur les contributions directes (du 21.3.2000), RS 631.0

- LI JU, Loi d'impôt (du 26.5.1988), RS 641.11
- LID VD, Loi sur les impôts directs cantonaux (du 4.7.2000), RSV 642.11
- LIPP-IGE, Loi sur l'imposition des personnes physiques (du 22.9.2000), RSG D 3 11
- LT TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), RL 10.2.1.1
- MVG, BG über die Militärversicherung (vom 19.6.1992), SR 833.1
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- PartG, BG über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz) (vom 18.6.2004), SR 211.231
- SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1
- StG AG, SteuerG (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StG AI, SteuerG (vom 25.4.1999), GS 640.000
- StG AR, SteuerG (vom 21.5.2000), bGS 621.11
- StG BE, SteuerG (vom 21.5.2000), BGS 661.11
- StG BL, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 7.2.1974), SGS 331
- StG BS, G über die direkten Steuern (vom 12.4.2000), SGS 640.100
- StG FR, G über die direkten Kantonssteuern (vom 6.6.2000), SGF 631.1
- StG GL, SteuerG (vom 7.5.2000), GS VI C/1/1
- StG GR, SteuerG für den Kanton Graubünden (vom 8.6.1986), RB 720.000
- StG LU, SteuerG (vom 22.11.1999), SRL 620
- StG NW, G über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1
- StG OW, SteuerG (vom 30.10.1994), GDB 641.4
- StG SG, SteuerG (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StG SH, G über die direkten Steuern (vom 20.3.2000), SHR 641.100
- StG SO, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG SZ, SteuerG (vom 9.2.2000), SR 172.200
- StG TG, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 14.9.1992), SR 640.1
- StG UR, G über die direkten Steuern im Kanton Uri (vom 17.5.1992), RB 3.2211
- StG VS, SteuerG (vom 10.3.1976), SGS 642.1
- StG ZG, SteuerG (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- UVG, BG über die Unfallversicherung (vom 20.3.1981), SR 832.20
- VVG, BG über den Versicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz) (vom 2.4.1908), SR 221.229.1
- WStB, BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer (vom 9.12.1940) (ab 1.1.1983: BdBSt)
- ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Berichte und Materialien

Bericht Familienbesteuerung, Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung (Kommission Familienbesteuerung), Bern 1998

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

Weisung zur Revision des Steuergesetzes, ABIZH 1994, S. 1421 ff.

Praxisanweisungen

KS Familienbesteuerung/DBG, KS Nr. 14 der ESTV (W95-014D) – Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (vom 29.7.1994)

Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern (vom 3.7.2005), Zürcher Steuerbuch (ZH StB), Teil I, Nr. 33/013

Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS

Einführung und Analyse mit Fokus auf die Bilanzierung von latenten Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen

Ralf Eckert, Dipl. Wirtschaftsinformatiker, MBA (International Taxation)*



Ralf Eckert, Dipl. Wirtschaftsinformatiker, MBA (International Taxation)

Inhalt

1	Einleitung	5.3	Konkurrenzverhältnisse
2	Short-Term Convergence-Projekt	5.3.1	Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und aus temporären Differenzen
3	Anwendungsbereich von IAS 12	5.3.2	Koordination erfolgswirksam und erfolgsneutral zu erfassender latenter Steuerguthaben
3.1	Abgrenzung der Gewinnsteuern von anderen Steuerarten	6	Schlussbemerkung
3.2	Weitere Abgrenzungsfragen		Literatur
4	Laufende Steuern		Berichte, Datenbanken, Sammelwerke
4.1	Bilanzansatz und Bewertung laufender Steuern		Rechtsquellen
4.2	Bilanzansatz und Bewertung von Steuerrisiken		Praxismitteilungen
5	Latente Steuern		
5.1	Bilanzansatz und Bewertung latenter Gewinnsteuern aus temporären Differenzen		
5.1.1	Das temporary-Konzept		
5.1.2	Bilanzansatzvoraussetzungen		
5.1.3	Aktivierungs- und Passivierungsverbote		
5.1.4	Bewertung und bilanzielle Erfassung		
5.2	Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen		
5.2.1	Bilanzansatzvoraussetzungen		
5.2.1.1	Zukünftiger steuerbarer Gewinn		
5.2.1.2	Verlusthistorie und überzeugende weitere Nachweise		
5.2.2	Exkurs: Verlusthistorie im Fall abzugsfähiger temporärer Differenzen		
5.2.3	Bewertung und bilanzielle Erfassung		

* Managing Director im Bereich Group Tax, UBS AG, Zürich.

1 Einleitung

Rund 70 % aller SMI (Swiss Market Index)-Unternehmen führen mittlerweile ihre Konzernrechnungslegung nach IFRS (International Financial Reporting Standards)-Grundsätzen – Tendenz steigend. Die Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS, geregelt in IAS (International Accounting Standard) 12, stellt eine der wesentlichen Herausforderungen in Quartals- und Jahresabschluss-Prozessen dar und erhält dementsprechend verstärkten Fokus sowohl unternehmensseitig als auch in der externen Prüfung der mit IAS 12 in Zusammenhang stehenden Bilanzierungs- und Ausweisfragen. So prüft und analysiert u. a. auch die SIX Swiss Exchange (bis Ende Juli 2008: SWX Swiss Exchange) regelmässig die Offenlegung und Nachvollziehbarkeit unter dem Gesichtspunkt von IAS 12.¹

Wirft man ein Auge auf die durch die Finanzkrise beeinflussten Bilanzen der SMI-Unternehmen – und speziell die Bilanzen der Versicherungen und Finanzdienstleister –, so wird schnell klar, dass der Schwerpunkt der Bilanzierung von Gewinnsteuern momentan vor allem auf latenten Steuern, und nicht auf laufenden Steuern, liegt. Ein spezieller Fokus ist hier auf den bilanziellen Ansatz und die Bewertung latenter Steuerguthaben für steuerliche Verlustvorträge zu legen. Während sowohl die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus Verlustvorträgen als auch die Bilanzierung temporärer Differenzen in der Literatur diskutiert werden,² wurden potentiell bestehende Konkurrenzverhältnisse der einzelnen Kategorien von latenten Steuerguthaben untereinander bisher wenig beleuchtet. Auch der am 31.3.2009 vom IASB (International Accounting Standards Board) veröffentlichte Vernehmlassungsentwurf eines «neuen» IFRS (Exposure Draft – Income Tax), welcher den bisher bestehenden IAS 12 in den nächsten Jahren ablösen soll, setzt zwar in gewissen Bereichen neue Massstäbe im Tax Accounting nach IFRS; er geht allerdings ebenfalls nicht im Detail auf derartige Konkurrenzverhältnisse ein.

Der vorliegende Beitrag soll aus Praktikersicht eine Einführung in die Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IAS 12 geben, unter besonderer Berücksichtigung der aktuellen Frage der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen. In diesem Zusammenhang werden praktische und aus meiner Sicht bisher

zu wenig diskutierte Problembereiche analysiert, und es wird auf bestehende Konkurrenzverhältnisse eingegangen, welche auftreten, wenn die (zu geringe) erwartete zukünftige Profitabilität eines Unternehmens eine vollständige bilanzielle Erfassung aller latenter Steuerguthaben (aus temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträgen) nicht zulässt. Hierbei wird am Ende der jeweiligen Abschnitte auch auf potentielle Änderungen durch den neuen IAS 12 eingegangen. Eine detaillierte Abhandlung aller potentieller Neuerungen wird im vorliegenden Artikel allerdings nicht erfolgen.

2 Short-Term Convergence-Projekt

Wie bereits erwähnt, hat das IASB vor kurzem eine Neufassung von IAS 12 in Form eines Vernehmlassungsentwurfs herausgegeben. Dies erfolgte insbesondere, weil der bestehende IAS 12 diverse Fragestellungen offen lässt und diese durch einen neuen IFRS behandelt werden sollen, aber auch aufgrund des sog. Short-Term convergence-Projekts, welches zwischen dem IASB und dem FASB (Financial Accounting Standards Board) 2003 vereinbart wurde und das die schrittweise Angleichung der FASB- und IASB-Rechnungslegungsstandards vorsieht.³ Wesentliche Änderungen im Vergleich zum bestehenden IAS 12 sind u. a. zu erwarten:⁴

- bei der Definition des Steuerwerts (tax base), welcher nun von den steuerlichen Folgen abhängen soll, die eine Veräusserung eines Vermögensgegenstands oder eine Abtretung einer Schuld nach sich ziehen würde, und nicht mehr von der ursprünglich durch den Steuerpflichtigen vorgesehenen Art, die Position zu realisieren (z. B. durch Nutzung);
- durch die Streichung der Ausnahme, unter welcher keine latenten Steuerpositionen gebildet werden dürfen, falls die temporäre Differenz im Rahmen eines Geschäftsvorfalles entstand, der weder Auswirkungen auf das handelsrechtliche noch auf das steuerbare Ergebnis (Gewinn oder Verlust) hat und des Weiteren nicht im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss steht;
- durch die Einführung einer Brutto-Methode bei der Darstellung latenter Steuerguthaben; danach sind die latenten Steuerguthaben erst brutto und dann entsprechend um eine Wertberichtigung (valuation allowance) gekürzt netto auszuweisen;
- durch zusätzliche Klarstellungen im Bereich der Bewertung von latenten Steuerguthaben, welche insbe-

1 S. Mitteilung Nr. 8/2007 der Zulassungsstelle – Schwerpunkte betreffend Durchsicht der Jahresrechnungen 2007 sowie der Halbjahresberichte 2008.

2 S. LIENAU/ERDMANN/ZÜLCH, Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge nach IAS 12, S. 1094; KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, Kap. A und B; VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Kap. 3 - 5.

3 S. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 22 - 24.

4 S. Exposure Draft – Income Tax Rz IN8

sondere bei der Analyse von zukünftig zu erwartenden steuerpflichtigen Erträgen von Wichtigkeit sein werden;

- durch die erstmalige Einführung von Kriterien zur Behandlung von Rückstellungen für Steuerrisiken. Hierbei hat sich das IASB, wie nicht anders zu erwarten war, stark an die Prinzipien des entsprechenden US GAAP-Standards angelehnt. Materielle Unterschiede bleiben dennoch bestehen;
- durch die Einführung von sehr komplexen Regelungen zum sog. backwards tracing von Steuerpositionen, welche in einem bestimmten Jahr im Eigenkapital verbucht wurden. Hier soll neu geregelt werden, ob z. B. Steuersatzänderungen oder Änderungen in der Bewertung der entsprechenden Steuerpositionen in den Folgejahren im Eigenkapital oder in der Erfolgsrechnung zu verbuchen sind.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass das IASB viele Regelungen bzw. Konzepte des FASB im Rahmen des short-term convergence-Projekts übernommen hat. Wie bereits dargelegt, kann im Rahmen des vorliegenden Beitrags nicht auf die Einzelheiten der vorgeschlagenen Neuregelungen eingegangen werden; sie werden allerdings, sofern relevant, am Ende des jeweiligen Abschnitts nochmals im Vergleich zu der bestehenden Regelung nach IAS 12 aufgegriffen.

3 Anwendungsbereich von IAS 12

Die Bilanzierung von Steuern nach IFRS wird im Wesentlichen durch die Bilanzierungsnormen IAS 12 und 37 geregelt. Während sich der Anwendungsbereich von IAS 12 nach IAS 12 Rz 1 auf die Bilanzierung von Gewinnsteuern beschränkt, sind alle anderen, nicht aufgrund des Gewinns berechneten Steuerarten (so z. B. Mehrwertsteuern, Kapitalsteuern, Lohnsteuern und Sozialabgaben) nach den Regeln von IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets buchhalterisch zu erfassen.

3.1 Abgrenzung der Gewinnsteuern von anderen Steuerarten

Die Abgrenzung der Steuerarten, welche unter IAS 12 bzw. 37 fallen, ist wichtig, da teilweise unterschiedliche Bilanzierungsregeln und Bewertungsansätze anzuwenden sind und daraus wesentliche Konsequenzen für die bilanzielle Erfassung der jeweiligen Steuerposition resultieren. Einer der wesentlichsten Unterschiede ist die Erfassung der Steuern, welche unter IAS 12 fallen, als Steueraufwand (also «below the line», d. h. ohne Auswirkung auf das betriebliche Ergebnis), wohingegen in IAS

37 geregelte Steuerpositionen als betrieblicher Aufwand im Betriebsergebnis (also «above the line») auszuweisen sind. Dies kann in der Praxis wesentliche Auswirkungen auf Finanzkennzahlen, wie z. B. cost/income ratios, haben.

Als Gewinnsteuern werden nach IAS 12 Rz 2 alle Steuerarten erfasst, welche auf der Basis des steuerlichen Gewinns berechnet werden. So liegen die Gewinnsteuern eines Unternehmens, aber auch auf Dividendenzahlungen einer Tochtergesellschaft anfallende Quellensteuern im Anwendungsbereich von IAS 12. Es stellt sich allerdings die Frage, wie eng das Erfordernis des Bezugs zum steuerlichen Gewinn auszulegen sei. Basierend auf Aussagen des IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) und in der Literatur vertretener Auffassungen⁵ ist davon auszugehen, dass als Berechnungsgrundlage nicht nur der steuerliche, sondern auch der handelsrechtliche Gewinn dienen kann. Klar ist allerdings, dass es sich bei der zugrundeliegenden Grösse um eine Netto- (und nicht um eine Brutto-)Ertragsgrösse (wie z. B. Umsatz, Handelsertrag etc.) handeln darf. Steuern, welche auf der Grundlage von Bruttoertragsgrössen berechnet werden, müssen demgegenüber nach IAS 37 als betrieblicher Aufwand bilanziert werden.

Die Abgrenzung von nach IAS 12 zu erfassenden Gewinnsteuern gegenüber anderen Steuerarten ist oftmals komplex. So werden z. B. in bestimmten Ländern Mindeststeuern erhoben, wenn die ordentliche Steuer aufgrund des steuerlichen Gewinns bzw. Verlusts zu einer niedrigeren Belastung führt als eine alternativ (oftmals auf dem Kapital oder dem Umsatz) berechnete Steuer.⁶ In derartigen Fällen wird die ordentliche Gewinnsteuer als Steueraufwand nach IAS 12 behandelt und ausgewiesen; sobald die Mindestbesteuerung eintritt (und dies ist meist in Verlustperioden der Fall), ist der Teil der Besteuerung, welcher nicht auf dem steuerlichen Gewinn berechnet wird, als betrieblicher Aufwand nach IAS 37 zu behandeln.

In der Schweiz kann sich die Abgrenzungsfrage z. B. in den Kantonen stellen, in welchen die Kapitalsteuer als Mindeststeuer gilt. Während der Bund die Kapitalsteuer nämlich bereits im Rahmen der Unternehmenssteuerreform I⁷ abgeschafft hatte, wurde sie auch im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II⁸ auf der Ebene von Kantonen und Gemeinden beibehalten, um eine Mindestbesteuerung zu gewährleisten. Im Gegenzug wurde den

5 IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13002 Ziff. 13.9; Insights into IFRS, S. 618 - 619, Ziff. 3.13.10.30 - 3.13.10.100; IASPlus, Issues Not Added to IFRIC's Agenda.

6 So z. B. die alternative minimum tax in den USA.

7 Unternehmenssteuerreformgesetz I.

8 Unternehmenssteuerreformgesetz II.

Kantonen allerdings die Möglichkeit eingeräumt, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen.⁹ Die Anrechnung der Gewinnsteuer führt in der Praxis¹⁰ dazu, dass jeweils die höhere der beiden Steuern zu entrichten ist.

Wie das folgende Beispiel zeigt, ist eine Unterscheidung zwischen nach IAS 12 zu bilanzierenden Gewinnsteuern und den nach IAS 37 zu erfassenden Steuern wichtig.

Beispiel: Steuern als Steuer- oder als Betriebsaufwand

Annahmen:	
Kapitalsteuer (vor Anrechnung der Gewinnsteuer)	500
Gewinnsteuer	2000
Total Steuerbelastung	2000

In diesem Fall stellt sich die Frage, ob 2000 als Gewinnsteuer nach IAS 12 als Steueraufwand ausgewiesen werden müssten oder ob 500 Kapitalsteuer nach IAS 37 als betrieblicher Aufwand und 1500 nach IAS 12 als Gewinnsteuer bilanziell zu erfassen seien. Wie bereits erläutert, können Unternehmen ein Interesse daran haben, den höheren Betrag als Steueraufwand auszuweisen, um somit den betrieblichen Aufwand nicht zu «belasten». Nachdem allerdings in diesem Beispiel der Sockel- bzw. Mindestbetrag der Besteuerung (hier 500) auf der Basis von Kapital (und nicht auf der Basis des steuerbaren Gewinns) berechnet wurde, müssten m. E. die Kapitalsteuer von 500 als betrieblicher Aufwand und die Gewinnsteuer von 1500 als Steueraufwand nach IAS 12 ausgewiesen werden. Läge die Gewinnsteuer niedriger als die Kapitalsteuer, wäre der Mindestbetrag (aufgrund des Kapitals berechnet) vollständig als betrieblicher Aufwand nach IAS 37 und nicht als Steueraufwand nach IAS 12 auszuweisen.

3.2 Weitere Abgrenzungsfragen

Neben der Abgrenzung von Steuerarten, welche nach IAS 12 bzw. 37 zu behandeln sind, stellt das IASB im Rahmen der Definition des Anwendungsbereichs von IAS 12 klar, dass staatliche Beihilfen, steuerliche Investitionszulagen sowie der potentielle Erlass von Gewinnsteuerverbindlichkeiten nicht nach IAS 12, sondern nach IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance zu behandeln sind.

Eine weitere in der Praxis relevante Fragestellung ist die Bilanzierung von auf Gewinnsteuern im Allgemeinen und auf Gewinnsteuerrisiken im Speziellen entfallenden Zinsaufwendungen (und -erträgen) sowie Strafzuschlägen. Auf die Frage, ob entsprechende Zinsen und Strafzuschläge unter IAS 12 zusammen mit den zugrundeliegenden Steuerpositionen als Steueraufwand oder nach IAS 37 als betrieblicher Zins- oder sonstiger Aufwand zu behandeln sind, geht IAS 12 nicht explizit ein. Da allerdings weder Zinsen noch Strafzuschläge auf der Basis des steuerlichen Gewinns (oder einer entsprechenden Bruttogrösse) berechnet werden, sprächen einige Argu-

mente dafür, diese Kosten (und u. U. Erträge) nach IAS 37 als betrieblichen Aufwand zu behandeln. Da es in der Praxis aber häufig nicht leicht fällt, die Zins- und/oder Strafkomponekte von der Gewinnsteuerkomponente zu separieren (so z. B. im Rahmen einer pauschalen Einigung mit der Veranlagungsbehörde), lässt sich m. E. eine Bilanzierung als Bestandteil des Steueraufwands nach IAS 12 auch aufgrund der Regelungslücke in IAS 12 vertreten.¹¹ Aufgrund dieser Regelungslücke sollten allerdings an die Stetigkeit der Bilanzierung von mit Gewinnsteuern im Zusammenhang stehenden Zinsen und Strafzuschlägen sowie an eine entsprechende Anhangangabe bei wesentlichen Beträgen erhöhte Anforderungen gestellt werden.

Der Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) sieht keine wesentlichen Änderungen im Anwendungsbereich oder in den dargestellten Abgrenzungsfragen vor. Er weist allerdings explizit in Rz 39 darauf hin, dass der Ausweis von Zinsaufwendungen und Strafzuschlägen eine Frage der konsistenten Bilanzierungspraxis des jeweiligen Unternehmens sei und verlangt, dass er im Konzern entsprechend konsistent dokumentiert und umgesetzt werde. Insofern wird das oben vertretene faktische Wahlrecht bestätigt.

Nach Analyse und Erläuterung des Anwendungsbereichs von IAS 12 befassen sich die weiteren Ausführungen mit der Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IAS 12. Die Regelungen von IAS 12 unterscheiden hierbei insbesondere die bilanzielle Erfassung und Bewertung laufender und latenter Steuerguthaben und -verpflichtungen sowie damit im Zusammenhang stehende Offenlegungspflichten. Auf diese Themengebiete wird im Folgenden näher eingegangen.

4 Laufende Steuern

IAS 12 Rz 5 definiert laufende Steuern als den zu entrichtenden (bzw. rückforderbaren) Steuerbetrag, welcher sich auf den steuerlichen Gewinn (bzw. Verlust) einer Berichtsperiode bezieht. Obwohl IAS 12 auf die Behandlung laufender Steuern in weitaus geringerem Umfang eingeht, als dies für latente Steuern gilt, stellen sich in diesem Zusammenhang insbesondere Fragen im Bereich der Bilanzierung und Bewertung laufender Steuern sowie von Steuerrisiken.

9 Art. 30 Abs. 2 StHG; s. Kolb, Übersicht über die schweizerische Unternehmenssteuerreform II, S. 364.

10 S. z. B. StP TG 98 Nr. 1 zur Berechnung der Kapitalsteuer im Kanton Thurgau.

11 So auch IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13014, Ziff. 13.74.5 - 13.74.7.

4.1 Bilanzansatz und Bewertung laufender Steuern

Laufende Gewinnsteuern, welche sich auf den steuerlichen Gewinn der laufenden Periode bzw. von Vorjahren beziehen, sind nach IAS 12 Rz 12 im Fall von Gewinnsteuerschulden mit dem geschuldeten Betrag und im Fall von Gewinnsteuerforderungen mit dem Betrag anzusetzen, um den bereits geleistete Vorauszahlungen die tatsächlich ermittelte Steuerschuld übersteigen.¹² Die ausgewiesene laufende Gewinnsteuerschuld bzw. -forderung spiegelt im Allgemeinen den Betrag wider, welcher auch in der Steuererklärung als Steuerschuld bzw. -forderung ausgewiesen wird. Insbesondere sind die Gewinnsteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden als laufende Steuern zu bilanzieren.

Ergeben sich im laufenden Jahr Änderungen in Bezug auf Vorjahre (z. B. aufgrund von Anpassungen im Zeitraum zwischen Rückstellungsberechnung und Erstellung der Jahressteuererklärung [sog. return to accrual adjustments]), so werden etwaige Änderungen der Gewinnsteuerschulden bzw. -forderungen in der laufenden Berichtsperiode verbucht. Lediglich wenn es sich bei der Anpassung um eine wesentliche Fehlerkorrektur handelt, muss diese Anpassung nach IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors durch eine Anpassung (restatement) der Vorperioden korrigiert werden.¹³

In bestimmten Ländern ist es möglich (so z. B. in den USA und Deutschland, allerdings nicht in der Schweiz), den Verlust einer Periode in Vorperioden zurückzutragen und gegen steuerliche Gewinne der Vorperioden zu verrechnen. Sofern dadurch die bezahlte Steuer die entsprechende Steuerschuld in Bezug auf die Vorperioden übersteigt, ist für diesen Betrag nach IAS 12 Rz 13 - 14 in der laufenden Periode eine Steuerforderung zu bilanzieren.¹⁴ Bezüglich der Behandlung von steuerlichen Verlustvorträgen wird auf Abschn. 5.2 verwiesen.

Die laufenden Steuern sind nach IAS 12 Rz 46 aufgrund von Steuersätzen zu bewerten, welche formell verabschiedet worden sind. Die Höhe der laufenden Steuerschulden bzw. -forderungen muss dem Betrag entsprechen, welcher erwartungsgemäss abzuführen ist bzw. zurückgefordert werden kann.¹⁵ Formell verabschiedete Steuersätze liegen vor, sofern die Gesetzesvorlage – z. B. im Bund – durch den Nationalrat und den Ständerat sowie in einem etwaigen Referendum angenommen wurde.

Da die (Gewinn-)Steuern in der Schweiz von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage (also dem steuerbaren Gewinn) abzugsfähig sind, wird die effektive, auf den Gewinn vor Gewinnsteuern bezogene Steuerbelastung bzw. -forderung mit einem entsprechend verminderten Steuersatz berechnet. Obwohl IAS 12 Rz 53 das Abzinsen von latenten Steuerguthaben und -verbindlichkeiten explizit verbietet, existiert keine entsprechende Regelung für laufende Steuerguthaben und -verbindlichkeiten. Da das Verbot der Abzinsung latenter Steuern im Wesentlichen auf die Schwierigkeit zurückzuführen ist, den Zeitpunkt der Umkehrung latenter Steuerguthaben und -verbindlichkeiten zu ermitteln und dies für laufende Steuerguthaben und -verbindlichkeiten gerade nicht der Fall ist und überdies IAS 12 Rz 46 fordert, dass laufende Steuern dem Betrag entsprechen, welcher erwartungsgemäss abzuführen ist bzw. zurückgefordert werden kann, ist aus Sicht des Verfassers gegen eine Abzinsung längerfristiger laufender Steuerguthaben bzw. -verbindlichkeiten nichts einzuwenden. Die entsprechenden Zinsaufwendungen oder -erträge sind in zukünftigen Perioden dann folgerichtig als Zinsaufwand bzw. -ertrag auszuweisen, und nicht als Steueraufwand bzw. -ertrag.¹⁶

Laufende Steuern sind nach IAS 12 Rz 58 im Allgemeinen der zugrundeliegenden Transaktion folgend in der Erfolgsrechnung auszuweisen, sofern sich die Steuern nicht auf Sachverhalte beziehen, welche bilanziell direkt im Eigenkapital erfasst wurden oder im Zusammenhang mit Unternehmensakquisitionen stehen. In diesen besonderen Fällen ist nämlich der laufende Steueraufwand bzw. -ertrag korrespondierend mit der zugrunde liegenden Transaktion direkt im Eigenkapital bzw. Firmenwert (und nicht in der Erfolgsrechnung) zu verbuchen. So werden z. B. Gewinne aus eigenen Aktien nach Swiss GAAP FER und folglich Schweizer Steuerrecht erfolgswirksam erfasst und führen deshalb zu steuerbarem Gewinn und demnach laufendem Steueraufwand nach Swiss GAAP FER. Nach IAS 39 werden Transaktionen mit eigenen Aktien allerdings direkt im Eigenkapital bilanziert. Deshalb ist in diesem Beispiel auch der auf die Transaktion mit eigenen Aktien entfallende Steueraufwand nach IAS 12 Rz 58 iVm IAS 12 Rz 61 im Eigenkapital – und nicht erfolgswirksam – zu verbuchen.

Ein Vergleich von IAS 12 und Swiss GAAP FER 11, welcher für Schweizer Unternehmen, die nach SWISS GAAP FER bilanzieren, Empfehlungen und Erläuterungen zu Bilanzansatz, Bewertung und Offenlegung von laufenden und latenten Gewinnsteuern enthält, macht im Bereich der laufenden Steuern keine wesentlichen Unter-

12 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 122.

13 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13004, Ziff. 13.43.

14 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13004, Ziff. 13.43.

15 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13011, Ziff. 13.71.

16 S. auch IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13011, Ziff. 13.72 - 13.73.

schiede deutlich. Zwar sind die in IAS 12 enthaltenen Regelungen weitaus detaillierter und umfangreicher als jene des auf 3 Seiten gefassten Swiss GAAP FER 11; allerdings ergeben sich materiell keine wesentlichen Unterschiede im Bereich der Bilanzierung und Bewertung laufender Steuern.¹⁷

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) macht in Rz 24 sowie Rz B26 und B27 zusätzliche Ausführungen zur Bewertung laufender Steuern. Diese enthalten allerdings materiell keine wesentlichen Abweichungen zum bisherigen IAS 12.

4.2 Bilanzansatz und Bewertung von Steuerrisiken

Die Berechnung laufender Steuern aufgrund der zu erwartenden Steuerbelastung bzw. -forderung der laufenden Periode bzw. Vorperioden kann u. U. (dies stellt in der Praxis den Regelfall dar) durch Unsicherheiten beeinflusst und deshalb mit Risiken behaftet sein. Dies ist z. B. der Fall im Bereich der Verrechnungspreise, welche in Steuerprüfungen vermehrt zu Disputen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden führen, oder in anderen Bereichen, in welchen klare gesetzliche Regelungen oder Verwaltungsanweisungen nicht in ausreichendem Masse bzw. Detaillierungsgrad vorhanden sind. Dies führt u. U. dazu, dass der Steuerpflichtige in der Steuererklärung und folglich bei der Berechnung der laufenden Steuern eine Position einnimmt, welche mit Unsicherheiten und dem Risiko eines zusätzlichen Steueraufwandes verbunden ist.

IAS 12 enthält keine speziellen Regelungen bezüglich Bilanzansatz und Bewertung von drohenden Steuerschulden aus steuerlichen Risiken bzw. Unsicherheiten. Daher muss gemäss IAS 8 Rz 10 iVm IAS 8 Rz 11 für die Bilanzierung und Bewertung von Steuerrisiken zuerst auf Regelungen in anderen IFRS-Standards und dann auf Regelungen im Gesamtrahmen der IFRS zurückgegriffen werden. Ein direkter Rückgriff auf IAS 37 (s. Abschn. 2) kann nicht erfolgen, da IAS 37 explizit seine Anwendung auf in IAS 12 geregelte Steuern ausschliesst.¹⁸

Deshalb muss für die Bilanzierung und Bewertung von drohenden Steuerschulden auf die allgemeine Bewertungsregel von IAS 12 Rz 46 zurückgegriffen werden. Wie bereits dargestellt, sind laufende Steuern nach IAS 12 Rz 46 in der Höhe der zu erwartenden Steuerschulden bzw. -forderungen aufgrund von Steuersätzen zu bewer-

ten, welche formell verabschiedet worden sind.¹⁹ Trotz des Anwendungsausschlusses von IAS 37 für in IAS 12 geregelte Steuern (nach IAS 37 Rz 5(b)), kann IAS 37 hierbei als allgemeiner Massstab zur Ermittlung des bilanziellen Werts von drohenden Steuerschulden herangezogen werden. Insofern sind drohende Steuerschulden dann anzusetzen, wenn infolge eines in der Vergangenheit liegenden Ereignisses eine gegenwärtige Verpflichtung vorliegt und deren Erfüllung wahrscheinlich (größer als 50 %) und verlässlich messbar ist.²⁰ Die drohende Steuerschuld ist vom Steuerpflichtigen in dem Umfang anzusetzen, in dem ein Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen aufgrund eines «best estimate» und nach professionellem Messen und Ermessen erwartet wird.

Wie ersichtlich, und dies ist auch in der Praxis häufig der Fall, ist die Bilanzierung und Bewertung von drohenden Steuerschulden aus steuerlichen Risiken, auch aufgrund mangelnder detaillierter Vorgaben durch die IFRS, mit einer erheblichen Unsicherheit und einem grossen Ermessensspielraum des Steuerpflichtigen verbunden. Auf der anderen Seite stellen drohende Steuerrisiken u. U. einen erheblichen Teil der erwarteten Steuerschuld nach IAS 12 Rz 46 dar. Deshalb sollten das steuerliche Risikomanagement (einschliesslich der Berichterstattung an die Geschäftsleitung) sowie der bilanzielle Ansatz und die Bewertung von drohenden Steuerschulden in internen Richtlinien klar geregelt, Verantwortlichkeiten definiert und mit anderen Bereichen des Unternehmens (z. B. Risikomanagement, CFO etc.) abgestimmt sein. Es ist aus Sicht des Verfassers unabdingbar, dass derartige Themen auch regelmässig auf Geschäftsleitungs- und Verwaltungsratsebene präsentiert und diskutiert werden.

Das FASB verabschiedete 2006 mit der FASB Interpretation No. 48 (FIN 48) detaillierte Regelungen zur Bilanzierung und Bewertung sog. uncertain tax positions, welche für US GAAP-Anwender ab dem Jahr 2007 anzuwenden sind. Im Rahmen dieses Beitrags kann nicht auf die Details der FIN 48 eingegangen werden. Allerdings sei erwähnt, dass das FASB mit dieser äusserst komplexen (und teilweise umstrittenen) Regelung zumindest versucht hat, Klarheit und ein «level playing field» bei der Bilanzierung von drohenden Steuerschulden zu schaffen. Insofern wurden die in diesem Zusammenhang bestehenden Unsicherheiten und der vor FIN 48 bestehende Ermessensspielraum eingeschränkt.

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) enthält nun erfreulicherweise in Rz 26 sowie Rz BC57 - 63 konkrete Regelungen und Anmerkungen zur Bilanzierung

17 Vgl. auch SANER/BIERI, Swiss GAAP FER 11 Steuern.

18 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 125.

19 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13012, Ziff. 13.74.

20 Vgl. KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 134 ff.

von Rückstellungen für Steuerrisiken. Es wird hierbei sowohl für laufende und latente Steuerpositionen gefordert, bei Steuerrisiken eine Rückstellung zu bilanzieren, welche im Rahmen einer risikogewichteten Durchschnittsberechnung aller Steuerrisiken bewertet werden sollte. Die Analyse der Risiken muss – konsistent mit den FIN 48-Regelungen – auf einem vollständigen Transparenzprinzip erfolgen, d. h. unter der Prämisse, dass Steuerprüfer den Sachverhalt unter Kenntnis aller relevanten Tatsachen prüfen. Während der Exposure Draft – Income Tax die vollständige Übernahme der FASB-Regelungen zu FIN 48 ablehnte, folgt die vorgeschlagene Regelung dieser trotzdem in vielen Bereichen.

Eine wesentliche Konsequenz der neuen Regelungen zu Rückstellungen für Steuerrisiken im Exposure Draft – Income Tax wäre allerdings die Bilanzierung von Steuerrisiken für Extremfälle, sog. stress risks. In derartigen Fällen, in welchen eine sehr geringe Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, das Steuerrisiko selbst allerdings bei dessen Eintritt sehr grosse Beträge darstellen würde, wurden bis dato keine Steuerrückstellungen erfasst, da die Wahrscheinlichkeit eines Abflusses von finanziellen Ressourcen als sehr unwahrscheinlich angesehen wurde. Nach dem vorliegenden Exposure Draft – Income Tax würden allerdings Steuerrückstellungen auf der Basis einer risikogewichteten Durchschnittsbetrachtung aller Risiken und somit auch stress risks gefordert.

Offenlegungspflichten zu laufenden Steuern sind im Wesentlichen in IAS 12 Rz 79 ff. geregelt. Im Rahmen des vorliegenden Artikels wird nicht auf die einzelnen Offenlegungspflichten eingegangen und deshalb auf IAS 12 Rz 79 ff. sowie entsprechende Literatur verwiesen.²¹ Dabei wird ausdrücklich auf die Notwendigkeit des Ausweises einer steuerlichen Überleitungsrechnung zwischen dem aufgrund statutarischer Steuersätze erwarteten Steueraufwand und dem effektiven Steuersatz (IAS 12 Rz 81c) verwiesen.

5 Latente Steuern

Wie bereits erwähnt, regelt IAS 12 neben der Bilanzierung und Bewertung laufender Gewinnsteuern in weit grösserem Umfang und Detail den bilanziellen Ansatz und die Bewertung von latenten Steuern. Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuerguthaben und -verpflichtungen im Allgemeinen gegeben, bevor auf die Bilanzierung und

Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen fokussiert wird.²²

5.1 Bilanzansatz und Bewertung latenter Gewinnsteuern aus temporären Differenzen

IAS 12 Rz 15 und Rz 24 iVm Rz 5 fordern die bilanzielle Erfassung latenter Steuerverpflichtungen und Steuerguthaben in Bezug auf alle temporären Differenzen zwischen Steuerbilanz und IFRS-Bilanz. Hierbei sind sowohl temporäre Differenzen zwischen der Steuerbilanz des Bilanzierenden und des auf IFRS basierenden Einzelabschlusses als auch Differenzen zwischen der Steuerbilanz des Bilanzierenden (bzw. IFRS-Einzelabschluss) und des IFRS-Konzernabschlusses zu berücksichtigen. In der Praxis resultieren temporäre Unterschiede in Bezug auf den IFRS-Konzernabschluss hauptsächlich aus Konsolidierungsmassnahmen (z. B. Fremdwährungsumrechnungen) bzw. at-equity-Konsolidierungen.²³

5.1.1 Das temporary-Konzept

IAS 12 sieht eine generelle Bilanzansatzverpflichtung für alle latenten Steuerverpflichtungen und Steuerguthaben für temporäre Differenzen zwischen dem jeweiligen Steuerwert (tax base) und dem entsprechenden IFRS-Buchwert vor. Temporäre Differenzen werden durch IAS 12 Rz 5 in steuerbare temporäre und abzugsfähige temporäre Differenzen kategorisiert, welche entsprechend zur Bilanzierung von latenten Steuerverpflichtungen (IAS 12 Rz 15) bzw. von latenten Steuerguthaben (IAS 12 Rz 24) führen.

Die Bilanzierung latenter Steuern basiert hierbei auf einer bilanzorientierten Betrachtungsweise, welche grundsätzlich dem sog. temporary concept folgt.²⁴

Temporäre Differenzen werden in IAS 12 Rz 5 als temporäre Differenzen zwischen Buchwert nach IFRS und Steuerwert eines Vermögensgegenstands bzw. einer Schuld, welche in zukünftigen Perioden (im Zeitpunkt des Ausgleichs der Differenz) zu Steuerbelastungen (la-

21 S. z. B. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 137 - 138; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067885 - 1067896.

22 Im Weiteren s. auch ECKERT, Bilanzierung steuerlicher Verlustvorträge nach IFRS – Analyse bestehender Konkurrenzverhältnisse unter Berücksichtigung von IFRS 2. Zu weitergehenden Details bezüglich Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern wird auf VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Kap. 3 - 5, und KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 4 - 22, verwiesen.

23 S. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 45 ff.

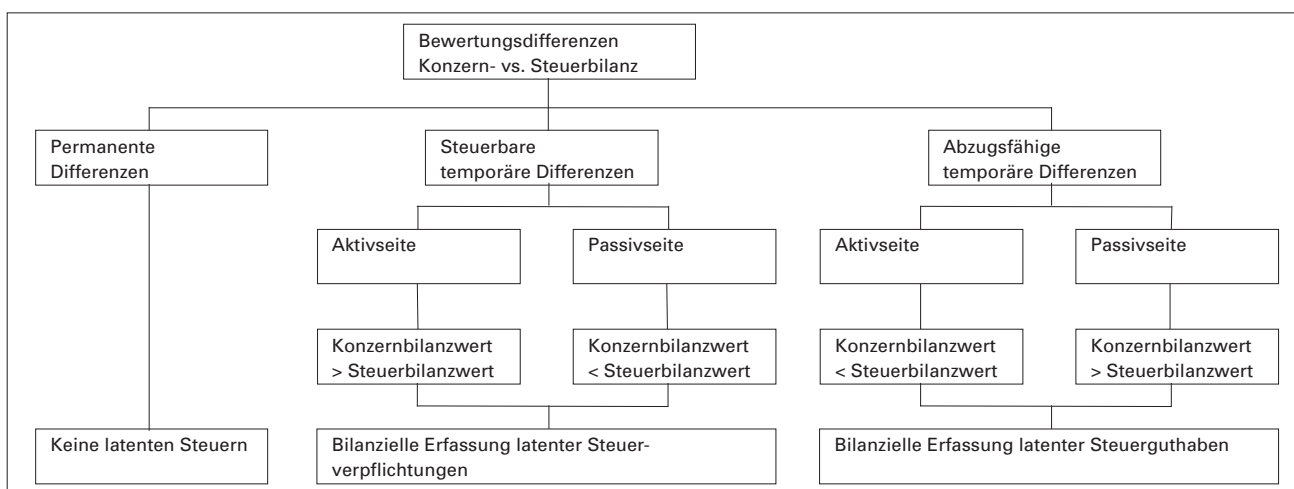
24 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote – Die Ertragsteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte, S. 1108 - 1109.

tente Steuerverpflichtungen) bzw. Steuerminderungen (latente Steuerguthaben) führen werden, definiert. Da es im Allgemeinen nicht auf den Zeitpunkt des Ausgleichs der temporären Differenz ankommt, werden auch sog. *quasi-permanente Differenzen*, welche sich erst bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstands oder der Rückzahlung einer Schuld umkehren, berücksichtigt. Permanente Differenzen, welche sich im Zeitablauf nicht wieder ausgleichen (so z. B. für Beteiligungen, welche steuerfrei veräußert werden können), sind hingegen nicht zu berücksichtigen.²⁵

- bungskriterien) oder (ii) zwar in der Steuerbilanz angesetzt wird, jedoch nicht in der IFRS-Bilanz; oder
- der Buchwert einer Verbindlichkeit (i) im IFRS-Abschluss mit einem höheren Wert als im steuerlichen Abschluss angesetzt wird oder (ii) zwar in der IFRS-Bilanz angesetzt wird, in der Steuerbilanz hingegen nicht (z. B. im Fall von Drohverlustrückstellungen).²⁷

Die folgende grafische Darstellung gibt eine Übersicht über Bewertungsdifferenzen zwischen IFRS- und Steuerbilanz sowie deren potentielle Auswirkungen auf die bilanzielle Darstellung latenter Steuern.²⁸

Grafik: Bewertungsdifferenzen und latente Steuern



Eine *steuerbare temporäre Differenz* ergibt sich, falls:

- der Buchwert eines Vermögensgegenstands (i) in der IFRS-Bilanz mit einem höheren Wert angesetzt wird als in der Steuerbilanz (z. B. aufgrund unterschiedlicher Abschreibungslaufzeiten oder Abschreibungskriterien) oder (ii) zwar in der IFRS-Bilanz angesetzt wird, nicht jedoch in der Steuerbilanz (z. B. gewisse Entwicklungskosten); oder
- der Buchwert einer Verbindlichkeit (i) im IFRS-Abschluss mit einem niedrigeren Wert als im steuerlichen Abschluss angesetzt wird oder (ii) in der IFRS-Bilanz nicht angesetzt wird, in der Steuerbilanz allerdings schon.²⁶

Entsprechend ergibt sich eine *abzugsfähige temporäre Differenz*, falls:

- der Buchwert eines Vermögensgegenstands (i) in der IFRS-Bilanz mit einem niedrigeren Wert angesetzt wird als in der Steuerbilanz (z. B. aufgrund unterschiedlicher Abschreibungslaufzeiten oder Abschrei-

5.1.2 Bilanzansatzvoraussetzungen

Grundsätzlich sind für alle temporären (und quasi-permanenten) Differenzen zwischen Steuerwert und IFRS-Buchwert latente Steuerverbindlichkeiten bzw. latente Steuerguthaben zu bilanzieren. Auf kodifizierte Ausnahmen wird in Abschn. 5.1.3 eingegangen.

Sofern abzugsfähige temporäre Differenzen bestehen, sind latente Steuerguthaben nach IAS 12 Rz 24 für diese nur unter der zusätzlichen Voraussetzung zu bilanzieren, dass es wahrscheinlich ist, dass der jeweilige Steuerpflichtige in zukünftigen Perioden über ausreichenden steuerbaren Gewinn verfügt, gegen den die abzugsfähigen temporären Differenzen verrechnet werden können, da ansonsten kein wirtschaftlicher Nutzen der abzugsfähigen temporären Differenzen gegeben wäre. Darüber hinaus muss es sich bei dem für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn und den abzugsfähigen temporären Differenzen um Verpflichtungen bzw. latente Ansprüche

25 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote – Die Ertragsteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte, S. 1108 - 1109.

26 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 28.

27 S. International GAAP 2008, S. 1833 - 1834; VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 27.

28 In Anlehnung an KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 13.

gegenüber derselben Steuerbehörde handeln, um diese verrechnen zu können.

«Wahrscheinlich» (probable) wird hierbei im Sinne einer über 50 % liegenden Sicherheit definiert. Dies bestätigte der IASB im Juli 2003 im Rahmen des short-term convergence-Projekts zwischen IASB und FASB, indem er bestätigte, dass das FAS 109 für US GAAP zugrunde liegende Konzept von «more likely than not» dem Sinne nach dem IAS 12 zugrunde liegenden «probable» gleichzustellen sei (s. auch die Ausführungen bezüglich des neuen Exposure Draft – Income Tax am Ende des Abschn. 5.1.3).²⁹

Unter *zukünftigen Perioden* wird man im Allgemeinen den Zeitpunkt verstehen müssen, in welchem sich die abzugsfähigen temporären Differenzen realisieren.³⁰

Ausreichender steuerbarer Gewinn wird nach IAS 12 Rz 28 angenommen, sofern ausreichende steuerbare temporäre Differenzen, also latente Steuerverpflichtungen, in Bezug auf dasselbe Steuersubjekt und gegenüber derselben Steuerbehörde vorliegen, welche sich in der gleichen Periode wie die abzugsfähigen temporären Differenzen umkehren werden. Dasselbe gilt, falls sich die steuerbaren temporären Differenzen nicht zeitgleich mit abzugsfähigen temporären Differenzen realisieren, aber in einer Periode, in welche die eventuell aus abzugsfähigen temporären Differenzen entstehenden steuerlichen Verluste zurück- oder vorgetragen werden können.³¹

Im Fall ungenügender steuerbarer temporärer Differenzen können latente Steuerguthaben für abzugsfähige temporäre Differenzen nur dann bilanziert werden, falls es wahrscheinlich ist, dass das Steuersubjekt in der Periode, in der sich die abzugsfähige temporäre Differenz umkehrt, genügend steuerbaren Gewinn erwirtschaftet, um die abzugsfähige temporäre Differenz zu verrechnen. Dasselbe gilt, falls steuerbarer Gewinn in Perioden angefallen ist bzw. erwartet wird, in die eine abzugsfähige temporäre Differenz bei Umkehrung im Rahmen eines steuerlichen Verlusts zurück- bzw. vorgetragen werden kann. Bei der Ermittlung des für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinns dürfen Beträge nicht berücksichtigt werden, die sich aus dem für die Zukunft erwarteten Entstehen abzugsfähiger temporärer Differenzen ergeben, da diese ihrerseits wieder zukünftigen steuerbaren Gewinn voraussetzen.³² IAS 12 Rz 29 nennt auch das Vorliegen von Steuergestaltungsmöglichkeiten, mit denen

steuerbarer Gewinn in geeigneten Besteuerungsperioden generiert werden kann, als Möglichkeit, die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen zu sichern.

5.1.3 Aktivierungs- und Passivierungsverbote

Trotz des Vorliegens temporärer Differenzen und, im Fall von latenten Steuerguthaben, von ausreichendem für die Zukunft erwartetem steuerbarem Gewinn, sieht IAS 12 folgende explizite Aktivierungs- bzw. Passivierungsverbote für latente Steuern vor:³³

- Die temporäre Differenz resultiert aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld im Rahmen eines Geschäftsvorfalles, der weder Auswirkungen auf den handelsrechtlichen noch auf den steuerlichen Gewinn (bzw. Verlust) hat und des Weiteren nicht im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss steht (vgl. auch IAS 12 Rz 15(b), 12 Rz 22(c), 12 Rz 24(b), 12 Rz 33).
- Die abzugsfähige bzw. steuerbare temporäre Differenz resultiert aus Anteilen an Tochtergesellschaften, Niederlassungen, assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Joint Ventures, welche sich nach IAS 12 Rz 44 in absehbarer Zeit nicht umkehren werden (vgl. auch IAS 12 Rz 24, 12 Rz 15, 12 Rz 39, 12 Rz 44).
- Die steuerbare temporäre Differenz ergibt sich aus dem erstmaligen Ansatz eines Goodwills (nach IFRS 3; vgl. auch IAS 12 Rz 15a, 12 Rz 21).

In allen anderen Fällen temporärer Differenzen sieht IAS 12 bei Vorliegen obengenannter Voraussetzungen eine Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht für latente Steuerguthaben bzw. Steuerverbindlichkeiten vor.

Der Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) behält in Rz 20 - 21 den Ansatz zur Bilanzierung temporärer Differenzen bei. Der Ausschluss permanenter Differenzen von der Bilanzierung wird über die Definition des Steuerwerts (tax basis) geregelt, welche in Rz 14 - 16 erläutert wird und vorsieht, dass der Steuerwert eines Vermögensgegenstands oder einer Verbindlichkeit den steuerbaren oder steuerlich abzugsfähigen Betrag darstellt, der bei Realisierung des Vermögensgegenstands durch Veräußerung oder der Schuld durch Zahlung entstehen würde. Daneben sieht Rz 21 iVm Rz B1 - B15 die Abschaffung der in Abschn. 5.1.3 dargestellten Aktivierungs- bzw. Passivierungsverbote für latente Steuern aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld vor. Bezüglich der Realisierbarkeit von latenten Steuerguthaben und deren Bilanzansatzkriterien führt Rz B16 - 25 ein Wertberichtigungs-Konzept (valuation

29 S. Abschn. 2; IAS PLUS.

30 S. IAS 12 Rz 29; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067812; s. hierzu auch Abschn. 2.

31 S. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067810.

32 S. IAS 12 Rz 29(a); HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067811.

33 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 29 - 32.

allowance concept) ein. Dieses sieht vor, dass grundsätzlich für alle temporären abzugsfähigen Differenzen und steuerlichen Verlustvorträge latente Steuerguthaben zu bilanzieren sind, allerdings in dem Umfang eine Wertberichtigung offen ausgewiesen werden muss, in welchem es wahrscheinlich ist (hier wird erstmals von «more likely than not» gesprochen), dass für die Zukunft nicht genügend steuerbarer Gewinn vorliegt, um diese steuerlichen Vorteile zu nutzen. Neben der Einführung dieses Bruttokonzepts spricht der Exposure Draft – Income Tax in Rz B17 explizit von potentiellen Gewinnquellen (sources of taxable profit), die zur Nutzung solcher steuerlicher Vorteile vorhanden sind, und scheint in diesem Zusammenhang in Rz B17(c) und Rz B18 verstärkten Wert auf Steuerplanungsmöglichkeiten zu legen und definiert diese konkret.

5.1.4 Bewertung und bilanzielle Erfassung

Latente Steuerguthaben für abzugsfähige temporäre Differenzen sind gemäss IAS 12 Rz 47 nach Massgabe der jeweils anwendbaren Steuersätze und Steuergesetzgebung zu bemessen, welche im Zeitpunkt der erwarteten Umkehrung der temporären Differenzen gelten oder im Gesetzgebungsverfahren verabschiedet sein werden. Der anzuwendende Steuersatz und die dem jeweiligen Sachverhalt zugrunde liegende temporäre Differenz sollen nach IAS 12 Rz 51 auf der Grundlage der Erwartungen des Unternehmens bemessen werden, auf welche Weise es den Vermögensgegenstand realisieren bzw. die Schuld erfüllen werde. So können z. B. unterschiedliche Steuersätze in Abhängigkeit der Nutzung des entsprechenden Vermögensgegenstands (z. B. Veräusserung vs. anderweitige Nutzung) anwendbar sein.³⁴ Die Diskontierung eines latenten Steuerguthabens ist nach IAS 12 Rz 53 nicht erlaubt.³⁵

Die bilanzielle Ersterfassung bzw. Folgebewertung latenter Steuerguthaben folgt nach IAS 12 Rz 58 und Rz 61 der bilanziellen Behandlung des zugrunde liegenden Vermögensgegenstands, welcher die temporäre abzugsfähige Differenz verursacht hat. So sieht IAS 12 Rz 58 eine grundsätzlich erfolgswirksame Erfassung latenter Steuerguthaben für abzugsfähige temporäre Differenzen vor. Sofern allerdings Wertänderungen des der temporären Differenz zugrunde liegenden Vermögensgegenstands direkt im Eigenkapital gebucht werden, wie dies z. B. im Fall sog. available-for-sale investments oder

cash flow hedges nach IAS 39 vorgesehen ist,³⁶ ist das entsprechende latente Steuerguthaben bzw. die -verbindlichkeit ebenfalls im Eigenkapital zu bilanzieren.³⁷

Beispiel: Wird ein Vermögensgegenstand in der IFRS-Erfolgsrechnung um 100 mehr abgeschrieben als für Steuerzwecke, ist bei einem Steuersatz von 25 % in der IFRS-Erfolgsrechnung ein latentes Steuerguthaben von 25 zu verbuchen, und der Steueraufwand reduziert sich um 25. Liegt hingegen eine (nicht dauernde) Wertminderung von 100 eines available-for-sale investments (z. B. eine Beteiligung, welche weder zum kurzfristigen Eigenhandel noch auf Dauer gehalten werden soll) vor, welche nach IAS 39 im Eigenkapital zu berücksichtigen ist, muss, falls das anwendbare Steuerrecht diesen vorübergehenden Verlust vorläufig als steuerlich nicht abzugsfähig behandelt, das entsprechende latente Steuerguthaben von 25 ebenfalls im Eigenkapital ausgewiesen werden.

IAS 12 Rz 56 schreibt vor, dass der Buchwert eines latenten Steuerguthabens zu jedem Bilanzstichtag – hier muss ggf. auch die quartalsweise Berichterstattung einbezogen werden – auf seine Werthaltigkeit hin überprüft werden muss. Falls notwendig, ist das bilanzierte latente Steuerguthaben in dem Ausmass zu vermindern, als ausreichend steuerbarer Gewinn nicht erwartet wird, um das latente Steuerguthaben zu nutzen. Insofern ist das latente Steuerguthaben je nach Bedarf am jeweiligen Bilanzstichtag vollkommen, teilweise oder überhaupt nicht wertzumindern. Entsprechend müssen nicht bilanzierte latente Steuerguthaben an jedem Bilanzstichtag neu auf ausreichenden, für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn hin analysiert und u. U. erstmals bilanziell erfasst werden.

Die Offenlegungspflichten für latente Steuern aus temporären Differenzen sind im Wesentlichen in IAS 12 Rz 80 ff. geregelt. Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wird allerdings nicht auf die einzelnen Offenlegungspflichten eingegangen und deshalb auf IAS 12 Rz 80 ff. sowie einschlägige Literatur verwiesen.³⁸

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) folgt materiell den oben beschriebenen Grundsätzen zur Bewertung und bilanziellen Erfassung. Eine wesentliche Änderung ist in Rz 29 - 34 sowie Rz B34 - 36 bezüglich des backwards tracing vorgesehen. Der Vernehmlass-

34 Zur Problematik der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes bei Schweizer Unternehmen, insbesondere Holdinggesellschaften, s. RÖTHLISBERGER, Steuern im IFRS-Konzernabschluss nach IAS 12, S. 30.

35 Vgl. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067834 - 1067844.

36 Dies ist auch der Fall bei Neubewertungen von Sachanlagevermögen nach IAS 16, bei Änderungen von Wechselkursen nach IAS 21 und bei rückwirkenden Änderungen der Bilanz bzw. Fehlerkorrekturen nach IAS 8. Vgl. auch HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067856.

37 Auf Sonderfälle in Bezug auf Unternehmenszusammenschlüsse sowie sog. excess tax benefits im Zusammenhang mit IFRS 2 (s. IAS 12 Rz 68(a) - (c)) wird hier nicht weiter eingegangen. Es wird diesbezüglich auf VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Kap. 5, sowie KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 123 - 127, verwiesen.

38 S. z. B. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 41 - 43; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067884 - 1067896.

sungsentwurf sieht zwar immer noch Konsistenz der Erfassung von laufenden und latenten Steuern mit der Erfassung der jeweils zugrunde liegenden Transaktion in der Erfolgsrechnung oder im Eigenkapital vor, schlägt allerdings ein FAS 109 zugrunde liegendes Konzept vor, welches das backwards tracing in zukünftigen Perioden verbietet. So schlägt er vor, Steuern aus zukünftigen Anpassungen von latenten Steuerguthaben (z. B. aus Steuersatzänderungen, Änderungen in Profitabilitätsannahmen oder anderweitigen Änderungen) in der Erfolgsrechnung auszuweisen, unabhängig davon, ob die zugrunde liegenden Steuerpositionen bei erstmaligem Ansatz in der Erfolgsrechnung oder im Eigenkapital ausgewiesen wurden. Es ist zu hoffen, dass dieser – m. E. mit der Zielsetzung des Tax Accounting inkonsistente – Ansatz in der endgültigen Fassung eher dem jetzigen backwards tracing von IAS 12 und nicht seinem amerikanischen Pendant FAS 109 folgen wird.

5.2 Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen

Neben der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen sieht IAS 12 Rz 34 die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen vor. Es ist hervorzuheben, dass es sich hierbei nicht um ein Bilanzierungswahlrecht, sondern – bei Vorliegen aller Bilanzierungsvoraussetzungen – um eine Bilanzierungspflicht handelt.

5.2.1 Bilanzansatzvoraussetzungen

Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen sind nach IAS 12 Rz 34 in dem Umfang zu bilden, in dem es wahrscheinlich ist, dass diese in zukünftigen Perioden mit ausreichend steuerbarem Gewinn verrechnet werden können. Es muss also wahrscheinlich sein, dass der Verlustvortrag einen wirtschaftlichen Nutzen für das jeweilige Unternehmen darstellt, um diesen als Vermögensgegenstand nach IFRS zu bilanzieren.³⁹

5.2.1.1 Zukünftiger steuerbarer Gewinn

Die Ansatzkriterien für die Bilanzierung eines latenten Steuerguthabens für Verlustvorträge sieht IAS 12 Rz 35 im Allgemeinen als dieselben an, wie sie für latente Steuerguthaben aus temporären Differenzen gelten.

«Wahrscheinlich» (probable) ist hierbei im Sinne einer über 50 % liegenden Sicherheit zu definieren.⁴⁰

Die Definition der *zukünftigen Perioden*, in welchen ausreichend steuerbarer Gewinn zur Nutzung der steuerlichen Verlustvorträge anfallen sollte, um latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen bilanzieren zu können, wurde durch das IASB nicht konkretisiert⁴¹ und wird im deutschen Schrifttum kontrovers diskutiert.⁴² Der Betrachtungszeitraum dürfte m. E. minimal 5 Jahre betragen⁴³ und im Maximalfall nach oben durch die jeweils geltenden steuerlichen Regeln bezüglich des Verlustvortragszeitraums begrenzt sein. Das IASB/IFRIC und das DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) haben wiederholt klargestellt, dass eine vorgegebene zeitliche Grenze nicht durch den Standard (IAS 12 bzw. DRS 10) gedeckt ist und deshalb fallbezogen zu entscheiden ist.⁴⁴ M. E. wäre es möglich, derartigen Diskussionen durch die Einführung einer Diskontierung latenter Steuerguthaben entgegenzutreten, da diese die Einbeziehung für die Zukunft erwarteter steuerbarer Gewinne mit zunehmendem Zeithorizont für die Unternehmen weitaus uninteressanter machen dürfte.

Allgemein sollten nach IAS 12 Rz 36 die folgenden Aspekte bedacht werden, um das zukünftige Vorliegen von *ausreichendem steuerbarem Gewinn* zur Nutzung steuerlicher Verlustvorträge zu bewerten:

- Ob steuerbare Differenzen gegenüber derselben Steuerbehörde und demselben Steuersubjekt in einem Umfang bestehen, welcher die Verrechnung mit steuerlichen Verlustvorträgen vor deren Verfall ermöglicht.
- Ob es wahrscheinlich ist, dass in der Zukunft ausreichend steuerbarer Gewinn generiert wird, um bestehende Verlustvorträge vor deren Verfall zu verrechnen.
- Ob bestehende Verlustvorträge aus eindeutig identifizierbaren Ursachen resultieren (z. B. Restrukturierungskosten), welche wahrscheinlich nicht wiederkehrender Natur sind.
- Ob das Unternehmen über steuerliche Planungsmöglichkeiten verfügt, um steuerbaren Gewinn zu generieren und somit bestehende steuerliche Verlustvorträge vor deren Verfall zu nutzen.

41 S. International GAAP 2008, S. 1852.

42 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2474; HAUCK/PRINZ, Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12 – Streitiger Prognosezeitraum zur Verlustverrechnung, S. 412 - 414.

43 Wird z. B. auch durch BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, vertreten. So ist auch im Allgemeinen bei Prognoseunsicherheiten in IFRS nach IAS 36 Rz 33 für zukünftige Zahlungsströme ein 5-jähriger Horizont anzuwenden.

44 S. International GAAP 2008, S. 1852; Stellungnahme zur Bilanzierung von latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12.

39 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2473.

40 S. hierzu die Ausführungen in Abschn. 5.1.2.

5.2.1.2 Verlusthistorie und überzeugende weitere Nachweise

Neben den genannten allgemeinen Aspekten führt IAS 12 Rz 35 weiter aus, dass bereits das Vorliegen bestehender Verlustvorträge einen wesentlichen Hinweis darauf gebe, dass zukünftiger steuerbarer Gewinn nicht oder nicht in ausreichendem Umfang vorhanden sein wird. Daher wird die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen im Falle einer Verlusthistorie nach IAS 12 Rz 35 auf den Umfang beschränkt, in dem das jeweilige Unternehmen über ausreichend steuerbare temporäre Differenzen verfügt, welche den Verlustvortrag vor dessen möglichem Verfall⁴⁵ aufbrauchen könnten oder – falls überzeugende weitere Nachweise (convincing other evidence) erbracht werden können – dass in zukünftigen Perioden mit ausreichend steuerbarem Gewinn zu rechnen ist, welcher bestehende Verlustvorträge vor ihrem möglichen Verfall aufbrauchen würde.⁴⁶ Hat ein Unternehmen im laufenden oder im Vorjahr steuerliche Verluste erlitten und ist die Realisierung eines in diesem Steuerrechtskreis entstandenen latenten Steuerguthabens von steuerbarem Gewinn abhängig, welcher die steuerbaren temporären Differenzen übersteigt, schreibt IAS 12 Rz 82 vor, dass Anhangangaben über den Betrag der bilanzierten latenten Steuerguthaben und die diesen zugrunde liegenden überzeugenden Nachweise über zukünftige betriebliche Profitabilität gemacht werden.⁴⁷

IAS 12 enthält keine Definition des Begriffs «Verlusthistorie» und überlässt die Interpretation dem Bilanzersteller. Die in IAS 12 Rz 82 geforderten Anhangangaben für den Fall, dass im laufenden oder im Vorjahr steuerliche Verluste angefallen sind und die Literatur zu den cumulative losses iSv FAS 109 Tz 23⁴⁸ geben m. E. eine gute Indikation dafür, dass von einem Betrachtungszeitraum von etwa 3 Geschäftsjahren – dem laufenden und den 2 vorausgehenden Jahren – ausgegangen werden muss, um über das Vorliegen einer Verlusthistorie zu entscheiden.

Ebenso bleiben IAS 12 und das IASB die Antwort schuldig, was konkret unter «überzeugenden weiteren Nach-

weisen» zu verstehen ist und wie diese erbracht werden können, um latente Steuerguthaben für Verlustvorträge im Fall einer Verlusthistorie zu bilanzieren.⁴⁹ Nach in der Literatur vertretener Meinung⁵⁰ erzeugt das Bestehen einer Verlusthistorie eine derart grosse Unsicherheit bezüglich der zukünftigen Profitabilität eines Unternehmens, dass die bestehende Unsicherheit im Allgemeinen schwer widerlegt werden kann. M. E. kommt in diesen Fällen der Identifikation der Ursache des Verlusts und der Detaillierung und Verlässlichkeit der Unternehmensplanung durch das Management erhöhte Bedeutung zu. Lediglich falls verlässlich dargelegt werden kann, dass die Ursache des Verlusts nicht wiederkehrender Natur ist und die Unternehmensplanungen zeigen, dass das Unternehmen auch zukünftig mit ausreichendem betrieblichem Profit rechnen kann, kann m. E. hierdurch auch im Fall einer Verlusthistorie ein überzeugender Nachweis einer ausreichenden Grundlage für die Bilanzierung latenter Steuerguthaben für Verlustvorträge erbracht werden. Notwendigerweise werden die Dokumentation der Unternehmensplanungen, ihre historische Genauigkeit und die Dokumentation der Berechnung der latenten Steuerguthaben sowie der zugrunde liegenden Annahmen in diesen Fällen erhöhten Anforderungen unterliegen.

Obwohl FAS 109 Tz 24 und 25⁵¹ detaillierte Unternehmensplanungen bzw. Budgets nicht als überzeugende weitere Nachweise für zukünftigen steuerbaren Gewinn aufführen, sind diese m. E. für die Beurteilung von grundlegender Bedeutung. Zum einen sind diese Planungen idR von der Geschäftsführung und dem jeweiligen Aufsichtsorgan überprüft und akzeptiert worden, bilden somit die mittelfristige Grundlage der operativen Führung des Unternehmens und sind somit m. E. als aussagekräftigster Schätzwert der zukünftigen Profitabilität des Unternehmens heranzuziehen. Zum anderen werden entsprechende Unternehmensplanungen und Kennzahlen auch in anderen Bereichen der Bilanzierung nach IFRS, wie z. B. beim goodwill impairment testing nach IFRS 3, angewendet und akzeptiert. Somit scheint es nur konsistent, entsprechend konkretisierte und detaillierte Unternehmensplanungen heranzuziehen, um überzeugende weitere Nachweise zu erbringen, um im Fall einer Verlusthistorie bei entsprechenden Zukunftsaussichten dennoch latente Steuerguthaben aus bestehenden steuerlichen Verlustvorträgen bilanzieren zu können.

45 So sieht z. B. das Steuerrecht in den USA auf Bundesebene eine Vortragsfähigkeit von Verlusten von 20 Jahren vor, während in der Schweiz Verlustvorträge auf 7 Jahre begrenzt sind. In Deutschland können Verluste grundsätzlich (abgesehen von Umstrukturierungen und Reorganisationen bzw. Unternehmensveräusserungen nach § 8c KStG) unter Beachtung der Mindestbesteuerung nach § 10d EStG unbeschränkt vorgetragen werden.

46 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2473.

47 Vgl. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067886.

48 S. Guide to Accounting for Income Taxes 2007, S. 92.

49 S. International GAAP 2008, S. 1852.

50 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2474; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen § 26 Rn 53, 54.

51 IAS 12 geht auf diesen Punkt nicht ein.

5.2.2 Exkurs: Verlusthistorie im Fall abzugsfähiger temporärer Differenzen

Eine aus meiner Sicht bisher wenig diskutierte Frage ist die nach der Bedeutung des Verweises in IAS 12 Rz 31 auf Rz 35 und 36. Hier wird in Bezug auf den Ansatz latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen verlangt, im Fall einer Verlusthistorie (history of recent losses) die Bilanzierungsvoraussetzungen und Leitlinien für latente Steuerguthaben aus Verlustvorträgen und deren Ansatzvoraussetzungen zu beachten. Geht man von der überwiegenden Literaturmeinung aus, dass an die Aktivierung latenter Steuerguthaben für steuerliche Verlustvorträge bei Vorliegen einer Verlusthistorie erhöhte Anforderungen zu stellen sind,⁵² so könnte man im Umkehrschluss folgern, dass diese erhöhten Anforderungen bei Vorliegen einer Verlusthistorie in Bezug auf latente Steuerguthaben für temporäre abzugsfähige Differenzen nicht vorliegen. Dem widerspricht m. E. einerseits der Verweis in IAS 12 Rz 31 auf die Anwendung von IAS 12 Rz 35 und 36 auf abzugsfähige temporäre Differenzen und andererseits der Umstand, dass die abzugsfähigen temporären Differenzen in Abhängigkeit von der Profitabilitätssituation im Jahr ihrer Umkehrung u. U. eben nicht den steuerbaren Gewinn mindern, sondern einen bestehenden steuerlichen Verlustvortrag erhöhen. Insofern sind m. E. an die Bilanzierung abzugsfähiger temporärer Differenzen im Fall einer Verlusthistorie dieselben strengen Voraussetzungen zu stellen, wie sie für steuerliche Verlustvorträge bestehen.

Bezüglich potentieller Änderungen durch den Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) im Bereich Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen wird auf die Ausführungen in Abschn. 5.1.3 bezüglich temporärer Differenzen verwiesen. Es soll hier nochmals auf die Einführung des Wertberichtigungs-Konzepts hingewiesen werden, welches vorsieht, dass grundsätzlich für alle temporären abzugsfähigen Differenzen und steuerlichen Verlustvorträge latente Steuerguthaben zu bilanzieren sind, allerdings in dem Umfang eine Wertberichtigung offen ausgewiesen werden muss, in welchem es wahrscheinlich ist (more likely than not), dass in der Zukunft nicht genügend steuerbarer Gewinn vorliegt, um diese steuerlichen Vorteile zu nutzen. Neben der Einführung dieses Bruttokonzepts spricht der Exposure Draft in Rz B17 explizit von potentiellen Gewinnquellen (sources of taxable profit), die zur Nutzung solcher steuerlicher Vorteile vorhanden sind und legt in Rz B17(c) und B18 erhöhten Wert auf Steuerplanungsmöglichkeiten und definiert diese konkret. Er-

freulich ist, dass Rz B20 - 25 «convincing evidence» konkret erläutern und weitere Hinweise dazu geben, wie bei der Ermittlung von zukünftigem steuerbarem Gewinn vorzugehen ist und wie positive als auch negative Faktoren hierbei abgewogen werden müssen. Ebenfalls erfreulich ist, dass die in Abschn. 5.2.2 erörterte Fragestellung in dem Sinne beantwortet wurde, dass dieselben Kriterien für die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen und aus steuerlichen Verlustvorträgen im Fall einer Verlusthistorie anzuwenden sind.

5.2.3 Bewertung und bilanzielle Erfassung

Die Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen folgt im Wesentlichen den Ausführungen in Abschn. 5.1 bezüglich latenter Steuerguthaben aus temporären Unterschieden. Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen sind nach IAS 12 Rz 47 nach Massgabe der anwendbaren Steuersätze und Steuergesetzgebung zu bemessen, welche im Zeitpunkt der erwarteten Umkehrung gelten oder im Gesetzgebungsverfahren verabschiedet sein werden.⁵³ Der anzuwendende Steuersatz soll nach IAS 12 Rz 51 auf Grundlage der Erwartung hinsichtlich des im Zeitpunkt der steuerlichen Verlustverrechnung geltenden Steuersatzes bemessen werden. In der Praxis werden aufgrund der mit der Schätzung zukünftiger Steuersätze verbundenen Unsicherheiten überwiegend aktuelle Steuersätze angewendet.

Die bilanzielle Ersterfassung und Folgebewertung latenter Steuerguthaben folgen nach IAS 12 Rz 58 und 61 der bilanziellen Behandlung des zugrunde liegenden Vermögensgegenstands, welcher den steuerlichen Verlustvortrag verursacht hat. So sieht IAS 12 Rz 58 eine grundsätzlich erfolgswirksame Erfassung latenter Steuerguthaben vor. Lediglich für den Fall, dass Wertänderungen eines Vermögensgegenstands bzw. Realisationstatbestände nach IFRS direkt in das Eigenkapital gebucht werden (für steuerliche Zwecke allerdings den steuerlichen Gewinn vermindern bzw. Verlustvorträge erhöhen), wie dies z. B. im Fall von Veräusserungen von eigenen Aktien (treasury shares) nach IAS 32 vorgesehen ist,⁵⁴ muss das entsprechende latente Steuerguthaben aus dem entstehenden Verlustvortrag ebenfalls im Eigenkapital bilanziert werden.⁵⁵

53 S. hierzu die Ausführungen in Abschn. 3.1.

54 Dies ist auch der Fall bei Neubewertungen von Sachanlagevermögen nach IAS 16, bei Änderungen von Wechselkursen nach IAS 21 und bei rückwirkenden Änderungen der Bilanz bzw. Fehlerkorrekturen nach IAS 8. Vgl. auch HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067856.

55 Auf Sonderfälle in Bezug auf Unternehmenszusammenschlüsse wird hier nicht weiter eingegangen.

52 Vgl. COENENBERG/HILLE, Latente Steuern nach der neu gefassten Richtlinie IAS 12, S. 542; KIRSCH, Aktive latente Steuern aus Zins- und Verlustvorträgen, S. 239.

Beispiel: Werden eigene Aktien mit einem Verlust von 100 veräußert, so wird dieser Verlust nach IAS 32 direkt vom Eigenkapital abgezogen und hat keinen Einfluss auf die IFRS-Erfolgsrechnung. Ist dieser Verlust steuerlich abzugsfähig, so erhöht sich je nach Steuergesetzgebung u. U. ein steuerlicher Verlustvortrag (betrieblichen Verlust vorausgesetzt). Falls nun für diesen Verlustvortrag ein latentes Steuerguthaben aktiviert wird, muss dieses im Umfang, als es aus dem Verlust aus eigenen Aktien entstanden ist, gegen das Eigenkapital gebucht werden. Entsprechend würde ein latentes Steuerguthaben von 25 (einen Steuersatz von 25 % vorausgesetzt) auf dem Verlust aus eigenen Aktien von 100 erfolgsneutral, aber eigenkapitalerhöhend verbucht werden.

Ein Vergleich von IAS 12 und Swiss GAAP FER 11 im Bereich latenter Steuern zeigt, wie für laufende Steuern,⁵⁶ keine wesentlichen Unterschiede auf. Zwar sind die Regelungen von Swiss GAAP FER 11 weniger strikt und enthalten kein Verbot der Abzinsung latenter Steuern und auch keine Verpflichtung, an jedem Bilanzstichtag einen Werthaltigkeitstest vorzunehmen; in der Praxis dürften allerdings keine wesentlichen Differenzen in der Anwendung auftreten.⁵⁷

Die Offenlegungspflichten bezüglich latenter Steuern sind in IAS 12 Rz 79 - 88 geregelt. Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wird nicht auf die einzelnen Offenlegungspflichten eingegangen und deshalb auf IAS 12 Rz 79 ff. sowie einschlägige Literatur verwiesen.⁵⁸ Auf die Anhangangabe nach IAS 12 Rz 82 – welche für Unternehmen gilt, die im laufenden oder im Vorjahr steuerliche Verluste erlitten haben und für die die Realisierung eines entstandenen latenten Steuerguthabens von steuerbarem Gewinn abhängig ist, welcher die steuerbaren temporären Differenzen übersteigt – wird besonders hingewiesen. In diesen Fällen schreibt IAS 12 Rz 82 nämlich vor, dass Angaben über den Betrag der bilanzierten latenten Steuerguthaben und die diesen zugrunde liegenden überzeugenden Nachweise über zukünftige betriebliche Profitabilität gemacht werden.⁵⁹ In der Praxis sind derartige Anhangangaben zur erwarteten zukünftigen Profitabilität eines Unternehmens aufgrund potentiell übergreifender Aussagekraft sehr sensitiv.

Bezüglich potentieller Änderungen durch den Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) im Bereich Bewertung und bilanzielle Erfassung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen wird auf die Ausführungen in Abschn. 5.1 bezüglich temporärer Differenzen verwiesen. Insbesondere das zum backwards tracing Gesagte ist hier – z. B. bei Anpassungen von Wertberichtigungen oder Steuersatzänderungen – von Bedeutung.

5.3 Konkurrenzverhältnisse

Bisher wurden in der Literatur Interdependenzen zwischen latenten Steuerguthaben aus temporären Differenzen und aus steuerlichen Verlustvorträgen sowie zwischen erfolgswirksamen und erfolgsneutralen latenten Steuerguthaben wenig diskutiert. Zu Konkurrenzverhältnissen zwischen diesen Kategorien von latenten Steuerguthaben kommt es dann, wenn aufgrund mangelnden für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinns eine vollumfängliche Erfassung aller potentiellen latenten Steuerguthaben nicht möglich ist und ein Entscheid darüber getroffen werden muss, welche der latenten Steuerguthaben – aus steuerlichem Verlustvortrag oder abzugsfähigen temporären Differenzen bzw. latente Steuerguthaben, welche erfolgswirksam, oder latente Steuerguthaben, welche erfolgsneutral zu erfassen wären – zu bilanzieren sind. Die Entscheidung hierüber kann u. U. zu erheblichen Ergebnisunterschieden führen, so z. B. falls ein latentes Steuerguthaben Vorrang erhält, welches über das Eigenkapital – und damit nicht erfolgswirksam, wie von den meisten Unternehmen bevorzugt – verbucht werden muss.

5.3.1 Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und aus temporären Differenzen

Auf den ersten Blick mag die Frage nach einem eventuell bestehenden Konkurrenzverhältnis und dem Vorrang bei der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen irrelevant erscheinen. Dies aufgrund der Tatsache, dass die Ansatzvoraussetzungen, die Bewertung sowie die bilanzielle Erfassung latenter Steuerguthaben aus diesen Kategorien deckungsgleich sind. Allerdings können weitreichende steuerliche oder faktische Unterschiede bestehen, welche einen Einfluss auf die Höhe und Stabilität des latenten Steuerguthabens haben können, welche es wichtig erscheinen lassen, eine Lösung des Konkurrenzverhältnisses herbeizuführen. So können z. B. steuerliche Verlustvorträge durch Unternehmensumstrukturierungen oder Akquisitionen unter Umständen aufgrund steuerlicher Vorgaben verloren gehen und würden eine Abschreibung eines eventuell gebuchten latenten Steuerguthabens nach sich ziehen. Des Weiteren bestehen für steuerliche Verlustvorträge in einigen Ländern zeitliche Begrenzungen, wohingegen temporäre Differenzen (z. B. aus unterschiedlichen Abschreibungsdauern) idR sehr langfristig sind und – aufgrund von Reinvestitionen – einen gewissen «Bodensatz» aufweisen können und dadurch u. U. stabiler sind und insofern ein geringeres Potential für Abschreibungen auf latenten Steuerguthaben aufweisen. Es bleibt also festzuhalten, dass eine vordergründig eher als nicht relevant betrach-

56 S. Abschn. 3.1.

57 Vgl. SANER/BIERI, Swiss GAAP FER 11 Steuern.

58 S. z. B. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 59 - 73; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067885 - 1067896.

59 Vgl. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067886.

tete Fragestellung erhebliche Auswirkungen auf die zukünftige Stabilität des latenten Steuerguthabens haben kann.

Sowohl IAS 12 als auch die Literatur haben sich bisher nicht detailliert mit diesem Thema auseinandergesetzt. Insofern bestehen keine Vorgaben für die Auflösung dieses Konkurrenzverhältnisses. Neben der Erfassung der jeweiligen latenten Steuerguthaben in der zeitlichen Reihenfolge ihrer Nutzung, welche in der Praxis oftmals aufgrund des teilweise unbestimmten Zeitpunkts der Umkehrung latenter Steuerguthaben erschwert bzw. unmöglich ist, bestehen m. E. insbesondere die folgenden Alternativen:

1. Der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen wird der Vorrang vor abzugsfähigen temporären Differenzen eingeräumt.
2. Der Bilanzierung abzugsfähiger temporärer Differenzen wird der Vorrang vor latenten Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen gegeben.
3. Die latenten Steuerguthaben aus beiden Kategorien werden anteilmässig bilanziell erfasst (pro-rata-Ansatz).

Für den Vorrang latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen spricht m. E., dass diese die «besseren» latenten Steuerguthaben darstellen, da die steuerlichen Verlustvorträge bereits bestehen und sich nicht erst – u. U. weit in der Zukunft liegend – umkehren müssen, um mit steuerbarem Gewinn verrechnet zu werden. Auf der anderen Seite unterliegen steuerliche Verlustvorträge, wie bereits erläutert, teilweise zeitlichen und anderen Restriktionen, welche die Qualität eines latenten Steuerguthabens aus steuerlichen Verlustvorträgen wiederum mindert.

Für den Vorrang latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen spricht m. E. die Stabilität. So sind die abzugsfähigen temporären Differenzen in vielen Fällen sehr langfristig und unterliegen keinen zeitlichen Begrenzungen wie steuerliche Verlustvorträge; zum anderen sind sie mit dem Unternehmen verknüpft und meist unabhängig von zukünftigen Restrukturierungen weiterhin nutzbar und mit steuerbarem Gewinn verrechenbar. Darüber hinaus verfügen Unternehmen im Allgemeinen aufgrund wiederkehrender Investitionen o. Ä. über einen bestimmten «Bodensatz» an temporären Differenzen, welcher auf das entsprechende latente Steuerguthaben stabilisierend wirkt.

Während beide Alternativen vertretbar und angemessen sind, sollte m. E. allerdings der dritten Alternative, nach der latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen pro

rata bilanziell erfasst werden,⁶⁰ der Vorzug gegeben werden. Dies folgt aus der Tatsache, dass sich für keine der beiden obengenannten Kategorien von latenten Steuerguthaben ein klarer Vorrang erkennen lässt. Des Weiteren gehen weder IAS 12 noch FAS 109 auf ein eventuell bestehendes Konkurrenzverhältnis ein und implizieren insofern einen Ansatz latenter Steuerguthaben beider Kategorien in dem Ausmass, in welchem in der Zukunft mit ausreichendem steuerbarem Gewinn zu rechnen ist. Und schliesslich gibt m. E. die Behandlung von latenten Steuerguthaben nach FAS 109 einen Hinweis auf den Vorzug eines pro-rata-Ansatzes: FAS 109 Tz 17 schreibt vor, dass latente Steuerguthaben mit einer Wertberichtigung neutralisiert werden müssen, sofern für die Zukunft nicht mit ausreichender Sicherheit mit steuerbarem Gewinn gerechnet werden kann. FAS 109 Tz 17c und 21 sprechen von der Neutralisierung sowohl von latenten Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen als auch aus steuerlichen Verlustvorträgen. Insofern wird hier klar nicht unterschieden und kein Vorrang gesetzt. Gleiches sollte auch für IAS 12 gelten.

Auch der Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) geht nicht auf das beschriebene Konkurrenzverhältnis und potentielle Lösungsansätze ein. Allerdings sprechen die vorgesehene Einführung des Wertberichtigungskonzepts nach FAS 109 und die entsprechenden, hier für Alternative 3 dargestellten, Argumente sowie die in Exposure Draft Rz 34(c)(iv) vorgeschlagene pro-rata-Verteilung von überschüssigen Steuerbeträgen auf die verschiedenen Erfolgs- bzw. Eigenkapitalkomponenten auch für die in Alternative 3 vertretene pro-rata-Erfassung. Insofern sollten die Feststellungen auch nach einer Einführung der im Exposure Draft dargelegten Grundsätze Gültigkeit behalten.

5.3.2 Koordination erfolgswirksam und erfolgsneutral zu erfassender latenter Steuerguthaben

Die Konsequenzen der Qualifikation latenter Steuerguthaben als erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfassender Bilanzpositionen sind relativ deutlich. Konkret geht es um die Frage, welche latenten Steuerguthaben

60 Würde z. B. der für die Zukunft erwartete steuerbare Gewinn bei 100 liegen und könnten potentiell latente Steuerguthaben von 100 aus steuerlichen Verlustvorträgen und 100 aus abzugsfähigen temporären Differenzen gebucht werden, so würden pro rata latente Steuerguthaben von 50 (100 potentielle latente Steuerguthaben aus Verlustvorträgen x [100/200 Gesamtbetrag potentieller latenter Steuerguthaben]) aus steuerlichen Verlustvorträgen und weitere 50 (100 potentielle latente Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen x [100/200 Gesamtbetrag potentieller latenter Steuerguthaben]) aus abzugsfähigen temporären Differenzen bilanziell erfasst.

(die erfolgswirksam oder die erfolgsneutral zu erfassenden) zu bilanzieren sind, falls latente Steuerguthaben nicht vollumfänglich bilanziell erfasst werden können, weil der für die Zukunft erwartete steuerbare Gewinn nicht ausreicht.

Beispiel: Erwartet ein Unternehmen für die Zukunft einen steuerbaren Gewinn von 300 und liegen erfolgswirksam zu bilanzierende latente Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen von 600 sowie erfolgsneutral zu erfassende latente Steuerguthaben (z. B. aus dem Verlust aus eigenen Aktien) von 200 vor, so stellt sich die Frage, für welche Kategorie und in welchem Umfang ein latentes Steuerguthaben erfasst werden sollte.

Auch für die Lösung des im Beispiel dargestellten Konkurrenzverhältnisses sehen weder IAS 12 noch die Literatur Leitlinien vor. M. E. bestehen auch für die Lösung dieses Konkurrenzverhältnisses 3 Alternativen, welche in folgender Übersicht dargestellt sind.

Übersicht: Alternativen der Bilanzierung latenter Steuerguthaben

		Für die Zukunft erwarteter steuerbarer Gewinn	Erfolgswirksame Bilanzierung	Bilanzierung im Eigenkapital
Annahmen		300	600 (abzüglich temporäre Differenzen)	200 (abzüglich temporäre Differenzen)
Alternative 1 (Vorrang Erfolg)	Latente Steuern ⁶¹		300	0
	Auswirkung auf Kapital		300	0
	Auswirkung auf Erfolg		300	0
Alternative 2 (Vorrang EK)	Latente Steuern ⁶¹		100	200
	Auswirkung auf Kapital		100	200
	Auswirkung auf Erfolg		100	0
Alternative 3 (pro rata)	Latente Steuern ⁶¹		225 ([600/800] × 300)	75 ([200/800] × 300)
	Auswirkung auf Kapital		225	75
	Auswirkung auf Erfolg		225	0

Alternative 1 gibt der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus erfolgswirksam zu verbuchenden abzugsfähigen temporären Differenzen den Vorrang. Dies führt dazu, dass der Gesamtbetrag der erfolgswirksam zu erfassenden latenten Steuerguthaben von 600 nach IAS 12 Rz 24, begrenzt durch den für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn von 300, den Konzernsteueraufwand reduziert. Die erfolgswirksame Erfassung hat einen positiven, teilweise glättenden Effekt auf die Konzernsteuerquote und wirkt sich positiv auf das Konzernkapital aus. Dabei ist zu bedenken, dass das Konzept latenter Steuern grundsätzlich eine vollständige Glättung der Konzern-

steuerquote zu erreichen versucht. Dies wäre in Alternative 1 auch der Fall, wenn die erfolgswirksame Erfassung nicht nach oben durch den für die Zukunft erwarteten, nicht ausreichenden steuerbaren Gewinn begrenzt wäre. Insofern ist die lediglich teilweise Glättung der Konzernsteuerquote kein Makel der Alternative 1, sondern eine zwangsläufige Konsequenz der Limitierung in IAS 12 Rz 24.

Alternative 2 räumt demgegenüber den erfolgsneutral zu verbuchenden latenten Steuerguthaben den Vorrang ein. Dies hat zur Folge, dass vorrangig latente Steuerguthaben im Eigenkapital bilanziert werden⁶² und – falls darüber hinaus noch mit zukünftigem steuerbarem Gewinn gerechnet werden kann – latente Steuerguthaben aus erfolgswirksam zu verbuchenden abzugsfähigen temporären Differenzen zu erfassen sind. Im vorliegenden Beispiel werden 200 erfolgsneutral gegen das Eigenkapital

und 100 erfolgswirksam verbucht. Obwohl der Effekt auf das Konzernkapital im Vergleich zu Alternative 1 gleichbleibend ist, wird der Glättungseffekt der erfolgswirksam zu bilanzierenden latenten Steuerguthaben stark begrenzt durch die vorrangige Verbuchung der erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben. Des Weiteren würde ein Unternehmen lediglich wegen des Vorhandenseins von erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben finanziell (in Bezug auf die Erfolgsrechnung) schlechter dastehen als ein vergleichbares Unternehmen, welches ausschliesslich über (in unserem Beispiel 600) erfolgswirksam zu verbuchende latente Steu-

61 Aus Vereinfachungsgründen wird ein hypothetischer Steuersatz von 100 % angewendet.

62 Begrenzt auf den für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn.

erguthaben verfügt. Aus diesen Gründen ist Alternative 2 m. E. nicht anzuwenden.

Alternative 3 sieht einen Ansatz vor, bei dem sowohl erfolgsneutral zu bilanzierende als auch erfolgswirksam zu verbuchende latente Steuerguthaben bilanziell pro rata (aufgrund ihres proportionalen Anteils am Gesamtbetrag der zu buchenden latenten Steuerguthaben) erfasst werden. Auch dieser Alternative haften die für Alternative 2 beschriebenen Mängel (insbesondere fehlende bzw. verminderte Glättung der Konzernsteuerquote und Schlechterstellung gegenüber einer Situation, bei der ausschliesslich erfolgswirksam zu verbuchende latente Steuerguthaben vorliegen) an. Des Weiteren hängt bei Alternative 3 die Steuerposition zukünftiger Jahre wesentlich von Schwankungen in der Relation der einzelnen Kategorien latenter Steuerguthaben ab. Würde sich im Beispiel im Jahr 2 (*ceteris paribus*) das erfolgsneutral zu verbuchende latente Steuerguthaben auf null vermindern, würde im Jahr 2, ohne Änderung des für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinns und der erfolgswirksam zu verbuchenden abzugsfähigen temporären Differenzen, ein latentes Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen erfolgswirksam verbucht. Aus diesen Gründen ist m. E. auch Alternative 3 nicht zu folgen.

Aus den dargelegten Argumenten geht m. E. insgesamt klar hervor, dass bei Vorliegen eines Konkurrenzverhältnisses zwischen erfolgswirksam zu bilanzierenden und erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben der bilanziellen Erfassung der erfolgswirksam zu bilanzierenden latenten Steuerguthaben der Vorrang einzuräumen ist.

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) geht ebenfalls nicht auf das beschriebene Konkurrenzverhältnis zwischen erfolgswirksam und erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben bei ungenügender erwarteter steuerlicher Profitabilität ein. Während der Exposure Draft in Rz 29 - 34 sowie Rz B34 - 36 ein Verbot des backwards tracing vorsieht und fordert, potentielle Anpassungen von latenten Steuerguthaben aus Änderungen im Steuerumfeld (z. B. der Steuersätze oder Profitabilitätsannahmen) ausschliesslich in der Erfolgsrechnung auszuweisen, befasst er sich nicht mit dem hier dargestellten Konkurrenzverhältnis. Zwar könnten das Verbot des backwards tracing und die Erfassung von zukünftigen Änderungen in der Erfolgsrechnung für den favorisierten Ausweis in der Erfolgsrechnung (nach dem Motto «p/l first») sprechen; allerdings könnte die in Exposure Draft Rz 34(c)(iv) vorgeschlagene pro-rata-Verteilung von «überschüssigen» Steuerbeiträgen auf die verschiedenen Ertrags- bzw. Eigenkapitalkomponenten auch für eine pro-rata-Aufteilung auf Er-

folgsrechnung und Eigenkapital, wie in Alternative 3 dargestellt, sprechen. M. E. ist aus den dargelegten Gründen, insbesondere aus Gleichbehandlungsgründen, der Alternative 1 klar der Vorrang einzuräumen. Es ist darüber hinaus auch zu hoffen, dass das IASB nochmals über die doch sehr komplizierten und m. E. inkonsistenten Vorschläge bezüglich des backwards tracing-Verbots und der zugehörigen Regelungen in Exposure Draft Rz 29 - 34 sowie Rz B34 - 36 nachdenkt.

6 Schlussbemerkung

Wie im vorliegenden Beitrag gezeigt wurde, stellt der Bereich der latenten Steuern neben der Bilanzierung von laufenden Steuern und damit zusammenhängenden speziellen Abgrenzungsproblemen und Fragestellungen im Bereich der Rückstellungen für Steuerrisiken einen der wesentlichen Fokusbereiche im Tax Accounting nach IAS 12 dar. Hier sind besonders latente Steuern aus temporären abzugsfähigen oder steuerbaren Differenzen zu erwähnen, wie auch jene, die aus steuerlichen Verlustvorträgen resultieren. Eine bisher in der Theorie wenig diskutierte Frage ist die Auflösung von Konkurrenzverhältnissen, welche entstehen, falls die Erwartungen an den in der Zukunft steuerbaren Gewinn nicht ausreichen, um potentielle latente Steuerguthaben vollumfänglich bilanziell zu erfassen. Obwohl die aufgezeigten Alternativen zur Auflösung solcher Konkurrenzverhältnisse keinen Einfluss auf die Kapitalposition des Unternehmens haben, kann die Entscheidung in dieser Frage wesentliche Konsequenzen für die Ertragslage des Unternehmens und die Stabilität des zugrunde liegenden latenten Steuerguthabens, und somit auf zukünftige Abschreibungen, haben.

M. E. sollte ein potentielles Konkurrenzverhältnis zwischen latenten Steuerguthaben für steuerliche Verlustvorträge und anderen temporären Differenzen in Anlehnung an FAS 109 und im Hinblick auf die Verbesserung der Vergleichbarkeit von Unternehmensabschlüssen durch einen pro-rata-Ansatz gelöst werden, wohingegen das Konkurrenzverhältnis zwischen erfolgswirksam und erfolgsneutral zu bilanzierenden latenten Steuerguthaben klar durch den Vorzug erfolgswirksam zu erfassender latenter Steuerguthaben gelöst werden sollte. Dies folgt insbesondere im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Unternehmen.

Der Exposure Draft – Income Tax sieht zwar verschiedene Änderungen und Klarstellungen im Vergleich zum bestehenden IAS 12 – zumeist in Richtung FAS 109 – vor, enthält jedoch keine weiteren Ausführungen zur Auflösung der diskutierten Konkurrenzverhältnisse. Insges-

samt wäre es, insbesondere in diesen Zeiten einer massiven Finanzkrise und damit verbundener Unternehmensverluste, wünschenswert, dass das IASB (u. U. im Rahmen eines revidierten Exposure Draft) den Unternehmen und ihren Beratern klare Leitlinien zur Behandlung der beschriebenen potentiellen Konkurrenzverhältnisse vorgibt.

Literatur

- BERGER AXEL, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, DB 2006, S. 2473 - 2475
- COENENBERG ADOLF/HILLE KLAUS, Latente Steuern nach der neu gefassten Richtlinie IAS 12, DB 1997, S. 537 - 544
- ECKERT RALF, Bilanzierung steuerlicher Verlustvorträge nach IFRS – Analyse bestehender Konkurrenzverhältnisse unter Berücksichtigung von IFRS 2, Masterarbeit im Rahmen des Studiums «MBA International Taxation» an der Albert-Ludwigs-Universität, Freiburg i. Br., Zentrum für Business and Law, 2008
- HAUCK ANTON/PRINZ ULRICH, Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12 – Streitiger Prognosezeitraum zur Verlustverrechnung, DB 2007, S. 412 - 415
- HOFFMANN WOLF-DIETER, Steuern vom Einkommen, in: Haufe IFRS-Kommentar Online, Version 5.0.0.0, Freiburg i. Br., Index 1067885 - 1067896
- Steuern vom Einkommen, in: Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 7. A., Freiburg i. Br. 2009, S. 1221 - 1299
- KIRSCH HANNO, Aktive latente Steuern aus Zins- und Verlustvorträgen nach dem Unternehmensteuergesetz 2008, PiR – Praxis der internationalen Rechnungslegung 2007, S. 237 - 242
- KOLB ANDREAS, Übersicht über die schweizerische Unternehmenssteuerreform II, IWB Nr. 7 (9.4.2008), S. 361 - 368
- KRÖNER MICHAEL/BECKENHAUB CLAUS, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, München 2008
- KRÖNER MICHAEL/BENZEL UTE, Konzernsteuerquote – Die Ertragsteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte, in: Wolfgang Kessler/Michael Kröner/Stefan Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 2. A., München 2008, S. 1091 - 1130
- LIENAU ACHIM/ERDMANN MARK-KEN/ZÜLCH HENNING, Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge nach IAS 12, DStR 2007, S. 1094 - 1097
- RÖTHLISBERGER RENÉ, Steuern im IFRS Konzernabschluss nach IAS 12, Rechnungswesen & Controlling 2006, S. 30
- SANER HANSPETER/BIERI MONIKA, Swiss GAAP FER 11 Steuern. Empfehlung zum Ausweis und der Offenlegung von laufenden und latenten Ertragssteuern, ST 2008, S. 366 - 371
- VON EITZEN BERND/DAHLKE JÜRGEN, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Stuttgart 2008

Berichte, Datenbanken, Sammelwerke

- A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2007, IASC Foundation Education (Hrsg.), London 2007
- DRS 10, Deutscher Rechnungslegungs Standard 10 – Latente Steuern im Konzernabschluss (vom 9.4.2002), DRSC, Berlin 2002, www.standardsetter.de/drsc/dox.php?do=show_doc_infos&doc_type_id=3&doc_id=93
- Exposure Draft – Income Tax, Exposure Draft ED/2009/2 – Income Tax, IASB, London 2009, www.iasb.org/NR/rdonlyres/8A6D0AC9-B6BE-4B87-BD02-B058B5F12148/0/EDIncomeTaxes-Standard.pdf
- FAS 109, Statement of Financial Accounting Standards No. 109 – Accounting for Income Taxes (vom Februar 1992), FASB, Norwalk 1992, www.fasb.org/pdf/fas109.pdf
- Guide to Accounting for Income Taxes 2007, PricewaterhouseCoopers, National Professional Services Group (Hrsg.), London 2007, www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_Accounting_Income_Taxes_2007_e.pdf
- IAS 12, International Accounting Standard Nr. 12 – Ertragsteuern, International Accounting Standards Board (IASB), ABI EU L 320, S. 53, www.ifrs-portal.com/Dokumente/IFRS%20IAS%20EU%20Deutsch.pdf
- IAS Plus, Notes from the IASB Board Meeting 22 - 24 July 2003, London, Deloitte, www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm
- IASPlus, Issues Not Added to IFRIC's Agenda, Deloitte, www.iasplus.com/ifric/notadded.htm

IFRS Manual of Accounting 2009, Global guide to International Financial Reporting Standards, PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), London 2008

swiss-exchange.com/download/admission/regulation/notices/2007/notice_200708_de.pdf

Insights into IFRS, KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards, KPMG (Hrsg.), 5th ed., 2008/9

International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008, IASB, London 2008

International GAAP 2008: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, Ernst & Young (Hrsg.), Vol. 2, London 2007

Stellungnahme zur Bilanzierung von latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12, DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee), Berlin 2007

StP TG, Steuerpraxis des Kantons Thurgau, <http://hosting.tg.ch/steuerpraxis/>

Rechtsquellen

EStG, Einkommensteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, S. 4210, BGBl I 2003, S. 179

KStG, Körperschaftsteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl I 2002, S. 4144

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

Unternehmenssteuerreformgesetz I, BG über die Reform der Unternehmensbesteuerung (vom 10.10.1997), AS 1998, S. 669

Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, S. 2893

Praxismitteilungen

FIN 48, FASB Interpretation No. 48 – Accounting for Uncertainty in Income Taxes – an interpretation of FASB Statement No. 109 (vom Juni 2006), <http://thecaq.aicpa.org/Resources/Accounting/FASB+Interpretation+48.htm>

Mitteilung Nr. 8/2007 der Zulassungsstelle – Schwerpunkte betreffend Durchsicht der Jahresrechnungen 2007 sowie der Halbjahresberichte 2008 (vom 26.10.2007), SWX Swiss Exchange, www.six-

Praxis-Forum

Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden

Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (1. Teil)

Dr. iur. Gernot Zitter/Daniel Gentsch, Betriebsökonom HWV



Gernot Zitter, Dr. iur., LL.M. (Northwestern), dipl. Steuerexperte, Manager Ernst & Young Zürich, gernot.zitter@ch.ey.com



Daniel Gentsch, Betriebsökonom HWV, dipl. Steuerexperte, Partner Ernst & Young Zürich, daniel.gentsch@ch.ey.com

Inhalt

In dieser Ausgabe:

- 1 Problemstellung**
- 2 Überblick über die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung**
 - 2.1 Verwaltungspraxis**
 - 2.1.1 Allgemeines
 - 2.1.2 Holland-Fall
 - 2.1.2.1 Sachverhalt
 - 2.1.2.2 Entscheid der ESTV
 - 2.1.3 Luxemburg-Fall
 - 2.1.3.1 Sachverhalt
 - 2.1.3.2 Entscheid der ESTV
 - 2.1.4 Dänemark-Fall
 - 2.1.4.1 Sachverhalt
 - 2.1.4.2 Entscheid der ESTV
 - 2.1.5 Praxis der ESTV im Meldeverfahren
- 2.2 Rechtsprechung**
 - 2.2.1 Allgemeines
 - 2.2.2 Luxemburg-Entscheid der SRK
 - 2.2.3 Dänemark-Entscheid der SRK
 - 2.2.4 Holland-Entscheid des Bundesgerichts
 - 2.2.5 Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts
- 2.3 Zwischenfazit**
 - 2.3.1 Finanzielle Substanz
 - 2.3.2 Personelle und infrastrukturelle Substanz
 - 2.3.3 Funktionelle Substanz

Literatur

Berichte, Sammelwerke und Tagungsunterlagen

Rechtsquellen

Materialien

Praxisanweisungen

In der nächsten Ausgabe:

- 3 Normative Grundlagen und Grenzen der Bestimmung des Substanzbegriffs**
 - 3.1 Allgemeines**
 - 3.2 Unilaterales Recht**
 - 3.3 Abkommensrecht**
 - 3.3.1 Prüfungsreihenfolge
 - 3.3.2 Ansässigkeit
 - 3.3.3 Nutzungsrecht
 - 3.3.4 Missbrauch
 - 3.4 Zusammenfassung**
- 4 Kriterien zur Bestimmung des Substanzbegriffes**
 - 4.1 Allgemeines**
 - 4.2 Gesellschaftszweck**
 - 4.3 Personal und Infrastruktur**
 - 4.4 Finanzierung**
 - 4.5 Anrechnung von Substanz verbundener Gesellschaften**
- 5 Zusammenfassung**

1 Problemstellung

Bei Gewinnausschüttungen schweizerischer Tochter- an ihre im Ausland ansässigen Muttergesellschaften stellt sich aus Schweizer Sicht in Bezug auf die Entlastung von der auf Dividenden fälligen Verrechnungssteuer immer wieder die Frage, welches Mass an «Substanz» eine ausländische Empfängergeresellschaft aufweisen müsse, um in den Genuss von abkommensrechtlichen Vorteilen gelangen zu können. Bei fehlender Substanz wird der ausländischen Gesellschaft von der Verwaltungspraxis regelmässig die Abkommensberechtigung abgesprochen, und die Verrechnungssteuer wird dann zur finalen Belastung.

In diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, was unter Substanz genau zu verstehen ist. Das Wort «Substanz» ist zwar fester Bestandteil des Sprachgebrauchs der Verwaltungs- und Beratungspraxis, findet sich aber im unilateralen Steuerrecht der Schweiz nicht. In der Schweizer Literatur wird der Ausdruck «Substanz» selbst nur vereinzelt verwendet.¹ Abgesehen von der floskelartigen und wenig aussagekräftigen Beschreibung von Substanz als dem «Vorhandensein eigener Büroräumlichkeiten samt Personal und Infrastruktur»² bei der ausländischen Gesellschaft findet sich im Gegensatz zur deutschen Literatur³ weder in der Rechtsprechung des Bundesgerichts noch im Schrifttum eine Definition bzw. Konkretisierung, geschweige denn eine eingehende Auseinandersetzung mit dem Substanzbegriff.

Diese fehlende fachliterarische Abhandlung mag daran liegen, dass der Substanzbegriff weder eine gesetzliche Normierung⁴ erfahren hat noch im Wege einer Verwaltungsanordnung⁵ seitens der ESTV präzisiert wurde. Auch der bekannte Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts⁶ und die in dessen Folge erschienenen Publikatio-

nen⁷ zum Thema des Missbrauchs von DBA, die einen Zusammenhang zwischen fehlender Substanz und Abkommensmissbrauch nahe zu legen scheinen, mögen ein Grund sein. Dagegen erscheint eine dogmatische Analyse dessen, was Substanz letztlich ist, nicht zuletzt wegen der diesem Begriff von Seiten der Verwaltungs- und Gerichtspraxis beigemessenen Bedeutung und der möglichen, schwerwiegenden Verrechnungssteuerfolgen geboten.

Vor diesem Hintergrund soll im vorliegenden Beitrag unter spezieller Berücksichtigung der Tatsache, dass weder der Substanzbegriff selbst noch die Rechtsfolgen von fehlender Substanz im unilateralen Recht normiert sind, geprüft werden, welche konkreten Anforderungen an ausländische Empfängergeresellschaften bei Outbound-Dividenden⁸ durch die Schweizer Verwaltungs- und Gerichtspraxis hinsichtlich deren Abkommensberechtigung gestellt werden. In diesem Zusammenhang werden in einem ersten Schritt die wichtigsten einschlägigen Entscheidungen von Verwaltung und Gerichten sowie die aktuelle Praxis der ESTV im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren analysiert und die Rechtsgrundlagen zusammengefasst, auf denen die Argumentation der Praxis aufbaut. In einem zweiten Schritt wird sodann der Frage nachgegangen, ob diese Praxis mit den abkommensrechtlichen Anwendungsvoraussetzungen in Einklang steht. Schliesslich werden unter Berücksichtigung der in den ersten beiden Analyseschritten gewonnenen Erkenntnisse anhand bestimmter Kriterien dem Begriff «Substanz» mit der Zielsetzung Konturen verliehen, ein aussagekräftigeres Instrument als die herkömmliche Beschreibung der Substanz als «Büroräumlichkeiten und Personal» bei der ausländischen Empfängergeresellschaft zur Hand zu haben.

2 Überblick über die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung

2.1 Verwaltungspraxis

2.1.1 Allgemeines

Outbound-Dividenden im Sinne des dieser Abhandlung zugrunde gelegten Verständnisses unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b iVm Art. 10 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1

1 S. etwa HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 32 Rz 36; DAHINDEN, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, 140.

2 Vgl. BGer 2A.239/2005 E 3.6.4, 28.11.2005.

3 Vgl. z. B. NIEDRIG, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, 474 ff., und HÖLZEMANN, Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich?, 830 ff.

4 Dies im Gegensatz zu Deutschland und Österreich, wo mit § 50d Abs. 3 (dt.) EStG einerseits und § 22 BAO bzw. § 94a (öst.) EStG andererseits explizite Rechtsgrundlagen bestehen, welche die Substanzerfordernisse ausländischer Empfängergeresellschaften regeln.

5 Das ursprünglich geplante «Offshore-Kreisschreiben», von dem man sich noch am ehesten Aussagen zur Substanz von Auslandsgeresellschaften hätte erwarten dürfen, wird von der ESTV nicht publiziert. S. SCHELLING, Wichtige Entwicklungen im internationalen Steuerrecht aus Sicht der Schweizer Wirtschaft, Folie 17, und NEUHAUS, Entwicklungen aus der Sicht der ESTV, Folie 4.

6 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005.

7 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 767 ff.; DERS., «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, 1 ff.; LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Verhältnis, 232 f.

8 Als Outbound-Dividenden werden im Folgenden Gewinnausschüttungen schweizerischer Tochtergeresellschaften, die als Inländer iSv Art. 4 VStG zu qualifizieren sind, an ihre im Ausland ansässige Muttergeresellschaft bezeichnet. Die umgekehrte Konstellation (Inbound-Fälle) wird hier nicht behandelt.

Bst. a VStG der Verrechnungssteuer von 35 %. Insofern unterscheiden sich Outbound-Dividenden nicht von Dividenden an inländische Empfänger. Unterschiede bestehen jedoch hinsichtlich der Entlastungsvoraussetzungen: Während die Verrechnungssteuer von inländischen Empfängern gemäss den Bestimmungen des VStG zurückgefordert⁹ bzw. eine Entlastung direkt an der Quelle verlangt¹⁰ werden kann, können ausländische Empfängergeresellschaften solcher Dividenden eine vollständige oder zumindest teilweise Entlastung von der Verrechnungssteuer nur nach Massgabe eines zwischen der Schweiz und dem Empfängerstaat anwendbaren DBA oder auf der Grundlage von Art. 15 ZBstA geltend machen.¹¹ Aufgrund des im internationalen Kontext nicht durchschlagenden Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer¹² prüft die ESTV als zuständige Behörde ausländische Anträge auf Verrechnungssteuerentlastung naturgemäss detaillierter. Wie zu zeigen sein wird, spielt die Substanz der ausländischen Empfängergeresellschaft dabei eine entscheidende Rolle.

Die Praxis der ESTV, aus der Erkenntnisse für die hier interessierende Substanzfrage gewonnen werden sollen, manifestiert sich zum einen in der alltäglichen Behandlung von Rückerstattungsanträgen bzw. Anträgen auf Gewährung des internationalen Meldeverfahrens. Zum anderen sind aber auch formelle Entscheidungen der ESTV im Outbound-Verhältnis ergangen, bei denen die Abkommensberechtigung der ausländischen Empfängergeresellschaft in Frage stand. Die hinsichtlich der Substanzfrage relevanten ESTV-Verfügungen ergingen zu den DBA mit Holland (DBA-NL), Luxemburg (DBA-LUX) und Dänemark (DBA-DK) und wurden in allen Fällen im Rechtsmittelweg an die nächste Instanz weitergezogen. Während der Luxemburg-Entscheid nur vor die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) gezogen wurde und in Rechtskraft erwuchs, wurde der Dänemark-Entscheid der ESTV vor der SRK und anschliessend vor dem Bundesgericht angefochten. Der Holland-Entscheid wurde unmittelbar an das Bundesgericht weitergezogen.

Im Folgenden wird die Verwaltungspraxis zur Substanzfrage einerseits anhand der Entscheide der ESTV zu den DBA-NL, DBA-LUX und DBA-DK, und andererseits

anhand der ESTV-Praxis zum Meldeverfahren dargestellt. Das Hauptaugenmerk bei der Analyse liegt dabei auf den substanzrelevanten Ausführungen der Behörde.

2.1.2 Holland-Fall

2.1.2.1 Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin X.-International BV wurde im Dezember 1976 durch die X.-Holding NV, Curaçao, gegründet, welche zu 100 % durch die liechtensteinische Gesellschaft X.-Marketing SA gehalten wird. Anfangs 1977 gründeten 3 Schweizer Anwälte die K.-AG in Zug. Im Jahre 1978 wurden die Aktien der K.-AG auf die X.-International BV wie auch auf die Y., Inc., USA, übertragen, welche miteinander bereits am 24.5.1977 eine Vereinbarung (shareholders agreement) unterzeichnet hatten. Die K.-AG dient dem Verkauf von Lastwagen nach Saudi-Arabien, welche durch die Y., Inc., hergestellt werden. Verantwortlich für den Verkauf waren 2 Personen, welche mit der X.-Marketing SA in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis standen. Die X.-International BV erhielt am 20.6.1980 eine erstmalige Dividende von brutto CHF 5 400 000 aus ihrer Beteiligung an der K.-AG. Die K.-AG überwies die geschuldete Verrechnungssteuer der ESTV. Bereits am 23.6.1980 beantragte die X.-International BV mittels Formular R 81 gestützt auf Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

2.1.2.2 Entscheid der ESTV

Am 23.3.1981 teilte die ESTV der X.-International BV mit, die Rückerstattung werde vorerst nur im Ausmass von CHF 1 080 000, d. h. 20 % von CHF 5 400 000 gewährt. Die Rückerstattung der restlichen 15 % werde von der Beantwortung verschiedener Fragen abhängig gemacht. Die ESTV erliess nach Vornahme einiger Abklärungen am 19.5.1981 einen förmlichen Entscheid, in dem sie den Rückerstattungsanspruch der X.-International BV auf den 15 % der Dividenden übersteigenden Satz beschränkte, wobei dies auch für zukünftige Dividenden Geltung haben sollte.

Gegen diesen Entscheid erhob die X.-International BV Einsprache. Nach weiteren Abklärungen durch die ESTV wies diese die Einsprache mit Entscheid vom 15.12.1982 ab. Gemäss Einspracheentscheid zeigten die Umstände des vorliegenden Falles, dass die Verbindung zwischen der X.-International BV und der K.-AG in erster Linie in der Absicht hergestellt worden sei, der X.-Gruppe die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu sichern. Entgegen den Behauptungen der X.-International BV hätte es für die X.-Gruppe näher gelegen, die Beteiligung an der K.-AG direkt durch die liechtensteinische X.-Marketing SA zu halten. Gegen diesen Einspracheentscheid

9 Art. 21 ff. VStG.

10 Art. 20 VStG iVm Art. 26a VStV.

11 Es sei denn, die Dividende falle als Einkunft einer inländischen Betriebsstätte in die Berechnung des den Kantons- und Gemeindesteuern unterliegenden Gewinns; s. Art. 24 Abs. 3 VStG. Dieser besondere Fall wird hier nicht weiter erörtert.

12 Ausländische Empfänger von Dividenden aus schweizerischer Quelle müssen nicht iSv Art. 23 VStG «mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte (...) der zuständigen Steuerbehörde angeben» (...), da im Normalfall keine (Gewinn-)Steuerpflicht in der Schweiz besteht. S. dazu auch BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 209.

führte die X.-International BV Verwaltungsgerichtsbeschwerde.¹³

2.1.3 Luxemburg-Fall

2.1.3.1 Sachverhalt

Die V.-SA mit statutarischem Sitz in Luxemburg wurde im Januar 1995 gegründet. Aktionäre der V.-SA sind 2 englische Gesellschaften. Die V.-SA beansprucht keine speziellen Steuerprivilegien für Holdinggesellschaften in Luxemburg. Ebenfalls im Januar 1995 erwarb die V.-SA von einer in den USA ansässigen Person alle Aktien der schweizerischen I.-SA, wobei der Kaufpreis zu 96,35 % durch ein Aktionärsdarlehen finanziert wurde. Im ersten Abschluss der V.-SA per 31.12.1995 stellte die Beteiligung an der I.-SA 99,94 % der gesamten Aktiven dar.

Die I.-SA schüttete im März 1996 eine Dividende von CHF 170 000 und im März 1997 eine zweite Dividende von CHF 61 275 aus, wovon die I.-SA die Verrechnungssteuer von 35 % jeweils einbehielt und an die ESTV abführte. Die V.-SA beantragte eine Rückerstattung von 30 % in Bezug auf die Dividende von 1996¹⁴ und eine vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Bezug auf die Dividende des Jahres 1997.¹⁵

2.1.3.2 Entscheid der ESTV

Im Zusammenhang mit der ersten Dividendenausschüttung verlangte die ESTV diverse Dokumente und Auskünfte. Basierend auf weiterem Schriftverkehr zwischen den Parteien in Bezug auf die beiden Dividendenausschüttungen eröffnete die ESTV einen Entscheid, wobei sie die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Dividenden des Jahres 1996 und 1997 vollständig verweigerte. Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit Datum vom 5.5.2000 durch die ESTV abgewiesen. Gegen diesen Entscheid reichte die V.-SA bei der SRK Rekurs ein.¹⁶

2.1.4 Dänemark-Fall

2.1.4.1 Sachverhalt

Die A.-Holding mit statutarischem Sitz in Dänemark wurde am 1.1.1999 gegründet. Sämtliche Aktien werden von der C.-Ltd. mit Sitz auf Guernsey gehalten, die wiederum zu 100 % von der D.-Ltd. mit Sitz in Bermuda ge-

halten wird. Alleinaktionär der D.-Ltd. ist E., eine in Bermuda ansässige natürliche Person. Die A.-Holding ist seit dem 31.12.1999 Eigentümerin sämtlicher Aktien der F.-AG mit Sitz in der Schweiz. Am 30.11.2000 beschloss die Generalversammlung der F.-AG eine Dividendenausschüttung an die A.-Holding von CHF 5 500 000, wovon die F.-AG die Verrechnungssteuer von 35 % einbehielt und an die ESTV abführte. Am 15.12.2000 leitete die A.-Holding die von der F.-AG vereinnahmte Dividende an die C.-Ltd., ebenfalls in Form einer Dividende, weiter. Am 19.12.2000 reichte die A.-Holding bei der zuständigen dänischen Behörde einen Antrag auf Rückerstattung der von der F.-AG einbehaltenen Verrechnungssteuer ein. Mit Einspracheentscheid vom 4.9.2003 wies die ESTV den Antrag auf Rückerstattung der A.-Holding endgültig ab.

2.1.4.2 Entscheid der ESTV

Die ESTV bemerkte zunächst, dass die A.-Holding infolge fehlender Infrastruktur, fehlenden Personals und eines mit der Revisionsstelle identischen Gesellschaftssitzes in Dänemark keine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausübe und folgerte daraus, dass die A.-Holding einzig zum Zwecke der Inanspruchnahme des DBA-DK gegründet worden sei, also treaty shopping vorliege. Die A.-Holding könne demnach nicht als Nutzungsberechtigte an den Dividenden der F.-AG betrachtet werden. Im Einspracheentscheid führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass jede Anrufung eines DBA voraussetze, dass Anspruch auf Entlastung von einer doppelten Besteuerung durch den «wahren Berechtigten», also den nutzungsberechtigten Empfänger oder Eigentümer, und nicht nur durch eine vorgeschobene Person geltend gemacht werde. Der A.-Holding sei die Dividende der F.-AG nicht verblieben; vielmehr habe sie die Dividende in vollem Umfange umgehend an ihre Muttergesellschaft weitergeleitet. Damit habe sie die erzielte Dividende nicht nutzen oder reinvestieren können. Den Ertrag aus ihrer Beteiligung habe sie nicht behalten. Sie habe das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht an diesem Vermögenswert nicht inne gehabt. Mithin habe nicht die A.-Holding, sondern hätten deren Muttergesellschaft bzw. dieser wiederum vorgehende Aktionäre als tatsächliche Nutzungsberechtigte zu gelten. Als reine Domizilgesellschaft ohne effektive Nutzungsberechtigung habe die A.-Holding im Rahmen des gesamten Konzerns offenkundig nur eine Durchlauffunktion. Die Verbindung zwischen der A.-Holding und der F.-AG sei in erster Linie in der Absicht hergestellt worden, den Beteiligten die volle Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer auf den Dividenden der F.-AG zu sichern. Auch gestützt auf Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG wäre der A.-Holding die Rückerstattung zu verweigern, da sie

¹³ S. Abschn. 2.2.4.

¹⁴ Die 2-jährige Haltedauer war im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung noch nicht erfüllt, womit basierend auf Art. 10 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-LUX grundsätzlich nur eine Rückerstattung auf den Sockelbetrag von 5 % erfolgen konnte.

¹⁵ Die Haltedauer von 2 Jahren war im Jahre 1997 gegeben.

¹⁶ S. Abschn. 2.2.2.

nicht über das Recht zur Nutzung des die Dividenden abwerfenden Vermögenswerts verfügte. Im Übrigen müsste das Verhalten der A.-Holding als Steuerumgehung bewertet werden.

2.1.5 Praxis der ESTV im Meldeverfahren

Seit dem 1.1.2005 können schweizerische Tochtergesellschaften unter gewissen Bedingungen ihre Quellensteuerpflicht generell durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllen. Schweizerische Tochtergesellschaften, die das Meldeverfahren beanspruchen wollen, müssen vorgängig zur Dividendenausschüttung bei der ESTV um Bewilligung zur Inanspruchnahme dieses Verfahrens ersuchen.¹⁷ Gemeinsam ist sowohl den Rückerstattungsanträgen als auch den Anträgen für das Meldeverfahren, dass die ESTV die Abkommensberechtigung der ausländischen Dividendenempfängerin prüft.

Sowohl in den vorstehenden Entscheidungen der ESTV als auch in der aktuellen Praxis ist zu beobachten, dass die ESTV die Abkommensberechtigung unter Würdigung der Gesamtumstände vornimmt. Dabei analysiert die ESTV idR die Substanz der ausländischen Dividendenempfängerin und versucht, ein aussagekräftiges Gesamtbild hinsichtlich der Nutzungsberechtigung der ausländischen Dividendenempfängerin an den schweizerischen Dividenden zu erhalten.¹⁸ Daraus kann geschlossen werden, dass die ESTV die Nutzungsberechtigung von genügender Substanz der ausländischen Empfänger-gesellschaft abhängig macht.¹⁹ Es scheint, dass die ESTV im Rahmen der Analyse der Abkommensberechtigung unter den Begriff der Nutzungsberechtigung auch die Ansässigkeit und die in DBA enthaltenen expliziten Missbrauchsbestimmungen wie auch einen den Abkommen inhärenten Missbrauchsvorbehalt subsumiert.²⁰

Hauptaugenmerk der ESTV scheint dabei die Eigenkapitalausstattung zu sein. Dies gilt vor allem, wenn es sich bei der Dividendenempfängerin um eine typische Holdinggesellschaft handelt. Die ESTV anerkennt, dass bei reinen Holdinggesellschaften übrige Substanz wie insbesondere Büro und Personal aufgrund des reinen Holdingzwecks vernachlässigbar sind und sich somit die Beurteilung der Substanz nicht selten einzig auf das Eigenkapital der Gesellschaft reduziert. Bei der Festlegung des erforderlichen Masses an Eigenkapital orientiert sich die

ESTV an den Regelungen des KS Verdecktes Eigenkapital,²¹ welches für Finanzgesellschaften ein minimales Eigenkapital von rund 15 %²² verlangt bzw. die Fremdkapitalquote bei der Finanzierung von Beteiligungen auf 70 % begrenzt. In Abweichung vom KS Verdecktes Eigenkapital wendet die ESTV für die Berechnung der maximalen Fremdkapitalquote jedoch Buchwerte und nicht Verkehrswerte an. Diese Berechnung der angemessenen Eigenkapitalausstattung soll jedoch nur einen Richtwert darstellen, welcher gemäss ESTV nicht ohne weiteres Anwendung auf ausländische Gesellschaften finden kann. Die ESTV scheint jedoch eine minimale Eigenkapitalquote von 15 % bei reinen ausländischen Holdinggesellschaften zu verlangen. Die Analyse von hybriden Finanzierungsinstrumenten und deren Qualifikation als Fremd- oder Eigenkapital erfolgt unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall. Aufgrund der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von hybriden Finanzierungsinstrumenten hat die ESTV auf die Erstellung eines abschliessenden Kriterienkatalogs für deren Qualifizierung als Fremd- oder Eigenkapital verzichtet.²³

Bei der Prüfung der Eigenkapitalausstattung untersucht die ESTV auch weitere Faktoren in Bezug auf Personal, Infrastruktur und Funktion der Dividendenempfängerin. Im Rahmen dieser Prüfung fordert die ESTV insbesondere die folgenden Unterlagen und Informationen an:²⁴

- Handelsregisterauszug und Firmenzweck;
- wirtschaftliche Gründe für die Gründung der Dividendenempfängerin;
- Organigramm der gesamten Gruppe;
- Angaben zu den Verwaltungsräten;
- Angaben zur Anzahl der bei der Dividendenempfängerin beschäftigten Personen inkl. Funktionen;
- Büroräumlichkeiten;
- Jahresrechnungen der Dividendenempfängerin;
- Details zur bzw. Historie der Übertragung der schweizerischen Tochtergesellschaft auf die Dividendenempfängerin;
- wirtschaftliche Gründe für den Erwerb der schweizerischen Tochtergesellschaft;
- Verwendung der Dividendeneinkünfte.

In Bezug auf die wirtschaftlichen Gründe wirkt es sich gemäss Praxis der ESTV positiv aus, wenn die Dividendenempfängerin nicht im Hinblick auf den Erwerb der schweizerischen Tochtergesellschaft errichtet wurde,

17 Formular 823 Meldeverfahren USA, Formular 823B Meldeverfahren basierend auf einem DBA (ohne USA), Formular 823C Meldeverfahren Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

18 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 12.

19 S. auch BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 11 und 12.

20 Zur Prüfungsreihenfolge Ansässigkeit – Nutzungsrecht – Missbrauch s. Abschn. 3.3. Zum ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt s. Abschn. 3.3.4.

21 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 18.

22 KS Verdecktes Eigenkapital Ziff. 2.1, wonach das maximal zulässige Fremdkapital für Finanzgesellschaften idR 6/7 der Bilanzsumme beträgt.

23 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 21.

24 Basierend auf Anfragen/Fragebogen der ESTV im Meldeverfahren oder im Rahmen der Einholung von Steuerrulings.

sondern bereits vor Erwerb bestanden und Holdingfunktionen im Konzern wahrgenommen hat.²⁵

2.2 Rechtsprechung

2.2.1 Allgemeines

Schweizer Judikatur zu grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen ist dünn gesät. Im Folgenden werden die – soweit ersichtlich – in diesem Zusammenhang einzig ergangenen Urteile des Bundesgerichts zum DBA-NL (Holland-Entscheidung) und zum DBA-DK (Dänemark-Entscheidung) besprochen. Der Entscheid des Bundesgerichts vom 16.8.1996 zum DBA-US²⁶ hat hinsichtlich der Substanzfrage keine Aussagekraft und wird hier nicht weiter erörtert. Dargestellt werden allerdings der nicht beim Bundesgericht angefochtene und deshalb in Rechtskraft erwachsene Entscheid der SRK zum DBA-LUX (Luxemburg-Entscheidung) und der dem Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts vorgelagerte und an dieses weitergezogene Entscheid der SRK.

2.2.2 Luxemburg-Entscheidung der SRK

In ihrem Entscheid vom 28.2.2001²⁷ hatte die SRK den in Abschn. 2.1.3.1 beschriebenen Sachverhalt zu würdigen. Vorab stellte die SRK fest, dass die luxemburgische V.-SA mangels Ansässigkeit oder Betriebsstätte in der Schweiz nicht aufgrund des VStG Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen könne, sondern vielmehr untersucht werden müsse, ob das DBA-LUX das Recht der Schweiz zur Einbehaltung der Verrechnungssteuer im vorliegenden Fall einschränke. Da die V.-SA ihren statutarischen Sitz in Luxemburg habe und von keinem speziellen Holdingprivileg profitiere, qualifiziere sich die V.-SA als ansässig im Sinne von Art. 1 iVm Art. 4 und Art. 28 DBA-LUX. Somit bleibe zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin basierend auf dem DBA-LUX die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt werden könne. Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-LUX erfolge eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer bis auf 5 %, wenn die luxemburgische Dividendenempfängerin folgende Bedingungen erfülle:

- Kapitalgesellschaft mit Ansässigkeit in Luxemburg;
- Qualifikation als Nutzungsberechtigte;²⁸
- direkte Beteiligung von mindestens 25 % an einer Schweizer Gesellschaft.

Eine vollumfängliche Rückerstattung der Dividende erfolge, wenn die luxemburgische Gesellschaft zusätzlich

während eines ununterbrochenen Zeitraumes von 2 Jahren vor der Zahlung der Dividende direkt über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividende zahlenden Schweizer Gesellschaft verfügt habe. In der deutschen Fassung von Art. 10 DBA-LUX werde konsequent der Begriff «Nutzungsberechtigte» verwendet. Im Gegensatz dazu erfolge in der französischen Fassung eine Unterscheidung zwischen «bénéficiaire effectif» und «bénéficiaire».²⁹ Gemäss SRK ist Nutzungsberechtigte die Person, welche effektiv von einer Leistung profitieren kann, und nicht diejenige, die eine Leistung vereinbart, um diese an eine Drittperson weiterzuleiten. Im Übrigen gehe die Lehre davon aus, dass die DBA implizit ein «ungeschriebenes» Nutzungsrecht voraussetzten; eine explizite Erwähnung des Nutzungsrechtes sei somit nicht erforderlich. Daraus folge, dass sich auch der Begriff «bénéficiaire» gleich wie der Begriff «bénéficiaire effectif» auf den tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten beziehe.

Im vorliegenden Fall habe die V.-SA es abgelehnt, Unterlagen beizubringen, welche aufzeigen, wie die Dividende des Jahres 1996 verwendet wurde, womit nicht bekannt sei, ob die Dividende einbehalten oder an einen Dritten weitergeleitet worden sei. Aus der Jahresrechnung 1995 sei jedoch ersichtlich, dass die gesamten Dividendenerträge mittels Aufwendungen weitergeleitet wurden. Des Weiteren betrage per 31.12.1995 die Beteiligung an der I.-SA in den Büchern der V.-SA 99,94 % der Gesamtaktiven. Darauf basierend schloss die SRK, dass die V.-SA nicht als Nutzungsberechtigte der Dividenden der I.-SA betrachtet werden könne und jene offensichtlich nur eine Durchlaufgesellschaft sei.

Gemäss Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WüRV) müsse die Interpretation von internationalen Abkommen den Zweck und das Ziel der Bestimmung berücksichtigen. Die Schweizer DBA verfolgten den Zweck, Doppelbesteuerungen für die in den betreffenden Vertragsstaaten ansässigen Personen zu vermeiden. DBA hätten nicht zum Ziel, Personen, welche nicht in einem der Vertragsstaaten ansässig sind, die Vorteile des Abkommens mittels Zwischenschaltung von Gesellschaften zu gewähren. Vorliegend sei nicht klar, wer wirtschaftlich von den Dividendeneinkünften der I.-SA profitiere; es müsse jedoch davon ausgegangen werden, dass es sich nicht um eine in Luxemburg ansässige Person handle. Des Weiteren seien die Aufwendungen exakt gleich hoch wie die Erträge, und die Dividende könne somit steuerfrei durch die V.-SA fließen. Die SRK führte weiter aus, dass die Auslegung der DBA kon-

25 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 13.

26 ASA 66 (1997/98), 406 ff. (Altreserven-Entscheidung).

27 SRK 2000-055, 28.2.2001, VPB 65.86.

28 Im französischen Originaltext des DBA-LUX: «bénéficiaire effectif».

29 Der Begriff «bénéficiaire effectif» wird in Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-LUX verwendet und der Begriff «bénéficiaire» in Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX.

textabhängig zu erfolgen habe, wobei mit Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX eine Gleichstellung mit den Bestimmungen der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie erreicht werden solle. Auch Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL sehe vor, dass die Vertragsstaaten weiterhin die nationalen Missbrauchsbestimmungen anwenden dürften. Aus der Interpretation von Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX in ihrem Bedeutungszusammenhang sei somit zu schliessen, dass die Schweiz die unilateralen Bestimmungen zur Missbrauchsbekämpfung anwenden dürfe. Die Schweiz könne somit unilaterale Missbrauchsbestimmungen anwenden, um zu verhindern, dass nicht Abkommensberechtigte von einem DBA profitieren könnten. Darauf basierend prüfte die SRK den Sachverhalt gemäss den Kriterien von Art. 21 Abs. 2 VStG, wonach die Rückerstattung in allen Fällen unzulässig ist, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Nach Auffassung der SRK sind die entsprechenden Kriterien der Steuerumgehung erfüllt. Die Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX nach Sinn und Zweck und Bedeutungszusammenhang ergebe, dass die V.-SA nicht Nutzungsberechtigte der von der I.-SA ausgerichteten Dividenden sei. Aufgrund der fehlenden Nutzungsbeziehung der V.-SA könne ihr auch keine teilweise Rückerstattung auf den Sockelbetrag von 15 % gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a (ii) DBA-LUX gewährt werden.

2.2.3 Dänemark-Entscheid der SRK

In ihrem Entscheid vom 3.3.2005³⁰ unterzog die SRK die Auffassung der ESTV, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine in Dänemark ansässige juristische Person setze ungeachtet des fehlenden Tatbestandsmerkmals «Nutzungsrecht» im Wortlaut des DBA-DK voraus, dass die Empfängerin auch wirtschaftlich Berechtigte der Dividende sei,³¹ einer umfassenden dogmatischen Analyse.

Die SRK bejahte zunächst die Ansässigkeit der A.-Holding im Sinne von Art. 1 DBA-DK und prüfte dann, ob die A.-Holding gestützt auf Art. 10 Abs. 1³² iVm Art. 26 Abs. 2³³ DBA-DK sowie Art. 1 Abs. 1 V zum DBA-DK Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat. Im Anschluss an die Feststellung, dass Art. 10 Abs. 1 DBA-DK im Gegensatz zum DBA-LUX die Nutzungs-

berechtigung des Empfängers nicht als eigenes Tatbestandsmerkmal enthalte, wurde Art. 10 Abs. 1 DBA-DK im Hinblick auf die allfällige Existenz eines ungeschriebenen Nutzungsrechts ausgelegt, wobei die SRK die Auslegungsgrundsätze des WüRV und die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Auslegung von Staatsvertragsbestimmungen³⁴ anwendete. Die SRK führte aus, dass weder aus dem Abkommen selbst noch aus der Entstehungsgeschichte Hinweise zur Frage abgeleitet werden könnten, welche Eigenschaften die A.-Holding als Dividendenempfängerin aufweisen muss. Implizit erwähne Art. 10 Abs. 1 DBA-DK jedoch den Empfänger der Dividende.³⁵ Deshalb sei gestützt auf Art. 3 Abs. 2 DBA-DK zu prüfen, ob sich aus dem unilateralen Recht der Schweiz Hinweise in Bezug auf den Empfänger bzw. von ihm zu erfüllende Eigenschaften ergeben. Als geeigneter Anknüpfungspunkt erweise sich in diesem Zusammenhang Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG, der bestimmt, dass Anspruch auf Rückerstattung der vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer hat, wer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass.

Im Weiteren legte die SRK das Recht zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG dahingehend aus, dass nur derjenige zur Nutzung des den besteuerten Ertrag abwerfenden Vermögenswertes berechtigt sei, welcher den um die Verrechnungssteuer gekürzten Nettoertrag bezieht und über diesen frei verfügen, ihn insbesondere behalten kann und als solchen nicht an einen Dritten weiterzuleiten hat. Allerdings habe der Verweis auf das Recht zur Nutzung als unilaterales Recht im DBA-Kontext zu erfolgen, und deshalb müsse dem Zweck und der Aufgabe des DBA Rechnung getragen werden. Zweck der von der Schweiz abgeschlossenen DBA sei – so die SRK weiter – vor allem die Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Daraus ergebe sich mit Blick auf das Recht zur Nutzung des Vermögenswertes, dass massgebend sein müsse, ob im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der die Verrechnungssteuer gekürzte Nettoertrag für die Besteuerung diesem Empfänger zugerechnet werden könne bzw. diesem verbleibe und grundsätzlich bei ihm effektiv besteuert werde, oder ob – mit Blick auf diese Besteuerung – von einer Weiterleitung an einen Dritten, nicht Ansäs-

30 SRK 2003-159, 3.3.2005 (abgedruckt in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 23.1 Nr. 65).

31 S. Abschn. 2.1.4.2.

32 Art. 10 Abs. 1 DBA-DK lautet: «Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können nur in dem anderen Staat besteuert werden.»

33 Art. 26 Abs. 2 DBA-DK lautet: «Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird.»

34 Die SRK stützte sich hier insbesondere auf BGE 116 Ib 221, der für die Auslegung eines DBA vorab den Wortlaut als massgebend erachtet, wie ihn die Parteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften, solange sich der Entstehungsgeschichte nicht ein abweichender wirklicher Vertragswille der Parteien entnehmen lässt und das DBA nicht selbst besondere Auslegungsregeln (Definitionen) enthält oder subsidiär auf die Bedeutung der verwendeten Begriffe in der lex fori verweist.

35 Dies leitete die SRK aus der Botschaft DBA-DK, 652, ab.

sigen, auszugehen sei. Schliesslich hielt die SRK fest, dass auch die Regelungen des Missbrauchsbeschlusses für den vorliegenden Fall zu berücksichtigen seien, obwohl der Missbrauchsbeschluss lediglich den Sachverhalt regle, bei dem der Empfänger einer Leistung in der Schweiz ansässig ist. Konkret können gemäss Auffassung der SRK die diesbezüglichen Regelungen grundsätzlich ohne weiteres als massgebendes unilaterales Recht im Sinne von Art. 3 Abs. 2 DBA-DK beigezogen werden, soweit sich aus dem DBA-DK keine direkten anderen Schlussfolgerungen ergeben. In diesem Zusammenhang wurde insbesondere auf die Weiterleitungsbeschränkungen des Missbrauchsbeschlusses verwiesen und festgehalten, dass eine Weiterleitung iSd Missbrauchsbeschlusses nur dann vorliege, wenn sie als Aufwand verbucht wird. In Bezug auf das Nutzungsrecht hielt die SRK zusammenfassend fest, dass der in Art. 10 Abs. 1 DBA-DK (bloss implizit) angesprochene Empfänger einer Dividende gestützt auf Art. 3 Abs. 2 DBA-DK iVm dem unilateralen schweizerischen Recht als der wirtschaftlich Berechtigte zu verstehen sei und es diesbezüglich keiner expliziten Erwähnung im DBA selbst bedürfe. Mit anderen Worten stehe jedes DBA unter einem ungeschriebenen Vorbehalt des wirtschaftlichen Nutzungsrechts an abkommensbegünstigten Erträgen. Da Weiterleitungen in Form von Dividenden hingegen keine schädlichen Weiterleitungen seien, die dem Nutzungsrecht entgegenstehen, erachtete die SRK die A.-Holding als Nutzungsberechtigte an der von der F.-AG ausgerichteten Dividende und damit (grundsätzlich) berechtigt, die Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer zu verlangen.

Allerdings verweigerte die SRK der A.-Holding die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wegen abkommensrechtlichen Missbrauchs. Sie stimmte mit der ESTV überein, dass die A.-Holding keinerlei wirtschaftliche Funktion, sondern eine bloss Durchlauf-Funktion im Rahmen des gesamten Konzerns und überhaupt keine Einrichtungen und Aktivitäten in Dänemark habe. Selbst für die limitierten Zwecke einer Holdinggesellschaft sei zumindest ein minimaler personeller Aufwand notwendig. Da es vorliegend an einem solchen gänzlich fehle, sei es – wie laut SRK von der ESTV zu Recht festgestellt – offensichtlich, dass die gesamte Struktur in erster Linie dazu diene, den Beteiligten die volle Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer zu sichern. Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Anwendung von DBA stelle dies klarerweise einen Missbrauch des DBA mit Dänemark dar, welcher keinen Schutz verdiene. Die SRK stützte die Existenz eines ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalts auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendung von DBA und leitete diesen implizit auch aus dem dänischen

Recht ab, welches die Konzeption des Missbrauchsverbots durchaus kenne und eine missbräuchliche Berufung auf Gesetzesvorschriften unter Umständen nicht schütze.

2.2.4 Holland-Entscheid des Bundesgerichts

In seinem Entscheid vom 9.11.1984³⁶ hatte das Bundesgericht den in Abschn. 2.1.2.1 geschilderten Fall zu beurteilen. Nach längeren Ausführungen zur Entstehungsgeschichte des DBA-NL und der Feststellung, dass bei veränderten äusseren Umständen ein Staatsvertrag gegebenenfalls strenger ausgelegt und angewendet werden dürfe als früher, ging das Bundesgericht näher auf die spezielle Bestimmung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL ein. Diese lautet wie folgt:

Die Steuer auf Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen, die einer der beiden Staaten im Abzugswege an der Quelle erhebt, kann von dem im anderen Staate wohnhaften Einkommensempfänger innert 2 Jahren durch Vermittlung seines Wohnsitzstaates auf Grund einer amtlichen Bescheinigung über den Wohnsitz und über die Heranziehung zu den direkten Steuern im Wohnsitzstaat zurückgefordert werden:

a. Bei Dividenden:

(i) mit dem vollen Betrag, wenn der Empfänger der Dividenden eine Kapitalgesellschaft ist, die mindestens 25 Prozent des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft besitzt, vorausgesetzt, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich diese volle Rückerstattung zu sichern.

Das subjektive Moment der Absicht kann laut dem Bundesgericht nur anhand objektiver Kriterien ermittelt werden, wobei die Gesamtheit der für oder gegen das Vorliegen der Missbrauchsabsicht sprechenden Umstände entscheidend sei.³⁷ Für die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL müsse die bundesgerichtliche Praxis zur Steuerumgehung nicht herangezogen werden; erforderlich sei allein das subjektive Moment der Missbrauchsabsicht. Eine solche erscheine von vornherein als wenig wahrscheinlich, wenn es sich bei der niederländischen Empfängergesellschaft um ein Fabrikations- oder Handelsunternehmen der gleichen oder einer ergänzenden Branche handle.³⁸ Anders sei die Sachlage hingegen, wenn es sich bei der niederländischen Muttergesellschaft, deren Aktionäre ihren Wohnsitz nicht in den Niederlanden haben, um eine reine Holdinggesellschaft handelt und für die Abkommensberechtigung lediglich Motive «allgemein unternehmenspolitischer Art» oder gar die sog. Steuerplanung vorgebracht werden.³⁹ Das Bundesgericht sah im Holland-Entscheid die missbräuchliche Herstellung der Verbindung der beiden Gesellschaften iSv Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL als gegeben an

36 BGE 110 Ib 287.

37 BGE 110 Ib 287 E 5a.

38 BGE 110 Ib 287 E 5b.

39 BGE 110 Ib 287 E 5c.

und begründete seine Entscheidung insbesondere damit, dass die beschwerdeführende BV (i) «in den Niederlanden selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübte und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung nicht in den Niederlanden besorgt wurden»,⁴⁰ (ii) «in Amsterdam offenbar weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte»,⁴¹ (iii) im gesamten Konzern «offenkundig nur eine Art «Durchlaufsfunktion» (...) hatte»⁴² und schliesslich (iv) mit der «kurzen Zeitspanne, die zwischen den Gründungsdaten der Beschwerdeführerin und der K-AG»⁴³ liegt.

Zusammenfassend qualifizierte das Bundesgericht, welches die Entscheidung der ESTV stützte, die BV als reine Domizilgesellschaft, die in den Niederlanden selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübte und auch nicht die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung besorgte. Einer solchen Gesellschaft, die in den Niederlanden bloss über einen formellen Sitz verfügt und deren Aktionäre nicht in den Niederlanden ansässig sind, sei im Sinne der Missbrauchsklausel von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL im Zweifel die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu versagen.

2.2.5 Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts

Im Urteil vom 28.11.2005⁴⁴ zum DBA-DK hatte sich das Bundesgericht mit dem in Abschn. 2.1.4.1 dargestellten Sachverhalt zu befassen. Zunächst ging das Gericht auf Art. 10 DBA-DK ein, wonach Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, nur in dem anderen Staat besteuert werden können, und hielt fest, dass das DBA-DK insoweit eine Besonderheit darstelle, als es die ausschliessliche Besteuerung im Wohnsitzstaat des Dividendenempfängers vorsieht. Es fuhr mit der Feststellung fort, «dass es auf der Hand liegt, dass dies zu Missbräuchen verleiten kann» und setzte sich im Folgenden ausführlich mit der Frage auseinander, ob DBA, die wie das DBA-DK keine ausdrücklichen Missbrauchsbestimmungen enthalten, unter einem ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt stünden.⁴⁵

Nach eingehender Erörterung des einschlägigen Schrifttums zu dieser Frage gelangte das Höchstgericht unter Zugrundelegung einer dynamischen Interpretation des OECD-MA schliesslich zur Auffassung, dass den DBA ein ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt inhärent sei. Abgeleitet wurde dies vor allem aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem als Teilgehalt dieses Grundsatzes geltenden Rechtsmissbrauchsverbot.⁴⁶ Ferner stützte sich das Bundesgericht auf den OECD-Kommentar zum OECD-MA und konkretisierte den allgemeinen Missbrauchsvorbehalt mittels Verweises auf die Transparenzklausel, die Aktivitätsklausel und die bona-fide-Klausel.⁴⁷ Konkret begründete das Bundesgericht die missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA-DK damit, dass die A.-Holding (i) in Dänemark weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte,⁴⁸ (ii) selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübte, die Verwaltung und Leitung der Gesellschaft sowie alle laufenden Geschäftsführungsfunktionen vielmehr von dem in Bermuda ansässigen «director» E. wahrgenommen wurden, der den gesamten Konzern offenbar beherrschte, und dass (iii) ausser den steuerlichen Überlegungen keine wirtschaftlich beachtlichen Gründe für das Auftreten der A.-Holding in Dänemark ersichtlich sind.⁴⁹

Ähnlich wie im Holland-Entscheid qualifizierte das Bundesgericht die A.-Holding als Briefkastenfirma, die in Dänemark bloss über einen formellen Sitz ohne jegliche Geschäftstätigkeit verfügte und bestätigte die Ansicht der SRK, dass die A.-Holding hauptsächlich zum Zweck der Erlangung der Abkommensvorteile gegründet worden war. Dies stelle klarerweise einen Missbrauch des DBA dar und verdiene keinen Schutz.

2.3 Zwischenfazit

2.3.1 Finanzielle Substanz

Diese Entscheide der ESTV zu den DBA-NL, DBA-LUX und DBA-DK zeigen, dass die volle Entlastung von der Verrechnungssteuer jeweils nur gewährt wird, wenn die holländische, luxemburgische oder dänische Empfängergeräten der ESTV gegenüber imstande ist, das Nutzungsrecht an den aus der Schweiz vereinnahmten Dividenden nachzuweisen. Dies obwohl einzig das DBA-LUX das Nutzungsrecht als eigenständiges Merkmal im

40 BGE 110 Ib 287 E 5c.

41 Dies wurde aus dem geringen Personalaufwand für die Geschäftsleitung sowie der festgestellten Tatsache abgeleitet, dass die für die BV tätigen Direktoren nicht mit der BV selbst, sondern mit der Grossmuttergesellschaft der BV in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis standen; vgl. BGE 110 Ib 287 E 6a.

42 BGE 110 Ib 287 E 6b.

43 BGE 110 Ib 287 E 6a.

44 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005.

45 Die Frage, ob die A.-Holding trotz Fehlens einer ausdrücklichen Bestimmung im DBA-DK Nutzungsberechtigte der von

der F.-AG erhaltenen Dividende sei, wurde vom Bundesgericht im Gegensatz zur Vorinstanz nicht erörtert, sondern ausdrücklich offen gelassen; s. BGer 2A.239/2005 E 3.5.3, 28.11.2005.

46 BGer 2A.239/2005 E 3.4.3, 28.11.2005.

47 Gemäss OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA 1995 Tz 14 und 21 sowie OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA 2003 Tz 14 und 19.

48 Dies wurde wie schon im Holland-Entscheid aus dem fehlenden Miet- und Personalaufwand abgeleitet.

49 BGer 2A.239/2005 E 3.6.4, 28.11.2005.

Abkommenstext enthält. Die Praxis der ESTV geht aber noch weiter, indem das Recht zur Nutzung (beneficial ownership) bei allen Abkommen als Anwendungsvoraussetzung verlangt wird.⁵⁰ Diese Praxis gilt nicht nur für DBA, sondern auch bei Berufung auf Art. 15 ZBstA.⁵¹ Aus der Praxis der ESTV im Meldeverfahren lässt sich weiter ableiten, dass die ESTV das Nutzungsrecht als gegeben erachtet, wenn die ausländische Empfängergesellschaft «vernünftig» finanziert⁵² ist, sprich: über (aus Sicht der ESTV) genügend Eigenkapital verfügt. Bei der Prüfung, ob der Dividendenempfänger eine ausreichende Eigenkapitalausstattung aufweist, orientiert sich die ESTV am KS Verdecktes Eigenkapital. Die ESTV interpretiert das Recht zur Nutzung somit dahingehend, dass für die Abkommensberechtigung der ausländischen Dividendenempfängerin bei dieser ein gewisses Mass an finanzieller Substanz vorhanden sein muss. Bei reinen Holdinggesellschaften scheint sich nach der aktuellen Praxis der ESTV die Substanzfrage auf das Kriterium der finanziellen Substanz zu reduzieren. Bei einer «soliden» Finanzierung sollen der ausländischen Holdinggesellschaft die Abkommensvorteile zukommen. Auf das Vorliegen von Substanz in Form von Personal und Infrastruktur soll es in diesem Fall nicht weiter ankommen.⁵³

Die Auffassung der ESTV, unter jedem DBA müsse die Empfängerin abkommensbegünstigter Erträge auch deren wirtschaftliche Berechtigte sein, hat die SRK sowohl in ihrem Luxemburg- als auch im Dänemark-Entscheid bestätigt. Das Nutzungsrecht wurde unter Bezugnahme auf Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG sowie die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses insofern konkretisiert, als eine schädliche Weiterleitung nur dann vorliegt, wenn sie als Aufwand verbucht wird. Im Luxemburg-Entscheid hat die SRK das ausdrücklich im Wortlaut verankerte Nutzungsrecht in Anwendung von Art. 31 Abs. 1 WüRV ausgelegt und aufgrund der Weiterleitung in Form von Aufwand auf fehlende Nutzungsberechtigung erkannt. Das Bundesgericht hat sich weder im Holland- noch im Dänemark-Entscheid zum Erfordernis des Nutzungsrechts geäußert, sondern diese Frage explizit offen gelassen.

2.3.2 Personelle und infrastrukturelle Substanz

Neben der finanziellen Substanz prüft die ESTV auch, ob die ausländische Gesellschaft über eigenes Personal und eine eigene Infrastruktur in Form von Büroräumlichkeiten verfügt. Häufig wird im Meldeverfahren darüber hinaus der Nachweis verlangt, dass in den Büro- bzw. Geschäftsräumlichkeiten eigene Telefon-, Fax- und Computeranschlüsse installiert sind. Hinweise für das Vorliegen dieser personellen und infrastrukturellen Substanz leitet die ESTV aus Telefonrechnungen, Mietverträgen, Kontoauszügen etc. ab. Mitunter wird auch geprüft, ob die Führung der Bücher der Gesellschaft bzw. der Konti, von denen die Saläre an die Mitarbeiter überwiesen werden, am Sitz der Gesellschaft vorgenommen wird. Das Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz kommt auch im Holland- und im Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts zum Ausdruck, wo jeweils ausgeführt wird, dass die Empfängergesellschaft «weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte». Auch die SRK hielt im Dänemark-Fall fest, dass zumindest ein minimaler personeller Aufwand notwendig sei, um die Zwecke einer Holdinggesellschaft erfüllen zu können. Wie erwähnt scheint die neuere Praxis der ESTV dem Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz bei reinen Holdinggesellschaften weniger Bedeutung beizumessen, sofern ausreichend finanzielle Substanz in Form einer genügenden Eigenfinanzierung vorhanden ist.

Die Rechtsgrundlagen, auf denen die personelle Substanzvoraussetzung gründet, sind zumindest bei den Entscheidungen der ESTV auf den ersten Blick nicht eindeutig auszumachen. Während im Dänemark-Fall zunächst von treaty shopping die Rede ist, wird im nächsten Satz gefolgert, dass es der Dividendenempfängerin an der Nutzungsberechtigung fehle. Sodann wird unmittelbar Rückgriff auf die Steuerumgehung gemäss Art. 21. Abs. 2 VStG genommen, welche bekanntlich eine unilaterale Norm darstellt. Auch die Ausführungen der ESTV zum Holland-Fall⁵⁴ differenzieren nicht weiter zwischen Nutzungsrecht und Missbrauch oder zitieren beide Merkmale im Zusammenhang mit der Missbrauchsbestimmung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL.⁵⁵ Die SRK und das Bun-

50 Steuerentlastungen auf Grund von DBA, Allgemeines VL Ziff. 31, und HOCHREUTENER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, 360.

51 WL Dividendenzahlungen Ziff. 10a.

52 Vgl. HOCHREUTENER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, 370; BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 12.

53 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 12.

54 HOCHREUTENER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, 364, insbesondere Bst. c.

55 Dies ist v. a. vor dem Hintergrund zu sehen, dass das DBA-NL das Nutzungsrecht nicht als eigenes Tatbestandsmerkmal im Abkommenstext enthält. Auch die bei JAUSSI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, 384, zitierte Praxis der ESTV enthält u. E. Element-

desgericht hingegen scheinen das Fehlen von personeller und infrastruktureller Substanz mit abkommensrechtlichem Missbrauch gleichzusetzen. Im Holland-Entscheid wird dies aus Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL abgeleitet, während im Dänemark-Entscheid gewissermassen als «letzte Zuflucht» auf den ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt zurückgegriffen wird.

2.3.3 Funktionelle Substanz

Sowohl im Holland- als auch im Dänemark-Entscheid verweigerte das Bundesgericht die Entlastung von der Verrechnungssteuer mit dem Hinweis auf das Fehlen einer effektiven Geschäftstätigkeit im Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfängerin. Auch die ESTV prüft, ob eine wirtschaftlich begründete Struktur im Ansässigkeitsstaat vorliegt. Bei reinen Holdinggesellschaften hat zumindest die frühere Praxis der ESTV eine solche, wirtschaftlich begründete Struktur eher bejaht, wenn mehrere Beteiligungen verwaltet wurden. Das Halten lediglich einer Beteiligung schwächte hingegen die abkommensrechtliche Position der Empfängergeräten.⁵⁶ Das Erfordernis einer Holdingstruktur mit mehreren Beteiligungen kann unter dem Begriff der funktionellen Substanz zusammengefasst werden. In der aktuellen Praxis der ESTV scheint dieses Merkmal allerdings mehr und mehr hinter das finanzielle Substanzerfordernis zurückzutreten. Ganz zu vernachlässigen dürfte die funktionelle Substanz jedoch nicht sein, v. a. dann nicht, wenn es der ausländischen Gesellschaft an personellen und infrastrukturellen Ressourcen mangelt.⁵⁷

Auch in Bezug auf das funktionale Substanzerfordernis erscheinen die rechtlichen Grundlagen, auf welche sich die Praxis stützt, uneinheitlich. Für die ESTV dürfte ungenügende funktionelle Substanz Indizwirkung für fehlende Nutzungsberechtigung,⁵⁸ aber zum Teil auch für Missbrauch haben.⁵⁹ Die SRK handelt die funktionelle Substanz in ihren Ausführungen nur zum Abkommensmissbrauch ab, und auch das Bundesgericht tendiert eher zur Begründung über abkommensrechtlichen Missbrauch.

te sowohl des Nutzungsrechts als auch des abkommensrechtlichen Missbrauchs.

56 RIEDWEG/HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA, 118, und JAUSSEI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, 384.

57 S. dazu Fall 4 bei BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 19.

58 RIEDWEG/HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA, 118.

59 JAUSSEI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, 384.

Literatur

ATHANAS PETER/GRUNDBACHER RUEDI, Besteuerung von Unternehmen im interkantonalen und internationalen Verhältnis, ISIS-Seminar vom 29./30.1.2007, Modellfälle und Lösungshinweise, Zürich 2007

BAUER-BALMELLI MAJA, Der Begriff «Nutzungsberechtigter» im DBA Schweiz-Luxemburg, in: SWI 2002, 563 ff.

– Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss., Zürich 2001

– in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005

BENZ SEBASTIAN/LUTZ GEORG, Auswirkungen von steuerlichen Missbrauchsbestimmungen auf die Strukturierung von internationalen Konzernen (2): Schweizer Gesellschaft mit quellensteuerbelasteten Ausschüttungen und Zahlungen (outbound), Lösungen zu den Fallbeispielen, ISIS-Tagung zum Internationalen Steuerrecht 2009 vom 23.4.2009, Zürich 2009

CREUS JOACHIM/DE JONG DENNIS, Dividends Paid by Dual Resident Companies, in: Franz Philipp Sutter/Ulf Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases, Wien 2004, 145 ff.

DAHINDEN SARAH, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2003

DU TOIT CHARL P., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999

HEINSEN OLIVER, Behandlung von Dreieckssachverhalten unter DBA, in: Grotherr Siegfried (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. A., Herne/Berlin 2003

HOCHREUTENER HANS PETER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, ASA 54 (1985/86), 357 ff.

HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993

– Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, ASA 46 (1977/78), 145 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001

- HÖLZEMANN STEFAN, Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich?, IStR 2006, 830 ff.
- JACOBS OTTO H. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. A., München 2007
- JAKOB WALTER/KUBAILE HEIKO, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland. Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG Schweizer Holdingstrukturen an?, FStR 2006, 209 ff.
- JAUSSI THOMAS/BURRI ANITA, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, StR 2005, 370 ff.
- KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens, IWB 2/2009, Fach 10, Schweiz, Gruppe 2, 2049 ff.
- KRAFT GERHARD, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA, zur Problematik des «Treaty Shoppings» unter Berücksichtigung der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Heidelberg 1991
- LEHNER MORIS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Verhältnis, Zürich/Basel/Genf 2007
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, DBA Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, Zürich/Basel/Genf 2005
- MATTEOTTI RENÉ, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, zsis 2008 – Aufsätze N. 1
- Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, ASA 75 (2006/07), 767 ff.
- MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993
- NEUHAUS HANS-JÜRIG, Entwicklungen aus der Sicht der ESTV. Neue Entwicklungen/Kreisschreiben: 2008/Ausblick 2009, in: Steuertagung 2008
- NIEDRIG HANS-PETER, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 2003, 474 ff.
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, ST 2006, 773 ff.
- POLIVANOVA-ROSENBAUER TATJANA, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, SWI 2001, 257 ff.
- PROKISCH RAINER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.
- RIEDWEG PETER/HEUBERGER RETO, Die Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA, FStR 2006, 29 ff. und 110 ff.
- SCHELLING CHRISTOPH, Wichtige Entwicklungen im internationalen Steuerrecht aus Sicht der Schweizer Wirtschaft, in: Steuertagung 2008
- SEIBOLD SABINE, Problematik der Doppelansässigkeit von Kapitalgesellschaften, IStR 2003, 45 ff.
- STOCKER RAOUL/HÖSSLER BERNHARD, Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, FStR 2009, 4 ff.
- VOGEL KLAUS, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Bern u. a. 1995, 461 ff.
- in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- VON SIEBENTHAL RUDOLF, Persönlicher Geltungsbereich von DBA und Doppelansässigkeit, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993

WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, 51 ff.

ZIMMERMANN SILVIA, Kreisschreiben vom 17.12.98 zum Missbrauchsbeschluss, Anliegen aus der Praxis, StR 1999, 154 ff.

– Kritische Würdigung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses, StR 1993, 363 ff.

Berichte, Sammelwerke und Tagungunterlagen

Conduit Companies Report, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Double taxation conventions and the use of Conduit companies (adopted by the OECD Council on 27.11.1986), Paris 1987

International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Paris 1987

OECD-MA 1995, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, 1995 Update (Loseblatt), Paris 1995

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

Praxis, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer, Therwil-Basel (Loseblatt)

Steuerentlastungen auf Grund von DBA, ESTV (Hrsg.), Bern 2008

Steuertagung 2008, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kammer-Seminar Nr. 1260 (vom 3./4.12.2008), Zürich 2008

Rechtsquellen

BAO, (öst.) BG betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) (vom 28.6.1961), BGBl Nr. 194/1961

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Ge-

biete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

DBA-DK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 23.11.1973), SR 0.672.931.41

DBA-LUX, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.1.1993), SR 0.672.951.81

DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61

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

EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, 4210, BGBl I 2003, 179

EStG, (öst.) BG über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (vom 7.7.1988), BGBl Nr. 400/1988

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

Mutter-Tochter-RL, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), AB1 L 225 vom 20.8.1990, 6 (zuletzt geändert durch die RL 2003/123/EG [vom 22.12.2003], AB1 L 7 vom 13.1.2004, 41)

V zum DBA-DK, V zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen (Einkommens- und Vermögenssteuern) (vom 18.12.1974), SR 672.931.41

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

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

WüRV, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (mit Anhängen und Memorandum) (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81 sowie ABI L 385 vom 29.12.2004, 30

Materialien

Botschaft DBA-DK, Botschaft über zwei DBA mit Dänemark (vom 16.1.1974), BBl 1974 I, 649 ff.

Praxisanweisungen

BMF-Schreiben vom 3.4.2007, IV B 1 - S 2411/07/0002 – Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften; Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007, BStBl I 2007, 446

KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes (vom 31.12.1962)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

WL Dividendenzahlungen, WL der ESTV betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)

Rechtsprechung im Jahr 2008 (1. Teil)

Prof. Dr. iur et lic. oec. Robert Waldburger*

Inhalt**

1 Kapitalgewinne auf langfristigen Darlehen an Tochtergesellschaft als Beteiligungsertrag für die Qualifikation als Holdinggesellschaft

2 Mantelhandel zu Gunsten der Steuerpflichtigen?

Literaturverzeichnis

Praxisanweisungen

Rechtsquellen

1 Kapitalgewinne auf langfristigen Darlehen an Tochtergesellschaft als Beteiligungsertrag für die Qualifikation als Holdinggesellschaft¹

Sachverhalt

Die I.-SA mit Sitz in Genf bezweckt das Halten von Beteiligungen an allen Arten von Gesellschaften, ausser an schweizerischen Immobiliengesellschaften. Sie gehört zu 100 % der niederländischen Kapitalgesellschaft O.-BV. Die I.-SA hält als einzige Beteiligung an einer andern Kapitalgesellschaft 40 % an der G.-SA mit Sitz in Genf. Die übrigen 60 % der Aktien an der G.-SA werden von der Muttergesellschaft der I.-SA (O.-BV) gehalten.

Die I.-SA hat nebst der Beteiligung an der G.-SA 2 weitere Hauptaktiven: ein Darlehen von ca. Fr. 1 Mio. gegenüber der gleichen Gesellschaft und ein Darlehen von ca. Fr. 3 Mio. gegenüber ihrer Muttergesellschaft. Die I.-SA weist gegenüber ihrer Muttergesellschaft O.-BV auch eine Schuld von ca. Fr. 3 Mio. auf. Die gesamten Aktiven der I.-SA betragen ca. Fr. 6 Mio., wovon Fr. 2 Mio. auf die Beteiligung an der G.-SA und ca. Fr. 4 Mio. auf die Darlehen an die verbundenen Gesellschaften entfallen.

Im Streitjahr 2003 erzielte I.-SA einen Reingewinn von Fr. 253 101. Die gesamten Erträge in jenem Jahr betragen Fr. 304 427, wovon Fr. 43 475 auf Zinseinnahmen und Fr. 268 952 auf eine wechselkursbedingte Aufwertung der Aktivdarlehen entfielen. Der weitaus grösste Teil dieses Aufwertungsgewinns resultierte auf dem Darlehen an die G.-SA (Fr. 261 354).²

In einem Informationsschreiben der kantonalen Steuerverwaltung (Information sociétés holdings, vom 18.7.2003) wurde – unter Bezugnahme auf die per 1.1.2001 erlassene, dem StHG entsprechende neue Bestimmung von Art. 22 des Gesetzes über die Besteuerung der juristischen Personen (LIPM GE) – eine Praxisänderung bekanntgegeben, wonach mit Wirkung ab der Steuerperiode 2003 nur noch langfristige Darlehen an

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen.

** Der Autor dankt Herrn lic. iur. et lic. oec. Florian Regli für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 VGer GE A/5148/2007, 1.7.2008, StE 2009 B 72.23 Nr. 4.

2 Die restlichen Fr. 7598 waren auf die Aufwertung des an die Muttergesellschaft gewährten Darlehens zurückzuführen.

Gesellschaften, an denen die Darlehensgeberin mindestens 20 % des Kapitals oder eine Beteiligung mit einem Verkehrswert von mindestens Fr. 2 Mio. hält, als «Beteiligungen» für den Aktiventest bei Holdinggesellschaften gelten. Darlehen an Mutter- und Schwestergesellschaften wurden damit implizit vom Begriff der Beteiligungen gem. Art. 22 LIPM GE ausgeschlossen.³

Unter Berufung auf diese Praxismitteilung wies die Steuerverwaltung des Kantons Genf am 1.11.2004 das Gesuch der I.-SA um Verlängerung der Gewährung des Holdingstatus ab, weil die Beteiligung an der G.-SA nicht 2/3 der Aktiven der Gesellschaft beträgt. Am 9.11.2004 wurde die I.-SA für die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer veranlagt. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob sie Einsprache und in der Folge Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Genf. Dabei machte sie geltend, beim Aktiventest für die Besteuerung als Holdinggesellschaft sei das von ihr gewährte Darlehen an die Muttergesellschaft vorweg mit dem praktisch gleich hohen Passivdarlehen gegenüber der gleichen Gesellschaft zu verrechnen.

Mit Entscheid vom 12.11.2007 erkannte die Steuerrekurskommission, dass:

1. das Darlehen an die Muttergesellschaft (O.-BV) nicht als Beteiligung qualifiziert werden könne und damit nicht 2/3 der Aktiven der I.-SA aus Beteiligungen bestünden;
2. aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips eine Verrechnung des Aktivdarlehens gegenüber der Muttergesellschaft mit dem Passivdarlehen gegenüber der gleichen Gesellschaft bei der Anwendung von Art. 22 LIPM GE nicht zulässig sei und
3. der Wechselkursgewinn von Fr. 268 952 keinen Beteiligungsertrag darstelle. Dieser Wechselkursgewinn betrage mit 88 % mehr als 2/3 des Gesamtertrags der I.-SA, und deshalb könne ihr der Status als Holdinggesellschaft nicht gewährt werden.

Gegen diesen Entscheid hat die I.-SA beim Verwaltungsgericht des Kantons Genf Rekurs erhoben.

Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Genf

Das Gericht stellt zunächst fest, dass die I.-SA den statutarischen Hauptzweck der Verwaltung von Beteiligungen aufweise und in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübe und damit diese beiden gesetzlichen Elemente einer Holdinggesellschaft gegeben seien. Damit sei einzig

die Frage strittig, ob das Total der Aktiven oder deren Erträge mehr als 2/3 der Aktiven oder der Erträge betrage.

Zur Beurteilung dieser Frage zog das Verwaltungsgericht die Information sociétés holdings heran, nachdem es festgestellt hatte, dass solche Verwaltungsverordnungen für das Gericht nicht verbindlich sind. Das Schreiben der kantonalen Steuerverwaltung diene jedoch der Interpretation von unbestimmten gesetzlichen Begriffen im StHG und in der LIPM GE und könne deshalb bei der gerichtlichen Beurteilung berücksichtigt werden.

Das Verwaltungsgericht stellt dann, ohne nähere Begründung, fest, der Begriff der Beteiligung sei im Steuerharmonisierungsgesetz nicht definiert, und deshalb könnten die Kantone diesen Begriff frei interpretieren.

Auf dieser Basis würden in Genf langfristige Darlehen an Gesellschaften, an denen die darlehensgebende Gesellschaft direkt mindestens zu 20 % am Kapital beteiligt seien, als Beteiligungen qualifiziert. Die Rechtslage sei deshalb anders als bei der direkten Bundessteuer, wo die ESTV sich bei der Anwendung von Art. 69 und 70 DBG für eine einschränkendere Interpretation dieses unbestimmten Begriffs «Beteiligungen» entschieden habe. Da der Begriff des Beteiligungsertrags im Gesetz ebenfalls nicht definiert sei, stelle das Gericht diesbezüglich auf die Doktrin ab, und dort sei festgehalten, dass auch die Kapitalgewinne den Beteiligungserträgen zuzurechnen seien.

Vor dem Hintergrund dieser Vorentscheidungen stellt das Gericht dar, dass der grösste Teil der wechselkursbedingten Aufwertung der Darlehen auf das Darlehen der I.-SA an die G.-SA, an welcher sie eine Beteiligung von mindestens 20 % (nämlich 40 %) halte, entfallen sei. Damit betrage der Beteiligungsertrag im Jahr 2003 85,9 % der Gesamterträge der I.-SA. Die Bedingung, wonach mindestens 2/3 der Erträge der I.-SA aus Beteiligungserträgen bestehen müssen, sei erfüllt, und der Gesellschaft sei deshalb durch die kantonale Steuerverwaltung im Rahmen einer Neuveranlagung der Status einer Holdinggesellschaft zuzuerkennen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dieser Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Genf dehnt den Begriff der Holdinggesellschaft gem. Art. 28 Abs. 2 StHG bzw. Art. 22 LIPM GE sehr weit aus. Auch Gesellschaften, die, wie die I.-SA, gar keine Dividenden vereinnahmen, sondern bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eher als Finanzgesellschaften agieren, können als Holdinggesellschaften besteuert werden, sofern die Finanzerträge aus direkten und indirekten Tochtergesellschaften stammen.

³ Im hier massgeblichen Punkt stimmt diese Bestimmung wörtlich mit Art. 28 Abs. 1 StHG überein.

Hauptgrund für dieses weit gehende Verständnis des Begriffs der Holdinggesellschaft bildet die Tatsache, dass das Gericht die Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung billigt, wonach auch langfristige Darlehen an Gesellschaften, an denen die darlehensgebende Gesellschaft zu mindestens 20 % am Kapital beteiligt ist oder deren Beteiligung am Kapital mindestens einen Verkehrswert von Fr. 2 Mio. aufweist, als «Beteiligungen» im Rahmen des Aktiventests und die Zinsen und Kapitalgewinne auf solchen Darlehen als «Beteiligungsertrag» im Rahmen des Ertragstests qualifiziert werden können.

Methodisch hat sich das Verwaltungsgericht die Sache sehr einfach, wohl zu einfach gemacht. Das Gericht geht, ohne sich mit Art. 28 StHG und mit Art. 21 - 23 LIPM GE, welche die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben von Art. 28 StHG in das genferische Recht umsetzen, vertieft auseinanderzusetzen, davon aus, dass:

- die gesetzlichen Begriffe der Beteiligung und des Ertrags aus Beteiligungen im StHG völlig unbestimmt seien und deshalb den Kantonen einen weiten Auslegungsspielraum offenliessen, und
- Art. 22 LIPM GE, welcher im hier massgeblichen Bereich wörtlich das StHG übernimmt, durch die Steuerverwaltung korrekt ausgelegt worden sei, als diese in einer Verwaltungsverordnung festgehalten hat, dass auch langfristige Darlehen als Beteiligungen (und folglich die Zinsen darauf als Beteiligungserträge) qualifiziert werden.

Hätte sich das Verwaltungsgericht mit dem Sinn von Art. 28 Abs. 2 StHG und Art. 22 LIPM GE sowie mit der Systematik von Art. 28 StHG und Art. 21 - 23 LIPM GE auseinandergesetzt, hätte es festgestellt, dass es gute Gründe dagegen gibt, langfristige Darlehen als Beteiligungen im Sinne dieser Gesetzesbestimmungen zu qualifizieren und diesen Begriff auf das Zurverfügungstellen von Eigenkapital zu begrenzen – gleich oder ähnlich, wie das die ESTV im KS Beteiligungserträge getan hat.⁴ Sinn der Steuerbefreiung von Holdinggesellschaften auf Kantons- und Gemeindesteuerebene ist es, dem Umstand Rechnung zu tragen, dass diese Gesellschaften mindestens 2/3 der Erträge aus Investitionen in Eigenkapital anderer Kapitalgesellschaften erzielen⁵ bzw. 2/3 der Investitionen in Form von Eigenkapital anderer Kapitalgesellschaften erfolgt sind. Es geht m. a. W. um eine sehr pauschale und sehr weitgehende Massnahme zur Vermeidung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung von Konzernträgen. Bereits die gesetzliche Anordnung, dass das Zweidrittelersfordernis alternativ aktiven- oder ertragsseitig erfüllt werden kann, geht sehr weit. Und die

Konsequenz daraus ist, dass eine Gesellschaft 1/3 ihrer Erträge bzw. im Falle, dass sie den Aktiventest besteht, Erträge in unbeschränkter Höhe kantons- und gemeindesteuerfrei vereinnahmen kann, obwohl diese Erträge bei den zahlenden Gesellschaften als Aufwand abzugsfähig sind. Diese Regelung ist aus steuersystematischer Sicht problematisch und im internationalen Umfeld einzigartig. Es gibt deshalb im Licht von Sinn und Zweck der Normen über die Holdinggesellschaften gute Gründe dagegen, diesen gesetzlich bereits bestehenden, steuersystematisch problematischen Spielraum noch durch ein extensives Verständnis des Begriffs der Beteiligungen auf langfristige Darlehen an Tochtergesellschaften auszuweiten. Die Praxis des Kantons Genf, den Bereich, in welchem es aufgrund der Abzugsfähigkeit der Zinsen bei den Tochtergesellschaften zu einer gewinnsteuerlichen Nullbelastung auf der Stufe der Kantons- und Gemeindesteuern kommt, noch weiter zu fassen, als er bereits dann besteht, wenn Darlehen in keinem Fall als Beteiligungen gem. Art. StHG 28 und den diesen umsetzenden kantonalen Normen qualifiziert werden, widerspricht dem Sinn des Status der Holdinggesellschaften. Darauf geht jedoch das Verwaltungsgericht überhaupt nicht ein.

Aber auch die Anwendung des systematischen Auslegungselements spricht dagegen, langfristige Darlehen als Beteiligungen iSv Art. 28 Abs. 2 StHG und Art. 22 LIPM GE zu qualifizieren. Art. 28 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG sowie Art. 21 LIPM GE enthalten ebenfalls den Begriff «Beteiligungen». Dort ist gesetzlich definiert, dass unter Beteiligungen bzw. Beteiligungsrechten Anteile am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven zu verstehen sind. Fremdkapital und Erträge daraus fallen somit nicht unter den Beteiligungsbegriff im Sinne dieser Bestimmungen. Art. 28 Abs. 2 StHG und Art. 22 LIPM GE stehen insofern in einem engen systematischen Zusammenhang mit diesen Normen, als der Status der Holdinggesellschaft – vergleichbar mit dem Beteiligungsabzug (wenn auch wesentlich weitergehend) – ein Mittel ist, um die gewinnsteuerliche Mehrfachbelastung im Konzern zu eliminieren.⁶ Dieser gesetzessystematische Zusammenhang der Normteile (StHG) bzw. Normen (LIPM GE) spricht dagegen, dem Begriff der Beteiligungen in Art. 28 Abs. 2 StHG und Art. 22 LIPM GE eine derart andere Bedeutung zu geben als jene in Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 21 LIPM GE, wie dies die, nun vom Verwaltungsgericht gebilligte, Praxis des Kantons Genf tut.

4 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.4.

5 Welche typischerweise bereits mit einer Gewinnsteuer vorbelastet sind.

6 Die steuersystematisch problematische Ausdehnung auf Erträge, welche keiner Gewinnsteuervorbelastung unterliegen, durch die alternative Zweidrittelschwelle vermag am systematischen Zusammenhang zwischen dem Beteiligungsabzug und dem Holdingstatus nichts Grundsätzliches zu ändern.

Für die Auffassung des Verwaltungsgerichts könnte einzig der unterschiedliche Wortlaut von Art. 28 Abs. 2 StHG einerseits und Art. 28 Abs. 3 StHG andererseits (bzw. Art. 23 und 22 LIPM GE) angeführt werden. Art. 28 Abs. 3 StHG und Art. 23 LIPM GE enthalten nämlich – anders als Art. 28 Abs. 2 StHG und Art. 22 LIPM GE – einen ausdrücklichen Verweis auf «Erträge aus Beteiligungen» gem. Art. 28 Abs. 1 StHG bzw. «le rendement des participations de l'article 21» (LIPM GE). Aus diesen unterschiedlichen Wortlauten könnte abgeleitet werden, dass für die Anwendung von Art. 28 Abs. 2 StHG und Art. 22 LIPM GE die Beschränkung des Begriffs des Beteiligungsertrags auf Anteile am Eigenkapital oder am Gewinn und den Reserven nicht gilt.

Selbst wenn man die Auffassung vertreten würde, dass diese Unterschiede im Wortlaut des StHG den Kantonen einen Freiraum dafür gewähren, auch langfristige Darlehen an Tochtergesellschaften als Beteiligungen zu qualifizieren, erscheint es höchst fraglich, ob es zulässig ist, Art. 22 LIPM GE – der ja einen solchen, allenfalls aufgrund des StHG bestehenden, Freiraum nicht explizit ausgeschöpft, sondern die hier massgeblichen Normteile von Art. 28 Abs. 2 StHG wörtlich übernommen hat – unter Berufung auf den unterschiedlichen Wortlaut von Art. 22 und 23 LIPM GE so auszulegen, wie dies das Verwaltungsgericht getan hat.

Die Qualifikation der wechsellkursbedingten Aufwertung des als Beteiligung iSv Art. 22 LIPM GE qualifizierten Darlehens an die G.-SA als Beteiligungsertrag stützt das Gericht mit dem Hinweis auf die Doktrin (Oberson⁷ und Rolli/Ryser⁸) ab. Davon abweichende Auffassungen⁹ werden jedoch ignoriert. Dabei beachtet das Gericht auch nicht, dass Oberson einzig die Auffassung vertritt, dass die Kantone einen entsprechenden Gestaltungsspielraum haben. Hingegen sagt dieser Autor nicht, dass der Gesetzgeber des Kantons Genf diesen Spielraum auch entsprechend ausgeschöpft habe.

2 Mantelhandel zu Gunsten der Steuerpflichtigen?

Sachverhalte

Die Sachverhalte dieser beiden Entscheide werfen Rechtsfragen auf, die sich aufgrund der Rechtslage in Zukunft nicht mehr in gleicher Weise stellen können,

weil es sich in den Streitfällen um die Steuerfolgen der Übertragung von Altbeteiligungen vor dem 31.12.2006 handelt. Für Beteiligungsübertragungen ab dem 1.1.2007 besteht die Unterscheidung zwischen Alt- und Neubeteiligungen nicht mehr. Losgelöst von dieser Tatsache, bildet Gegenstand dieser beiden Entscheide eine Rechtsfrage von über diese Einzelfälle hinausgehender Bedeutung. Es geht dabei um die dogmatische Einordnung des Instituts des Mantelhandels als Fall der Steuerumgehung oder als Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und die sich daraus ergebenden Konsequenzen. Weil nur diese Frage weiterhin von Bedeutung ist, wird nachfolgend im Wesentlichen nur auf diesen Aspekt eingegangen. Vor diesem Hintergrund stellen sich die massgeblichen Sachverhaltselemente in den beiden Entscheiden wie folgt dar:

Neuenburger Fall¹⁰

Die X.-SA mit Sitz in Neuenburg hatte am 30.11.2003 u. a. die Anteile an der, ebenfalls in Neuenburg ansässigen, 100 %igen Tochtergesellschaft Z.-SA zum Verkehrswert in ihre niederländische Tochtergesellschaft Y.-BV eingebracht. Gem. Art. 207a Abs. 3 DBG bildete sie im Umfang der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Gewinnsteuerwert (von Fr. 966 236.30) eine unbesteuerte Reserve. Im Zeitpunkt der Übertragung ihrer Anteile von der X.-SA auf die Y.-BV befand sich die Z.-SA bereits in Liquidation und wurde am 18.11.2008 im Handelsregister gelöscht.

Gem. Art. 207a Abs. 3 Satz 4 DBG¹¹ musste die zuvor gebildete Reserve steuerwirksam aufgelöst werden. Dabei stellte sich die X.-SA auf den Standpunkt, die Übertragung aller Aktien der sich in Liquidation befindenden Z.-SA stelle einen Mantelhandel dar, und deshalb sei ihr auf dem sich aus der Auflösung der Reserve ergebenden Gewinn der Beteiligungsabzug gem. Art. 69 und 70 DBG zu gewähren. Die neuenburgischen Steuerbehörden haben jedoch im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren die Sichtweise der X.-SA nicht übernommen, sondern den Gewinn aus der Auflösung der Reserve (als Aufwertungsgewinn) voll besteuert. Im Wesentlichen gleich lautete das Urteil des Steuergerichts. Auch das Verwaltungsgericht lehnte die Qualifikation der Übertragung der Aktien an der Z.-SA als Mantelhandel ab, und zwar

7 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 236.

8 RYSER/ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 349.

9 HÖHN, *Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG*, 259 f., und WALDBURGER, *Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz*, 64 ff.

10 BGer 2C_176/2008, 26.8.2008, StE 2009 B 72.22 Nr. 13.

11 Und gemäss der analogen Bestimmung im Steuergesetz des Kantons Neuenburg, welches eine mit Art. 207a DBG praktisch identische Norm enthält. Der einzige Unterschied besteht darin, dass nach diesem kantonalen Recht als Stichtag für die Abgrenzung zwischen Neu- und Altbeteiligungen nicht der 1.1.1997, sondern der 1.1.2000 gilt. Auf die kantonale Rechtslage muss aufgrund dieser weitestgehend dem DBG nachgebildeten Ordnung im Folgenden nicht mehr eingegangen werden.

mit der Begründung, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe gar kein Mantelhandel stattgefunden, weil die Anteilsveräusserung eine rein konzerninterne Transaktion und deshalb kein Veräusserungsgeschäft darstelle, das als Übertragung (der Mehrheit der Anteile) im Sinne des Instituts des Mantelhandels gelte. Gegen dieses Urteil hat die X.-SA Beschwerde beim Bundesgericht geführt. Das Gericht hat die Beschwerde abgewiesen.

Glarner Fall¹²

Im Jahr 2004 verkaufte die A.-AG ihre vor 1997 erworbene 51 %-Beteiligung an der B.-AG für Fr. 1 062 300 an eine unbekannte Käuferschaft. Auf der Differenz zwischen diesem Verkaufserlös und dem Nennwert der A.-AG-Anteile wurde die Verrechnungssteuer erhoben. Mit der Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2004 beantragte die A.-AG, es sei ihr im Umfang der Differenz zwischen dem Verkehrs- und dem Nennwert der Beteiligungsabzug zu gewähren, weil es sich dabei nicht um einen Kapitalgewinn, sondern um einen aus einem Mantelhandel stammenden Beteiligungsertrag handle. Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren wurde der Beteiligungsabzug nicht gewährt, während die Steuerrekurskommission des Kantons Glarus auf das Vorliegen von Beteiligungsertrag erkannte. Gegen diesen Entscheid gelangte die ESTV an das Verwaltungsgericht, das die Beschwerde guthiess und im Ergebnis den Einspracheentscheid bestätigte. Dagegen erhob die A.-AG beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Das Bundesgericht wies die Beschwerde ab.

Erwägungen des Bundesgerichts

Neuenburger Fall

In der vorliegend einzig interessierenden E 5, wo sich das Bundesgericht mit dem Institut des Mantelhandels auseinandersetzt, wird zunächst die bisherige Rechtsprechung im Bereich der Verrechnungssteuer wiedergegeben.

Das Gericht erwähnt zunächst die Indizien, die auf einen solchen Mantelhandel hindeuten, wie Wechsel im Verwaltungsrat, Sitz- oder Betriebsverlegung und Änderung des Gesellschaftszwecks. Schliesslich müssten im Bereich der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben 2 kumulative Erfordernisse erfüllt sein, damit ein Mantelhandel vorliege: ein Wechsel der Mehrheit der Anteile am Aktienkapital (in einem oder mehreren Paketen), und die Gesellschaft müsse entweder wirtschaftlich liquidiert sein oder ihre Aktiven müssten in liquide Form gebracht worden sein (E 5.1).

Sodann stellt das Bundesgericht fest, der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Neuenburg enthalte keinerlei Feststellungen in Bezug auf die in der Rechtsprechung erwähnten Indizien für einen Mantelhandel, wie Wechsel im Verwaltungsrat, Sitz- oder Betriebsverlegung und Änderung des Gesellschaftszwecks. Soweit das Institut des Mantelhandels überhaupt auf die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen anwendbar sei, was das Bundesgericht vorliegend offenlassen könne, sei von der Vorinstanz keines der vorstehend genannten Sachverhaltselemente in für das Bundesgericht verbindlicher Weise festgestellt worden. Es wäre deshalb Sache der Beschwerdeführerin gewesen, vor Bundesgericht geltend zu machen, die Vorinstanz habe den Sachverhalt unrichtig dargestellt oder willkürlich festgestellt (E 5.2). Aber unabhängig von diesen verfahrensrechtlichen Überlegungen zeige es sich, dass in der zu beurteilenden Transaktion kein Mantelhandel zu erblicken sei. Da die Z.-SA nur wenige Monate nach dem Handwechsel der Mehrheit der Aktien im Handelsregister gelöscht worden sei, ergebe sich, dass der Verkauf der Anteile an die Y.-BV weder der Liquidation einer alten noch der Gründung einer neuen Gesellschaft gleichgestellt werden könne. Zudem hätte im Fall des Vorliegens eines Mantelhandels der Liquidationserlös für die Zwecke der Verrechnungssteuer deklariert und die Steuer durch die Z.-SA abgeliefert und von der X.-SA zurückgefordert werden müssen. Einen entsprechenden Antrag habe die X.-SA jedoch nie gestellt.

Zudem sei es überraschend, dass sich die Beschwerdeführerin auf das Institut des Mantelhandels, das zur Vermeidung von Rechtsmissbräuchen geschaffen worden sei, berufen wolle, um einen Vorteil bei der direkten Bundessteuer zu erlangen. Konsequenterweise könne die Beschwerdeführerin aus dem Institut des Mantelhandels nichts ableiten, und der streitige Gewinn qualifiziere sich (für den Beteiligungsabzug) nicht als Liquidationsertrag.

Glarner Fall

Das Verwaltungsgericht des Kantons Glarus hat die Auffassung vertreten, der im Streit liegende Ertrag der Beteiligungsveräusserung stelle einen Kapitalgewinn dar und könne deshalb nicht Anspruch auf den Beteiligungsabzug geben, während die Beschwerdeführerin der Meinung ist, es handle sich um einen faktischen Liquidationserlös, weil die Beteiligungsveräusserung ein Mantelhandel gewesen sei. Das Bundesgericht erwägt, es müsse deshalb im vorliegenden Verfahren zwischen diesen widerstreitenden Standpunkten entscheiden, während es diese Frage im Neuenburger Fall noch habe offenlassen können.

¹² BGer 2C_349/2008, 14.11.2008.

Es stellt fest, dass der Begriff der Liquidation bzw. des Liquidationsgewinns im Steuerrecht weiter gefasst sei als im Zivilrecht. Es weist auf die faktische Liquidation und auf den Mantelhandel bei der Emissionsabgabe und bei der Verrechnungssteuer hin. Bei Letzterem bleibe die Liquidität in der Gesellschaft, und dennoch werde unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Teil des Verkaufserlöses als Liquiditätsüberschuss qualifiziert. Auch der Begriff des Ertrags beweglichen Kapitalvermögens gem. Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG und der Begriff der Erträge aus Beteiligungen gem. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG seien unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Charakters der Vorgänge auszulegen. Deshalb handle es sich auch im Fall des Mantelhandels um einen Liquidationsüberschuss im steuerrechtlichen Sinn.¹³

Sodann wirft das Gericht (wie bereits im Neuenburger Fall) die Frage auf, ob sich eine Steuerpflichtige überhaupt zum Zwecke der Erzielung einer geringeren Steuerlast auf das Vorliegen eines Mantelhandels berufen könne, weil mit dieser Qualifikation üblicherweise missbräuchlichen Gestaltungen der Besteuerungsverminderung entgegengewirkt werde. Diese Frage müsse vom Bundesgericht jedoch im vorliegenden Fall nicht end- oder allgemeingültig beantwortet werden (E 2.6).

Diese Frage war im strittigen Fall deshalb nicht zu entscheiden, weil das Gericht zum Ergebnis kam, dass aufgrund verschiedener Umstände nicht erstellt sei, dass tatsächlich ein Mantelhandel vorliege. Zwar sei die Übertragung einer 51 %igen Beteiligung festgestellt und unbestritten. Hingegen habe weder die Beschwerdeführerin von sich aus die verschiedenen Indizien für die beweismässige Erstellung des Mantelhandels beigebracht noch sei sie vom Gericht je dazu aufgefordert worden. Das Bundesgericht stellt zudem die Vermutung auf, die Beschwerdeführerin habe bewusst gewisse Informationen zurückbehalten. Die spontane Ablieferung der Verrechnungssteuer durch den Käufer genüge für sich alleine jedenfalls nicht, um vom tatsächlichen Vorliegen eines Mantelhandels auszugehen.

Die Vorinstanz habe somit den Sachverhalt nicht vollständig festgestellt, was eine Rechtsverletzung bedeute. Die Beschwerde sei deshalb gutzuheissen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur Sachverhaltsergänzung sowie zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

13 Der Auffassung der Vorinstanz, wonach – im Einklang mit der Auffassung der ESTV – gemäss einem strikt zivilrechtlichen Ansatz geprüft werden müsse, ob ein Kapitalgewinn oder ein Beteiligungsertrag vorliege, könne das Bundesgericht somit nicht zustimmen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Qualifikation des beim Mantelhandel zur Besteuerung gelangenden Substrats als Liquidationsüberschuss – und nicht als Kapitalgewinn – vermag zu überzeugen. Sie entspricht auch ständiger Praxis beim Mantelhandel im Zusammenhang mit im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften. Auch dort wird beim Veräusserer von Vermögensertrag und nicht von einem Kapitalgewinn ausgegangen.¹⁴

Nochmals überdenken sollte jedoch das Bundesgericht seine Zurückhaltung, das Institut des Mantelhandels auch dann anzuwenden, wenn sich dies zugunsten eines Steuerpflichtigen auswirkt. Es geht hier um eine grundsätzliche, weit über den Fall des Mantelhandels hinausgehende Fragestellung: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung von Steuerrechtsnormen darf keine «Einbahnstrasse» zu Lasten der Steuerpflichtigen sein. Sie steht auch in keinem Zusammenhang mit der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung, sondern sie ist ein objektives Institut, welches die Funktion hat, die sich aus der spezifischen Aufgabe steuerrechtlicher Normen ergebende Notwendigkeit, in verschiedenen Situationen wirtschaftliche Vorgänge, abweichend vom Zivilrecht, nach dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung steuerlich zu erfassen. Wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfüllt sind, muss sie unabhängig davon angewendet werden, ob sie sich zugunsten oder zulasten der Steuerpflichtigen auswirkt. Dies gilt nicht nur – aber auch – beim Mantelhandel.

Problematisch ist die Argumentation des Bundesgerichts im Neuenburger Fall bezüglich der Bedeutung der Indizien für das Vorliegen eines Mantelhandels, wie Wechsel im Verwaltungsrat, Sitz- oder Betriebsverlegung und Änderung des Gesellschaftszwecks. Dort ging es um eine konzerninterne Veräusserung der Mehrheit der Beteiligungsrechte. In diesen Fällen gibt es häufig keinen Anlass, den Verwaltungsrat neu zu besetzen, und auch die Änderung des Gesellschaftszweckes, die Verlegung des Sitzes oder Ortes des Geschäftsbetriebs wird beim Mantelhandel innerhalb eines Konzerns in vielen Fällen unterbleiben.

Das Bundesgericht gewichtet die Bedeutung dieser Indizien ganz generell zu stark. Diese Indizien sollten von den Steuerbehörden dazu herangezogen werden, Fälle von Mantelhandel überhaupt eruieren zu können. Die konkrete Beurteilung eines in Prüfung stehenden Sachverhalts durch Steuerbehörden und Gerichte sollte je-

14 Andernfalls könnte ja mittels eines Mantelhandels die Besteuerung der latenten Einkommensteuern vermieden werden (sofern keine indirekte Teilliquidation vorliegt).

doch für alle Steuerarten einzig anhand der vom Bundesgericht genannten und in Art. 5 Abs. 2 lit. b StG gesetzlich normierten Kriterien¹⁵ erfolgen. Von einem Heranziehen weiterer Indizien ist in diesem Verfahrensstadium abzusehen.

Literaturverzeichnis

HÖHN ERNST, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3. A., Basel/Genf/München 2007

RYSER WALTER/ROLLI BERNARD, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4 A., Bern 2002

WALDBURGER ROBERT, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domizilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, Zürich 1996

Praxisanweisungen

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

Information sociétés holdings, Information no 8/2003 ACC GE – Reconnaissance et imposition des sociétés holdings (du 18.7.2003)

Rechtsquellen

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

LIPM GE, Loi sur l'imposition des personnes morales (du 23.9.1994), RSG D 3 15

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

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

15 Handwechsel der Mehrheit der Anteile, Gesellschaft ist wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden.

Gesetzgebungs-Agenda 2009/3

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Eric Hess, Fürspr.***

Inhalt

1	Bund	2.8	Graubünden
1.1	Ehe- und Familienbesteuerung	2.9	Luzern
1.2	Unternehmenssteuerreform III	2.10	Nidwalden
1.3	Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien	2.11	Schaffhausen
1.4	Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes	2.12	Schwyz
1.5	Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds	2.13	Solothurn
1.6	Ausgleich der Folgen der kalten Progression	2.14	St.Gallen
1.7	Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen	2.15	Tessin
1.8	Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuergerechtigkeits-Initiative)»	2.16	Thurgau
1.9	Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum	2.17	Uri
1.10	Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)	2.18	Waadt
1.11	In der Sommersession 2009 behandelte Motionen und Initiativen	2.19	Wallis
		2.20	Zug
		2.21	Zürich
		3	Doppelbesteuerungsabkommen: Informationsaustausch
2	Kantone		
2.1	Aargau		
2.2	Appenzell Ausserrhoden		
2.3	Basel-Landschaft		
2.4	Basel-Stadt		
2.5	Bern		
2.6	Genf		
2.7	Glarus		

* 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, Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 Bund

1.1 Ehe- und Familienbesteuerung

Die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung ist nunmehr Gegenstand der parlamentarischen Beratung, nachdem sie einen langwierigen Prozess der Entscheidungsfindung hinter sich hat. Ein im Dezember 2006 eingeleitetes Vernehmlassungsverfahren zu verschiedenen Besteuerungsmodellen¹ führte zu einem Patt und zur Erkenntnis, dass eine breit abgestützte, grundsätzliche Änderung des heutigen Systems vorerst nicht zu erreichen ist. Offensichtlich kann in absehbarer Zeit kein gesellschaftspolitischer Konsens darüber gefunden werden, wie die Veränderungen in der Gesellschaft im Steuersystem abzubilden sind. Um einen langwierigen und lähmenden Streit zu vermeiden, stellte der Bundesrat einen grundsätzlichen Systementscheid zurück und entschied sich, stattdessen eine Verbesserung der Situation von natürlichen Personen anzustreben, die rasch umzusetzen ist. Da Kinder die grösste finanzielle Belastung für ein Paar und für Alleinerziehende sind, richtete er seinen Fokus auf die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern.

Am 11.2.2009 gab der Bundesrat eine Vorlage für eine Reform der Familienbesteuerung in die Vernehmlassung. Ziel der Reform ist eine verbesserte Steuergerechtigkeit zwischen Personen mit und solchen ohne Kindern. Angestrebt wird zudem eine möglichst gleiche steuerliche Behandlung von Familien mit fremdbetreuten Kindern und solchen, bei denen ein Elternteil die Kinder betreut. Im Weiteren soll sichergestellt werden, dass Alleinerziehende und getrennt lebende Eltern gemäss ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden.²

Zur steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern wurden in der Vernehmlassungsvorlage 2 Lösungsmöglichkeiten – die Kombinationslösung und ein Elterntarif in verschiedenen Varianten – zur Diskussion gestellt:

- Die *Kombinationslösung* beinhaltet einerseits eine Erhöhung des Kinderabzugs und andererseits die Einführung eines Abzugs für die Fremdbetreuung der Kinder. Der Kinderabzug soll bei der direkten Bundessteuer von Fr. 6100 auf Fr. 8100 erhöht werden. Zudem soll der Versicherungsabzug für Kinder von Fr. 700 im Sinne einer Vereinfachung in den Kinderabzug integriert werden. Für die Kosten der Fremdbetreuung von Kindern soll bei der direkten Bundessteuer ein Abzug von max. Fr. 12 000 eingeführt wer-

den. Die Kantone sollen verpflichtet werden, in ihrem Recht einen entsprechenden Abzug für Kinderfremdbetreuungskosten einzuführen. Die Obergrenze können sie jedoch frei festsetzen.

- Als Alternative zur Erhöhung des Kinderabzuges wurde die Einführung eines *Elterntarifs* zur Diskussion gestellt, der zusammen mit dem oben erwähnten Fremdbetreuungskostenabzug eingeführt würde. Dieser hätte zur Folge, dass neu alle Eltern mit Kindern, die nach geltendem Recht Anspruch auf den Verheiratetentarif und den Kinderabzug haben, zum 3. und mildesten Tarif (Elterntarif) besteuert würden. Es wurden dabei 3 Varianten berechnet, wobei die Einführung eines Fremdbetreuungskostenabzuges jeweils bestehen bliebe.³

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis zum 15.4.2009 und ergab ein völlig uneinheitliches Meinungsbild. Das Vorhaben des Bundesrates, Familien mit Kindern steuerlich zu entlasten, stiess zwar auf breite Zustimmung. Auch die Absicht, einen Abzug der Kosten für die Fremdbetreuung von Kindern einzuführen, wurde weitgehend positiv aufgenommen. Geteilt waren die Meinungen jedoch in der Frage, ob bei der direkten Bundessteuer zur Entlastung der Familien mit Kindern der Kombinationslösung (Erhöhung des Kinderabzugs und Einführung eines Fremdbetreuungsabzugs) oder der Einführung eines Elterntarifs (statt der Erhöhung des Kinderabzugs) der Vorzug gegeben werden soll. Während die Kantone fast geschlossen für die Erhöhung des Kinderabzugs und gegen die Einführung eines Elterntarifs plädierten, ergab sich bei den politischen Parteien keine eindeutige Tendenz.

Am 20.5.2009 hat der Bundesrat seine Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern den eidg. Räten zugeleitet.⁴ Darin beantragt er, zur Entlastung für Familien mit Kindern bei der direkten Bundessteuer einen Elterntarif einzuführen. Der entsprechende Tarif, der Ehepaaren und alleinerziehenden Personen gewährt werden soll, geht vom heute geltenden Verheiratetentarif aus; der dabei errechnete Steuerbetrag wird aber zusätzlich um Fr. 170 pro Kind reduziert. Die bereits heute bestehenden kinderrelevanten Abzüge (Kinderabzug und Kinderversicherungsprämienabzug) sollen unverändert bleiben. Zudem soll ein Abzug für die von der Familie getragenen Kosten der Fremdbetreuung von Kindern, jedoch max. Fr. 12 000, bei der direkten Bundessteuer eingeführt werden. Die Kantone sollen verpflichtet werden, einen entsprechen-

1 S. dazu Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.2, FStR 2008, 236 f.

2 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 11.2.2009), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=25292&print_style=yes.

3 S. dazu Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 1.1, FStR 2009, 149 f.

4 BBl 2009, 4729.

den Abzug auch im kantonalen Recht einzuführen, wobei sie die Obergrenze jedoch frei festlegen können.

Neben der steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern soll die Tarifautonomie der Kantone bei der Besteuerung der Alleinerziehenden nach deren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wieder hergestellt werden. Den Kantonen soll damit nicht mehr vorgeschrieben werden, wie sie Alleinerziehende steuerlich zu belasten haben. Damit soll der vom Bundesgericht gerügte verfassungswidrige Eingriff in die Tarifhoheit der Kantone beseitigt werden. Diese bleiben selbstredend weiterhin verpflichtet, die Alleinerziehenden nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Ausserdem sollen Eltern, die nicht gemeinsam besteuert werden und das gemeinsame Sorgerecht haben, unter bestimmten Voraussetzungen je die Hälfte des Kinderabzuges geltend machen können.

1.2 Unternehmenssteuerreform III

Im Auftrag des Vorstehers des Eidg. Finanzdepartements hat eine Arbeitsgruppe mit Vertretern von Bund und Kantonen die Ziele einer weiteren Unternehmenssteuerreform zur nachhaltigen Sicherung des Wirtschaftswachstums konkretisiert und entsprechende Massnahmen vorgeschlagen. Der Bundesrat hat die Erkenntnisse der Arbeitsgruppe zur Kenntnis genommen und am 10.12.2008 das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung auszuarbeiten. Zum einen sollen die in der Schweiz tätigen Firmen von unnötigen Steuerlasten befreit und zum anderen die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb gestärkt werden.⁵

1.3 Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien

In Ausführung einer parlamentarischen Initiative, welcher National- und Ständerat trotz ablehnendem Antrag des Bundesrates zugestimmt hatten und die von der Staatspolitischen Kommission des Ständerats (SPK-S) ausgearbeitet worden war⁶, haben die eidg. Räte am 12.6.2009 das BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien verabschiedet.⁷ Dieses sieht vor, dass Mitgliederbeiträge und Zuwendungen neu von den Einkünften der natürlichen Personen bis zu einem bestimmten Gesamtbetrag in Abzug gebracht werden können, wenn die bedachte Partei gewisse Voraussetzungen erfüllt. Bei der direkten Bundessteuer be-

trägt der Maximalabzug Fr. 10 000; für die kantonalen Steuern ist der Höchstbetrag im kantonalen Recht festzusetzen.

Der ursprüngliche Antrag, auch Unternehmensspenden von juristischen Personen an politische Parteien zum Abzug zuzulassen, ist im Gesetz nicht mehr enthalten, da solche unter bestimmten Voraussetzungen bereits unter Politsponsoring als Betriebsaufwand verbucht werden können.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 1.10.2009. Nach Inkraftsetzung haben die Kantone ihre Gesetzgebung in 2 Jahren anzupassen. Nach Ablauf dieser Frist entfaltet das BG seine Wirkung für alle Kantone. Soweit kantonales Recht noch nicht angepasst ist, ist der für die direkte Bundessteuer vorgesehene Maximalabzug auch für das kantonale Recht massgebend.

1.4 Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes

Am 25.6.2008 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer zu Handen der eidg. Räte. Sie ist in der Form einer Sammelbotschaft ausgestaltet und umfasst 2 Teile. Der Teil A («Steuergesetz») enthält ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz und legt damit das Fundament der Steuerreform. Der Teil B («Einheitssatz») übernimmt alle Massnahmen des Teils A, geht indessen in der Vereinfachung konsequent weiter und sieht einen einheitlichen Steuersatz von 6,1 % vor, bei Abschaffung der meisten heute bestehenden 25 Steuerausnahmen. Die Sammelbotschaft ist so aufgebaut, dass beide Teile nacheinander behandelt werden können; es ist aber auch möglich, direkt und ausschliesslich den Teil B zu behandeln. Der Bundesrat strebt die Umsetzung sowohl der im Teil A als auch der im Teil B enthaltenen Reformen an.⁸

In der Frühjahrssession 2009 hat der Nationalrat die Vorlage als Erstrat beraten, wobei er gemäss Antrag seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N) eine Eintretens- und Detaildiskussion nur zum Teil A durchführte. Der Teil B soll erst behandelt werden, wenn der Teil A von beiden Räten in der Schlussabstimmung angenommen worden ist. Der Ständerat hat die Vorlage in der Sommersession 2009 beraten. Am 12.6.2009 haben beide Räte das BG über die Mehrwertsteuer verabschiedet.⁹ Gegenüber der bundesrätlichen Vorlage enthält dieses folgende Änderungen:

5 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 1.2, FStR 2009, 150 f.

6 Bericht der Staatspolitischen Kommission des Ständerats (vom 17.6.2008), s. BBI 2008, 7463, 7481.

7 BBI 2009, 4389.

8 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 1.6, FStR 2008, 312 f.

9 BBI 2009, 4407.

- Die Mindestumsatzgrenzen von Fr. 75 000, Fr. 150 000 und Fr. 250 000 für die Steuerpflicht werden grundsätzlich auf Fr. 100 000 vereinheitlicht.
- Ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine und gemeinnützige Institutionen sind bis zu einem Umsatz von Fr. 150 000 von der Steuerpflicht befreit.
- Wer unternehmerisch tätig ist, kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht, unabhängig von jeder Umsatzgrenze, verzichten, auch wenn beispielsweise in der Aufbauphase noch keine Umsätze erzielt werden.
- Das Optionsrecht für die Versteuerung von ausgenommenen Leistungen wird ausgeweitet. Neu ist die Option in allen Bereichen für jedes Vertragsverhältnis und für die Versteuerung des Verkaufs oder der Vermietung von allen nicht für private Zwecke genutzten Immobilien uneingeschränkt möglich.
- Der baugewerbliche Eigenverbrauch wird nicht mehr besteuert.
- Der Empfang von Spenden führt nicht mehr zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.
- Die Margenbesteuerung, die heute vor allem bei Auto-Occasionshändlern und Antiquitätenhändlern Anwendung findet, wird abgeschafft und durch ein System ersetzt, das einen so genannten fiktiven Vorsteuerabzug beim Kauf von Gegenständen, die für den Wiederverkauf im Inland bestimmt sind, erlaubt.
- Der maximale Jahresumsatz für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode wird von Fr. 3 Mio. auf Fr. 5 Mio. erhöht und die Frist für den Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode auf 1 Jahr verkürzt. Die effektive Abrechnungsmethode muss während 3 Jahren beibehalten werden. Weitere 16 000 Steuerpflichtige können damit von der vereinfachten Abrechnung profitieren.
- Das Gesetz enthält bei der Inlandsteuer keine von der ESTV zwingend verlangten Formvorschriften für MWST-Belege mehr. Wie in den meisten andern Verfahren gilt die Beweisfreiheit. Die Beweisführung über die rechtserheblichen Sachverhalte ist jedoch mit den bisher vorgeschriebenen MWST-Belegen für alle Beteiligten weitaus am einfachsten, weshalb die steuerpflichtige Person gegenüber der leistungserbringenden Person einen gesetzlichen Anspruch auf Ausstellung eines entsprechenden Belegs hat.
- Die Steuerkontrollen haben neu eine abschliessende Wirkung. Sie sind innerhalb von 360 Tagen zu beenden. Die Unternehmen erhalten zudem ein Anrecht auf Kontrollen, was die Rechtssicherheit erhöht.
- Die relative Verjährungsfrist zur Festsetzung der Steuerforderung beträgt wie bis anhin 5 Jahre. Nach Unterbrechung dieser Frist durch Kontrollen und andere auf die Steuerfestsetzung gerichtete schriftliche Erklärungen der ESTV beträgt die Verjährungsfrist

neu 2 Jahre. Die absolute Verjährungsfrist wird von 15 auf 10 Jahre reduziert.

- Das Strafrecht der Mehrwertsteuer wird neu konzipiert. Die strafwürdigen Handlungen sind im Gesetz differenziert umschrieben; die Höhe der Strafe ist nach dem Unrechtsgehalt der einzelnen Tathandlungen abgestuft.
- Der heute fixe Verzugszinssatz von 5 % wird vom Eidg. Finanzdepartement periodisch den marktüblichen Verhältnissen angepasst.
- Die Behörden erhalten mehr Spielraum, um Unternehmen in schwieriger Lage die Steuer zu erlassen.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 1.10.2009. Wird das Referendum nicht ergriffen, tritt das neue Mehrwertsteuergesetz grundsätzlich am 1.1.2010 in Kraft. Vorbehalten bleibt das Inkrafttreten von Art. 34 Abs. 3 (Möglichkeit, das Geschäftsjahr als Steuerperiode heranzuziehen) und von Art. 78 Abs. 4 (Anspruch auf Durchführung einer Kontrolle), das vom Bundesrat bestimmt wird.

1.5 Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds

Am 19.11.2008 eröffnete der Bundesrat ein Vernehmlassungsverfahren zur Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds, das bis 1.3.2009 dauerte. Ziel der Vorlage ist es, den Sold der Angehörigen von Milizfeuerwehren – in gleicher Weise wie den Militärsold, den Sold für Schutzdienst und das Taschengeld für Zivildienst – von den Steuern zu befreien.¹⁰ Die entsprechende Vorlage wird derzeit ausgearbeitet.

1.6 Ausgleich der Folgen der kalten Progression

Der Bundesrat hat am 6.3.2009 eine Botschaft zu einem rascheren Ausgleich der Folgen der kalten Progression bei der direkten Bundessteuer verabschiedet.¹¹

Das geltende Recht sieht zwar einen Ausgleich der Folgen der kalten Progression vor – nämlich dann, wenn sich die Teuerung seit dem letzten Ausgleich um 7 % erhöht hat –; die eher geringe Teuerung der letzten Jahre hat jedoch zur Folge, dass es jeweils mehrere Jahre dauert, bis die Voraussetzungen für einen Ausgleich gegeben sind. Dieser Umstand führt dazu, dass das geltende Recht zu einer un stetigen Finanzplanung des Bundes beiträgt und immer wieder zu öffentlichen Diskussionen und Änderungsvorschlägen führt. Mit Blick auf diese Nachteile

¹⁰ Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 19.11.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=22995.

¹¹ S. BBl 2009, 1657, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.3.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25688.

der geltenden Regelung und aufgrund verschiedener parlamentarischer Vorstösse zu diesem Thema erachtet es der Bundesrat als sinnvoll, eine Neuregelung des Ausgleichs der Folgen der kalten Progression vorzuschlagen.

In der vorgängigen Anhörung wurden 2 Varianten für einen rascheren Ausgleich der Folgen der kalten Progression zur Diskussion gestellt: ein jährlicher Ausgleich und das Herabsetzen der Teuerungsschwelle auf 3 %. Der Grundsatz, dass die Folgen der kalten Progression künftig rascher ausgeglichen werden sollen, fand in der Anhörung allgemeine Zustimmung. Die Meinungen zur Art und Weise des künftigen Ausgleichs waren jedoch geteilt.

Der Bundesrat schlägt nun konkret vor, die Folgen der kalten Progression künftig bei einer seit dem letzten Ausgleich kumulierten Teuerung von mind. 3 % auszugleichen. Erstmals soll der Ausgleich für das Steuerjahr 2010 erfolgen, sofern dieses Gesetz spätestens in der Sommersession 2009 verabschiedet wird und die Referendumsfrist unbenutzt abgelaufen ist. Weiter schlägt der Bundesrat vor, die Anwendung des Postnumerando-Tarifs auch bei Kapitalleistungen aus der Vorsorge und die Kompetenzdelegation an das Eidg. Finanzdepartement betreffend die künftigen Anpassungen ebenfalls umzusetzen. Diese Änderungen sind in der Anhörung auf breite Zustimmung gestossen.

Der Nationalrat hat die Vorlage als Erstrat in der Frühjahrssession 2009 beraten und ihr grundsätzlich zugestimmt. Allerdings hat er – im Gegensatz zum Antrag des Bundesrats – entschieden, die kalte Progression jährlich auszugleichen und nicht erst dann, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise um 3 % erhöht hat.

Der Ständerat wird die Vorlage in einer Sondersession vom 10./11.8.2009, zusammen mit dem BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern¹², beraten.

1.7 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden.

Auch der Hauseigentümerverband Schweiz reichte zusammen mit weiteren Verbänden am 23.1.2009 eine Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») ein.

Der Bundesrat hat sich am 25.2.2009 gegen die Volksinitiativen ausgesprochen und sieht auch von der Vorlage eines Gegenvorschlags ab. Nach seiner Ansicht soll selbst genutztes Wohneigentum nicht über einen weiteren steuerlichen Kanal gefördert werden. Im Rahmen des Vorsorgesparens übernehmen bereits die Vorbezüge aus den Säulen 2 und 3a die Aufgabe der Wohneigentumsförderung. Der Bundesrat hat das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, für die beiden Volksinitiativen eine Botschaft auszuarbeiten.¹³

1.8 Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuergerechtigkeits-Initiative)»

Am 6.5.2008 wurde die sog. Steuergerechtigkeits-Initiative in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs eingereicht. Sie sieht einerseits Mindeststeuersätze für höhere Einkommen und Vermögen und andererseits das Verbot von degressiven Steuertarifen vor. Namentlich soll der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern zusammen für alleinstehende Personen mind. 22 % auf dem Teil des steuerbaren Einkommens betragen, der Fr. 250 000 übersteigt. In gleicher Weise soll für alleinstehende Personen der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Vermögenssteuern zusammen mind. 5 % auf dem Teil des steuerbaren Vermögens betragen, der Fr. 2 Mio. übersteigt. Für gemeinsam veranlagte Paare und für alleinstehende Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, können die Betragsgrenzen erhöht werden. Auch sollen die Folgen der kalten Progression periodisch ausgeglichen werden.¹⁴

Mit Botschaft vom 6.3.2009 lehnt der Bundesrat diese Initiative ohne Gegenvorschlag ab.¹⁵ Nach seiner Auffassung stellt die Initiative die kantonale Souveränität in Steuerbelangen und damit den Steuerwettbewerb in Frage. Die Annahme der Initiative würde nicht nur die Niedrigsteuernkantone, sondern alle Kantone betreffen. Je

13 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 25.2.2009), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=25552&print_style=yes.

14 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.8, FStR 2008, 239.

15 BBl 2009, 1907, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.3.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformationen/00462/index.html?msg-id=25692.

12 S. Abschn. 1.1.

nach gesetzlicher Umsetzung der Initiative wären auch tiefe und mittlere Einkommen direkt von der Initiative betroffen. Denn im Zuge der Umsetzung der Initiative könne Druck entstehen, die Steuertarife auch für Steuerpflichtige unterhalb der Einkommensgrenze anzupassen sowie die Sozialabzüge zwischen den Kantonen zu harmonisieren. Der Handlungsspielraum der Kantone würde dadurch massiv eingeschränkt. Zudem würde sich die Annahme der Initiative negativ auf die Standortattraktivität des Landes auswirken.

Die Beeinträchtigung der Dynamik des Steuerwettbewerbs würde zudem die Vorteile des Steuerwettbewerbs schmälern. Zudem bestehe die Gefahr, dass der Steuerwettbewerb durch einen Angebotswettbewerb ersetzt werde. Ein solcher würde sich bezüglich Effizienz und Transparenz negativ auf die Schweizer Volkswirtschaft auswirken.

1.9 Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

Am 18.6.2004 hatte NR Rolf Hegetschweiler eine parlamentarische Initiative eingereicht, gemäss der in Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG bei der Grundstückgewinnsteuer für den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen mit nur teilweiser Reinvestition die relative Methode vorgeschrieben werden soll. Die WAK-N beauftragte am 21.1.2008 die ESTV mit der Erstellung eines Berichts für die Umsetzung der Initiative. Am 9.2.2009 nahm die WAK-N einen entsprechenden Vorentwurf für eine Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes an und entschied gleichzeitig, eine Vernehmlassung durchzuführen, bevor sie den Gesetzesentwurf ihrem Rat unterbreitet. Die Vernehmlassungsfrist wurde am 7.4.2009 eröffnet und dauerte bis zum 15.7.2009.

1.10 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümergebund Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der Volksinitiative zum Bausparen¹⁶ auch eine Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung ein. Diese Initiative will Rentnerinnen und Rentnern das Recht einräumen, den Eigenmietwert nicht mehr zu versteuern. Im Gegenzug könnten diese Personen die mit dem Wohneigentum verbundenen Schuldzinsen steuerlich nicht mehr geltend machen. Gemäss der Initiative sollen jedoch die jährlichen Unterhaltskosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 4000 sowie die Kosten für Massnahmen, die dem

Energiesparen, dem Umweltschutz und der Denkmalpflege dienen, vollumfänglich abzugsberechtigt bleiben.

In der Frage der Wohneigentumsbesteuerung haben die eidg. Räte bereits vor längerer Zeit eine Motion gutgeheissen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, eine Vorlage mit dem Ziel auszuarbeiten, die Besteuerung des Eigenmietwerts des selbst bewohnten Wohneigentums auf allen Stufen aufzuheben. Die Schuldzinsen sowie die Unterhaltskosten sollen dabei in einem beschränkten Ausmass weiterhin abzugsfähig bleiben. Weitere Motionen in dieser Frage wurden im laufenden Jahr eingereicht.

Am 17.6.2009 hat der Bundesrat in der Frage der Eigenmietwertbesteuerung einen Grundsatzentscheid gefällt. Er lehnt eine fakultative Befreiung von der Eigenmietwertbesteuerung, beschränkt auf Rentnerinnen und Rentner, ab, wie das von der Volksinitiative verlangt wird, anerkennt jedoch einen Handlungsbedarf. Mit einem indirekten Gegenvorschlag will er die Besteuerung des Eigenmietwerts für alle Wohneigentümerinnen und Wohneigentümer aufgeben und im Gegenzug die bisherigen Abzugsmöglichkeiten auf 2 Ausnahmen beschränken. Künftig sollen nur noch Hypothekarzinsen bei Ersterwerb sowie qualitativ hochwertige Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen steuerlich berücksichtigt werden. Der Bundesrat hat das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten.¹⁷

1.11 In der Sommersession 2009 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- eine Kommissionsmotion für Steuereffizienz im Gebäudesanierungsbereich angenommen;
- eine Kommissionsmotion für Anreize für umfassende energetische Sanierungen bei Privatliegenschaften angenommen;
- eine Ständeratsmotion für mehr Effektivität und Effizienz bei den Steuerabzügen für energetische Gebäudesanierungen überwiesen;
- eine Ständeratsmotion zur Vereinfachung der Besteuerung natürlicher Personen überwiesen;
- eine Ständeratsmotion zur Beseitigung steuerlicher Hemmnisse bei der Finanzierung von Konzerngesellschaften überwiesen;
- eine Motion der FDP-Liberalen Fraktion für eine raschere Amts- und Rechtshilfe angenommen;

16 S. Abschn. 1.7.

17 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.6.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=27483.

- eine Motion der FDP-Liberalen Fraktion betr. Strategie zur Stärkung des Finanzplatzes Schweiz abgelehnt.

Der Ständerat hat:

- eine Nationalratsmotion für eine ökologische Steuerreform mit einer offeneren Formulierung angenommen;
- 2 Motionen zur Abschaffung des Eigenmietwerts und der Abzüge beim selbstgenutzten Wohneigentum zur Präzisierung an die Kommission überwiesen;
- eine Motion für die Steuerbefreiung von Vereinen angenommen;
- mit der Beratung des Mehrwertsteuergesetzes¹⁸ stillschweigend 16 Motionen und eine Zürcher Standesinitiative zur Mehrwertsteuer erledigt.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Regierungsrat hat am 24.6.2009 die Botschaft für eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen, mit der ausschliesslich Anpassungen ans StHG vorgenommen werden. Die Revision kann auf dem Dekretsweg erfolgen und bedarf deshalb nur einer Lesung im Parlament. Insbesondere sind Anpassungen an folgende Bundesrechtsänderungen vorgesehen: Unternehmenssteuerreformgesetz II (Inkraftsetzung: 1.1.2011), BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (Inkraftsetzung: 1.1.2010), BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (Inkraftsetzung: 1.1.2010), BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Inkrafttreten: 1.1.2010), Abschaffung der Dumont-Praxis (rückwirkende Inkraftsetzung: 1.1.2009).

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat hat am 12.8.2008 die Teilrevision 2010 des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet.¹⁹ Geplant sind insbes. folgende Massnahmen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs für Verheiratete mit einem Einkommen bis Fr. 150 000 und für Alleinstehende bis Fr. 105 000, wobei die Entlastung im unteren Bereich der Einkommen am grössten ist und bis zu den genannten Einkommensgrenzen kon-

tinuierlich abnimmt. Bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 50 000 erfolgt bei Verheirateten eine Reduktion von rd. 10 % und bei Alleinstehenden von rd. 4,5 %;

- Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen für Verheiratete von Fr. 3800 auf Fr. 4200 und für Alleinstehende von Fr. 1900 auf Fr. 2100 sowie für Kinder von Fr. 600 auf Fr. 700;
- Erhöhung des Zweiverdienerabzugs auf 10 % der Nettoerwerbseinkünfte, mind. Fr. 2400 und max. Fr. 5000;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge für Verheiratete von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000, für Alleinstehende von Fr. 60 000 auf Fr. 75 000 und für Kinder von Fr. 20 000 auf Fr. 25 000;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs für Vermögen über Fr. 250 000 von 0,6 ‰ auf 0,55 ‰ einfache Steuer;
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht: Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, Gaststaatgesetz.

In der 1. Lesung vom 27.10.2008 hat der Kantonsrat die Teilrevision 2010 des Steuergesetzes beraten und dem Entwurf grundsätzlich zugestimmt. Die Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen wurden entgegen dem regierungsrätlichen Vorschlag für Verheiratete auf neu Fr. 4000, für Alleinstehende auf Fr. 2000 und für Kinder auf Fr. 1000 festgelegt. Die Vorlage unterstand in der Folge bis am 28.11.2008 der Volksdiskussion.

Der Regierungsrat hat die Vorlage für die 2. Lesung verabschiedet, aber noch nicht publiziert. Der Versand an den Kantonsrat erfolgt erst nach der Sommerpause. Die Änderungen sollen grundsätzlich am 1.1.2010 in Kraft treten.

2.3 Basel-Landschaft

Die Teilrevision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, die Entlastungen und Vereinfachungen bringen soll²⁰, wurde vom Landrat am 7.5.2009 zwar beschlossen, unterliegt aber der Volksabstimmung am 27.9.2009.

Das Gleiche gilt für die vom Landrat am 25.6.2009 gutgeheissene Änderung des Steuergesetzes, welche die auf Bundesebene beschlossene Unternehmenssteuerreform II umsetzen soll – inklusive der Anrechnung der

18 S. Abschn. 1.4.

19 S. www.ar.ch/steuerverwaltung – news.

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.3, FStR 2008, 315.

Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer auf Kantonsebene. Für die Baselbieter Gemeinden soll diese Anrechnung hingegen fakultativ sein. Über die Vorlage wird in der Volksabstimmung vom 27.9.2009 entschieden.

2.4 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat am 9.9.2008 einen Gesetzesentwurf betreffend Neuorganisation der Steuergerichtsbarkeit unterbreitet. Dabei soll das bisherige, zweistufige kantonale Justizverfahren mit der Steuerrekurskommission als 1. und dem Verwaltungsgericht als 2. Instanz durch ein einstufiges Verfahren mit einem Steuergericht als einziger kantonaler Instanz ersetzt werden. Das Steuergericht soll organisatorisch beim Appellationsgericht angegliedert werden, dort jedoch als eigenständiges Spezialgericht mit 2 Appellationsgerichtspräsidenten als Vorsitzenden und 10 vom Regierungsrat ernannten nebenamtlichen Steuerrichtern tätig sein. Entscheide des Steuergerichts sollen direkt beim Bundesgericht angefochten werden können. Mit der Neugestaltung der Steuerjustiz soll der Instanzenzug verkürzt und vereinfacht, gleichzeitig aber das bewährte System mit vom Regierungsrat gewählten Steuerspezialisten als Fachrichtern beibehalten werden.

Die Justiz-, Sicherheits- und Sportkommission (JSSK) des Grossen Rats hat den Gesetzesentwurf geprüft und diskutiert. Sie hat am 14.1.2009 einstimmig beschlossen, dem Grossen Rat zu beantragen, dass der Gesetzesentwurf zur Überarbeitung an die Regierung zurückzuweisen sei. Unter anderem wurde geltend gemacht, dass die Frage der Verfassungsmässigkeit des neuen Steuergerichts vorgängig sorgfältig abgeklärt werden müsse. Die Kommission sieht zudem bei einer Verkürzung des Rechtsmittelwegs und gleichzeitiger Teilprofessionalisierung die mögliche Gefahr einer Qualitätseinbusse der Rechtsprechung. Als weiteres Argument für die Rückweisung wurden die jährlichen Mehrkosten angeführt, die das vorgeschlagene Steuergericht zur Folge hätte. Ausserdem sieht die Kommission in der Liberalisierung der Vertretung vor Gericht eine mögliche Gefährdung im Bereich des Konsumentenschutzes, wenn auch Nichtanwältinnen und -anwälte Klientinnen und Klienten vertreten dürfen.²¹

Der Grosse Rat hat am 22.4.2009 einstimmig beschlossen, diesen Gesetzesentwurf an den Regierungsrat zurückzuweisen.

Am 21.4.2009 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes überwiesen. Hauptpunkt der Vorlage bildet die Umsetzung der

vom Bund beschlossenen Unternehmenssteuerreform II (allerdings ohne Teilbesteuerung der Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen und ohne Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer). Die Gesetzesvorlage sieht des Weiteren die Übernahme der bundesrechtlichen Vorgaben zur vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen und zur straflosen Selbstanzeige, die Abschaffung der Dumont-Praxis und die Anpassung verschiedener Bestimmungen an das Gaststaatgesetz vor. Vorgeschlagen wird mit dem Gesetzesentwurf schliesslich die Möglichkeit der Amtshilfe an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden anderer Kantone sowie die Vorverlegung des Fälligkeitstermins für den Bezug der periodischen Steuern vom 31.5. auf den 31.3. des der Steuerperiode folgenden Kalenderjahrs.

Die Neuerungen sollen mit der Rechtskraft der Gesetzesvorlage bzw. je nach Bundesvorgaben auf die Steuerperiode 2010 oder 2011 in Vollzug gehen. Gesetzesentwurf und Ratschlag sind im Internet einsehbar.²²

2.5 Bern

Der Regierungsrat hat am 19.12.2008 das Vernehmlassungsverfahren zur Teilrevision des Steuergesetzes eröffnet. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Verhinderung, dass (ehemalige) Sozialhilfeempfangende nach dem Wiedereinstieg in die Arbeitswelt bei bescheidenem Einkommen unter Umständen schlechter gestellt sind als von der Sozialhilfe unterstützte Personen: Hierzu sollen das Existenzminimum mittels Abzugs für bescheidene Einkommen teilweise steuerbefreit und die Sozialhilfeleistungen im Gegenzug der Besteuerung unterstellt werden. Zu Letzterem hat der Grosse Rat am 20.1.2009 die vom Regierungsrat ausgearbeitete Standesinitiative nahezu einstimmig angenommen. Notwendig ist nämlich eine Änderung von Bundesrecht. Damit soll sich die Besteuerung konsequent an der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientieren.
- Milderung von unerwünschten Nebeneffekten des Zweitwohnungsbaus: Der Regierungsrat schlägt vor, bei Liegenschaften, die nicht als Wohnsitz dienen, den höheren Eigenmietwert, wie er für die direkte Bundessteuer gilt, an Stelle des kantonalen Eigenmietwerts heranzuziehen.
- Bei der Einkommenssteuer soll neu die Überlassung einer Liegenschaft zu einem Vorzugsmietzins an eine nahestehende Person der Selbstnutzung einer Liegenschaft gleichgestellt werden.

21 S. www.grosserrat.bs.ch/dokumente/000000410968.pdf.

22 S. www.steuerverwaltung.bs.ch/stgg-gesetzesmaterialien.htm.

- Ausgleich der kalten Progression: Der Regierungsrat stellt im Rahmen der Vernehmlassung 3 verschiedene Modelle für den Ausgleich der kalten Progression zur Auswahl.
- Anpassungen an das Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, Gaststaatgesetz.

Die Vernehmlassung dauerte bis 19.3.2009. Der Regierungsrat wird im August 2009 entscheiden, welche Revisionspunkte er dem Grossen Rat vorlegen will.

Die beiden Lesungen im Grossen Rat sollen in der Novembersession 2009 und in der Märzsession 2010 erfolgen. Die Teilrevision soll auf den 1.1.2011 in Kraft gesetzt werden. Die Vorlage ist im Internet einsehbar.²³

2.6 Genf

Der Grosse Rat hat am 10.10.2008 das Gesetz 10 247 verabschiedet²⁴, das aufgrund der Unternehmenssteuerreform II – inkl. der dringenden Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung – verschiedene Steuergesetze ändert. Im Wesentlichen geht es um Folgendes:

- Besteuerung der immateriellen Güter und des beweglichen Vermögens im Geschäftsvermögen zu dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert;
- Anpassung an die Neuerungen betr. indirekte Teilliquidation und Transponierung;
- Teilbesteuerung der Dividenden in der gleichen Weise wie bei der direkten Bundessteuer: Besteuerung zu 60 % bei Beteiligungen im Privatvermögen und zu 50 % bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen;
- hinsichtlich der Besteuerung der Liquidationsgewinne soll eine analoge Lösung wie bei der direkten Bundessteuer gewählt werden, d. h., es soll der Teil der realisierten stillen Reserven besteuert werden, der den zulässigen Einkaufsbeitrag in die 2. Säule übersteigt. Nur 1/5 dieses übersteigenden Betrags soll für die Bestimmung des Steuersatzes massgebend sein.

In der Volksabstimmung vom 17.5.2009 wurde das Gesetz 10 247 angenommen. Der Staatsrat hat beschlossen, die Teilbesteuerung der Dividenden rückwirkend per 1.1.2009 in Kraft zu setzen.

Der Grosse Rat hat am 19.3.2009 das Gesetz 10 218 verabschiedet. Die Gewinnsteuer soll an die Kapitalsteuer

angerechnet werden, wobei die Reduktion der Kapitalsteuer aber max. Fr. 8500 betragen soll. Die Reduktion wird sich auf die Berechnung der kantonalen Zuschläge auswirken, nicht aber auf die Steuer, die zugunsten der Gemeinden erhoben wird. Das Gesetz untersteht dem obligatorischen Referendum. Die Volksabstimmung über die Vorlage findet am 27.9.2009 statt.

Der Grosse Rat hat am 12.6.2009 ein neues Gesetz über die Besteuerung der natürlichen Personen angenommen (Gesetz 10 199). Im Wesentlichen geht es um Folgendes:

- Neuordnung der gegenwärtig 5 Gesetze über die Besteuerung der natürlichen Personen (betr. Einkommen und Vermögen) mit diversen Aktualisierungen;
- Einführung eines Stufentarifs bei der Einkommenssteuer anstelle der gegenwärtigen, wenig transparenten mathematischen Formel;
- Ersatz des Doppeltarifs durch einen Einheitstarif mit Vollsplitting;
- Abschaffung des Systems des Rabatts auf der Einkommenssteuer, dafür Einführung eines Abzugs von Fr. 500 bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten und eines Kinderbetreuungskostenabzugs von max. Fr. 4000 pro Kind bis zum Alter von 12 Jahren. Abgesehen von der Tatsache, dass der gegenwärtige zusätzliche Rabatt für die Kinderbetreuung abgeschafft wird, soll der Abzug der effektiven Kosten neu nicht mehr auf Einelternfamilien beschränkt sein. Zudem ist ein Abzug für Familienlasten vorgesehen (Fr. 9000 im Jahr 2010 und Fr. 10 000 ab dem Jahr 2011). Und schliesslich soll ein degressiver Abzug für alleinstehende AHV/IV-Rentner/innen von max. Fr. 10 000 eingeführt werden und für ein AHV/IV-Rentnerpaar von max. Fr. 11 500.
- Steuerfreiheit der altrechtlichen Renten aus der 2. Säule im Umfang von 20 % (analog zum System bei der direkten Bundessteuer);
- Begrenzung des Abzuges für die Krankenkassen- und Unfallversicherungsprämien auf einen Betrag, der dem Doppelten der durchschnittlichen kantonalen Prämie für die obligatorische Krankenpflegeversicherung (inkl. Unfallversicherung) entspricht, welche vom Bundesamt für Gesundheit pro Altersklasse der Versicherten festgesetzt wird. Derzeit ist der Abzug unbegrenzt.
- Senkung des Selbstbehalts bei den Krankheitskosten von 1 % auf 0,5 % des Nettoeinkommens;
- Begrenzung der kantonalen und kommunalen Einkommens- und Vermögenssteuern auf 60 % des steuerbaren Nettoeinkommens (ab 2011). Findet eine Reduktion statt, so wird diese auf die Vermögenssteuer angerechnet.

Das Gesetz 10 199 sieht auch eine Koordinationsbestimmung mit dem oben erwähnten Gesetz 10 247 vor, indem

²³ S. www.be.ch/web/kanton-mediencenter-mm-detail.htm?id=8523.

²⁴ S. www.geneve.ch/fao/2008/doc/20081020.pdf.

es für die Bestimmungen der natürlichen Personen, die aus der Unternehmenssteuerreform II herrühren – mit Ausnahme der Bestimmungen über die Milderung der Dividendenbesteuerung und über die dringenden Massnahmen –, die Inkraftsetzung auf den 1.1.2011 vorsieht.

Sofern das Gesetz 10 199 in der Volksabstimmung vom 27.9.2009 angenommen wird, soll es auf den 1.1.2010 in Kraft treten.

2.7 Glarus

Die Landsgemeinde hat am 3.5.2009 der Teilrevision des Steuergesetzes unverändert zugestimmt. Es betrifft dies:

- Vollzug der Unternehmenssteuerreform II (Übernahme der Bestimmungen in das kantonale Recht – mit Ausnahme der Teilbesteuerung, da der Kanton vorläufig am Teilsatzverfahren festhält; Inkrafttreten der übrigen Bestimmungen analog zum Bund);
- Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige (Inkrafttreten analog zum Bund);
- Entlastung der natürlichen Personen, insbes. von Familien (mit Einführung eines Teilsplittings), auf den 1.1.2010;
- Reduktion der Steuern auf Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter, auf den 1.1.2010;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, auf den 1.1.2010.

Die Revision führt zu einem Steuerausfall von rd. Fr. 20 Mio. für Kanton und Gemeinden. Dies entspricht gut 10 % des Ertrags aus direkten Steuern.

Der Regierungsrat hat mit Beschluss vom 9.6.2009 den Memorialantrag eines Bürgers betreffend Senkung des Vermögenssteuertarifs von 3 ‰ auf 2 ‰ für zulässig und erheblich erklärt. Der Antrag ist spätestens an der übernächsten Landsgemeinde zu behandeln (Mai 2011).

2.8 Graubünden

Der Grosse Rat hat am 18.6.2009 die Teilrevision des Steuergesetzes beraten und mit wenigen Änderungen gegenüber der regierungsrätlichen Botschaft verabschiedet. Die wesentlichen Revisionspunkte können wie folgt zusammengefasst werden:

- Wechsel zu einer proportionalen Gewinnsteuer von 5,5 % einfache Steuer (heute: progressiver Tarif mit Maximum von 7 %);
- Reduktion der Vermögenssteuer durch Erhöhung der Steuerfreibeträge (Fr. 63 000 für Alleinstehende, Fr. 126 000 für Ehepaare und Fr. 25 000 für Kinder, für die ein Kinderabzug gewährt wird) sowie Reduktion der Maximalbelastung von 2,25 ‰ auf 1,75 ‰;

- Erhöhung der Kinderabzüge auf Fr. 6000 (Vorschulalter), Fr. 9000 (minderjährig und in Ausbildung) und Fr. 18 000 (in Ausbildung mit auswärtigem Wochenaufenthalt);
- Erhöhung des maximalen Abzugs für die externe Kinderbetreuung von Fr. 6000 auf Fr. 10 000;
- rascherer Ausgleich der kalten Progression: Anpassung schon bei einer Grenze von 3 % (nicht erst bei 10 % wie im geltenden Recht);
- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage, um Inkassodienstleistungen für Dritte (Kanton, Gemeinden, Kreise, Gerichte etc.) anbieten zu können;
- Abschaffung der Dumont-Praxis auf den gleichen Zeitpunkt wie im DBG;
- Anpassungen an das harmonisierte Bundessteuerrecht: Unternehmenssteuerreform II, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, Gaststaatgesetz.

Die Steuerausfälle werden inkl. des Ausgleichs der kalten Progression für Kanton und Gemeinden auf je Fr. 43 Mio. geschätzt. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.²⁵ Die Referendumsfrist läuft bis zum 23.9.2009.

Sollte das Referendum ergriffen werden, würde die Abstimmung am 29.11.2009 stattfinden. Die Teilrevision soll auf den 1.1.2010 in Kraft treten; die Anpassungen an die Unternehmenssteuerreform II werden auf 2011 in Kraft treten.

2.9 Luzern

Der Kantonsrat setzt mit der von ihm verabschiedeten Steuergesetzrevision 2011 die Politik der kontinuierlichen Steuerentlastungen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Kantons Luzern fort. Er hat insbes. folgende Änderungen des Steuergesetzes beschlossen:

- Halbierung der Gewinnsteuer: Nach der auf 2010 beschlossenen Senkung der Gewinnsteuer um 25 % wird diese auf 2012 nochmals halbiert. Der Kanton Luzern wird damit ab 2012 mit einer Gewinnsteuerbelastung von rd. 4,3 % - 6,5 % (je nach Gemeinde) den ersten Rang unter den Kantonen einnehmen.
- Entlastung des Mittelstands bei der Einkommenssteuer und Ausgleich der kalten Progression: Die mittleren Einkommen werden nochmals spürbar entlastet. Gleichzeitig wird im Hinblick auf den Standortwettbewerb eine Abflachung des Progressions-

25 S. www.kantonsamtsblatt.ch/amtliches/doks/2009/2392-2426.pdf.

verlaufs bei den höheren Einkommen vorgenommen. Zudem wird die kalte Progression beim Tarif und bei den Abzügen vorzeitig ausgeglichen.

- Schaffung eines generellen Kinderbetreuungsabzugs: Für die Eigenbetreuung der Kinder können neu Fr. 2000 abgezogen werden. Fremdbetreuungskosten für Kinder können nur so weit geltend gemacht werden, als sie den generellen Kinderbetreuungsabzug von Fr. 2000 übersteigen. Der generelle Kinderbetreuungsabzug und der Fremdbetreuungskostenabzug werden für Kinder bis 15 Jahre gewährt. Bei Fremdbetreuung infolge Berufstätigkeit wird der Abzug gesamthaft im Maximum Fr. 6700 betragen.
- Höchstbelastung: Die Bestimmungen über die steuerliche Höchstbelastung der natürlichen Personen werden vereinfacht und den gesenkten Steuern angepasst.
- Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit Nachkommen bei der Erbschaftssteuer: Die nicht mehr zeitgemässe Schlechterstellung von Stief- und Pflegekindern gegenüber den leiblichen Nachkommen bei der Erbschaftssteuer wird beseitigt.
- Einsicht in Steuerdaten: Die öffentliche Auflage des Steuerregisters sowie die Auskunftserteilung über die Steuerfaktoren werden vorab aus Gründen des vermehrten Persönlichkeitsschutzes abgeschafft.
- Änderung des Handänderungssteuergesetzes: Neu erfolgt die Berechnung der Handänderungssteuer nur noch bei Rechtsgeschäften unter nahestehenden Personen auf der Grundlage des sog. subsidiären Handänderungswerts (Katasterwert bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken bzw. um 200 % erhöhter Katasterwert bei landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht in der Bauzone liegen). Bei Rechtsgeschäften unter unabhängigen Dritten wird dagegen die Berechnung der Handänderungssteuer aufgrund des vereinbarten Kaufpreises vorgenommen.
- Änderung des Grundstückgewinnsteuergesetzes: Grundstückgewinne ausserkantonaler Liegenschaftshändlerinnen und -händler werden neu nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer, sondern der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Ferner wird die Bestimmung über den Steueraufschub bei der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gelockert. Die Einschränkung des Steueraufschubs im Verhältnis der ertragsmässigen Gleichwertigkeit des veräusserten Grundstücks zum Ersatzgrundstück wird aufgegeben.
- Anpassungen an das Bundesrecht: Die notwendige Anschlussgesetzgebung in den Bereichen Unternehmenssteuerreform II (u. a. Milderung der Doppelbelastung von Personen mit massgeblichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften,

erleichterte Liquidation bei Selbständigerwerbenden, aber keine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer), kollektive Kapitalanlagen, Nachsteuer- und Strafverfahren, Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, Gaststaatgesetz sowie Abzug der Instandstellungskosten für neu erworbene Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis) wird im kantonalen Recht umgesetzt.

Gegen die Steuergesetzrevision 2011 ist das Referendum ergriffen worden. Die Volksabstimmung findet am 27.9.2009 statt. Unter Vorbehalt der Zustimmung durch die Stimmberechtigten treten die Änderungen grundsätzlich am 1.1.2011 in Kraft. Die Halbierung der Gewinnsteuer tritt am 1.1.2012 in Kraft. Für einzelne Bestimmungen legt der Regierungsrat das Inkrafttreten noch fest.

2.10 Nidwalden

Der Regierungsrat hat am 10.3.2009 eine Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Die Regierung handelt damit im Rahmen der Legislaturziele 2008 - 2011, welche vorsehen, dass der Kanton Nidwalden zu den 3 steuergünstigsten Kantonen der Schweiz zählen soll. Im Wesentlichen ist Folgendes geplant:

- Senkung des Maximalsteuersatzes bei der Einkommenssteuer von 3 % auf 2,85 %;
- Einführung eines Kinderabzugs von Fr. 3000 für die Eigenbetreuung;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für juristische Personen von 9 % auf 6 %;
- Senkung der festen Kapitalsteuer für juristische Personen von 1 ‰ auf 0,1 ‰;
- Wechsel bei der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vom Teilsatzverfahren zum Teilbesteuerungsverfahren, wobei neu Einkünfte aus Beteiligungen sowohl im Privat- als auch im Geschäftsvermögen zu 50 % steuerbar sein sollen, falls die Beteiligungsquote mind. 5 % beträgt oder einen Verkehrswert von mind. Fr. 5 Mio. ausmacht;
- Senkung der Vermögenssteuer auf qualifizierten Beteiligungen auf 0,125 ‰;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei der Unternehmensnachfolge;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Eltern sowie Stiefeltern und Pflegeeltern;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Gaststaatgesetz, Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis), BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige.

Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis 19.6.2009. Zurzeit werden die Ergebnisse ausgewertet. Die Teilrevision soll per 1.1.2011 in Kraft treten.

2.11 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat am 16.3.2009 folgende Geschäfte behandelt:

- Ausgleich der Folgen der kalten Progression: Der Kantonsrat hat dem Ausgleich zugestimmt. Dieser erfolgt per 1.1.2010.
- Volksinitiative zur Einreichung einer Standesinitiative «Die Bierdeckel-Steuererklärung» (vergleichbar mit Easy Swiss Tax): Der Kantonsrat hat die Initiative den Stimmberechtigten zur Ablehnung empfohlen. Die Volksabstimmung findet am 27.9.2009 statt.
- Volksinitiative «Schluss mit der Diskriminierung der klassischen Familie» (Abschaffung des Kinderbetreuungszugs und Umlegung der dadurch erzielten Mehrsteuern auf den Kinderabzug): Der Kantonsrat hat die Initiative den Stimmberechtigten zur Ablehnung empfohlen. Die Volksabstimmung findet am 27.9.2009 statt.

Der Kantonsrat hat am 18.5.2009 eine Motion der SP-AL-Fraktion, mit der die Abschaffung der Pauschalbesteuerung verlangt wurde, als nicht erheblich erklärt. SP, AL und Gewerkschaftsbund wollen nun die Abschaffung über die Lancierung einer Volksinitiative erreichen.

2.12 Schwyz

In der Volksabstimmung vom 17.5.2009 wurde die Teilrevision des Steuergesetzes mit einem Ja-Stimmenanteil von fast 68 % klar angenommen. Beschlossen wurden damit im Wesentlichen folgende Änderungen:

- teilweiser Ausgleich der kalten Progression im Umfang von mind. 5 %;
- Erhöhung des Kinderabzugs auf Fr. 9000 bzw. Fr. 11 000;
- Senkung des Gewinnsteuersatzes auf 2,25 % (einfache Steuer);
- Umgestaltung der Kapitalsteuer der juristischen Personen zu einer Minimalsteuer.

Die Teilrevision tritt grundsätzlich auf den 1.1.2010 in Kraft. Ein Jahr später treten diejenigen Neuerungen im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform II in Kraft, die bei den kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer gleichzeitig umgesetzt werden müssen.

Gegen den Beschluss des Kantonsrats, die SVP-Volksinitiative «Steuerentlastung für Erziehungsarbeit in der Familie» für ungültig zu erklären und der Volksabstimmung

nicht zu unterbreiten, wurde Beschwerde ans Bundesgericht erhoben.

2.13 Solothurn

Der Regierungsrat hat am 30.6.2009 eine Vorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung gegeben. Hauptpunkte der Vorlage bilden die notwendigen Anpassungen an das neue Bundesrecht, insbesondere die Unternehmenssteuerreform II, das EMRK-konforme Strafverfahren, die erleichterte Nachbesteuerung in Erbfällen und die straflose Selbstanzeige. Soweit bei der Unternehmenssteuerreform II für die Kantone ein gesetzgeberischer Freiraum besteht, schlägt der Regierungsrat vor:

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung: Wechsel vom Halbsatzverfahren zur Teilbesteuerung analog zur direkten Bundessteuer. Erträge aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 % sollen im Privatvermögen zu 60 %, im Geschäftsvermögen zu 50 % besteuert werden.
- Die Gewinnsteuer soll an die Kapitalsteuer der juristischen Personen angerechnet werden.
- Bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit soll der Liquidationsgewinn, der nicht zur Vorsorge verwendet wird, für die Bestimmung des Steuersatzes durch 4 dividiert werden. Vorgesehen ist dabei aber ein Mindestsatz von 4 %.

Die Vorlage enthält ausserdem folgende Neuerungen:

- Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften von Fr. 200 bei persönlicher Zugehörigkeit, von Fr. 100 bei nur wirtschaftlicher Zugehörigkeit (je einfache Staatssteuer);
- Angleichung des Einspracheverfahrens für die Staatssteuer an jenes der direkten Bundessteuer;
- Einführung der Lohnmeldepflicht für Arbeitgeber;
- Erfassen von Leistungen aus Lebensversicherungen im Todesfall, die nicht der Einkommenssteuer unterliegen, mit der Erbschaftssteuer;
- Befreiung von erbrechtlichen Zuwendungen und Schenkungen an Eltern von der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Die Vorlage, die auf den 1.1.2011 in Kraft treten soll, rechnet mit Mindererträgen von rd. Fr. 7,6 Mio. für den Kanton und von Fr. 9 Mio. für die Einwohnergemeinden. Die Vernehmlassung dauert bis zum 30.9.2009. Weitere Entlastungen im Umfang von Fr. 12 Mio. für den Kanton und von Fr. 14 Mio. für die Gemeinden, die mit der letzten Revision beschlossen worden sind, werden 2012 in Kraft treten.

Ebenfalls am 30.6.2009 hat der Regierungsrat mit einer Verordnungsänderung beschlossen, die Dumont-Praxis

auf kantonaler Ebene gleichzeitig mit der direkten Bundessteuer auf den 1.1.2010 aufzuheben.

Die Volksinitiative des kantonalen Hauseigentümergebietes «Willkommen im Kanton Solothurn – Ja zur steuerfreien Handänderung von selbst genutztem Wohneigentum» will den Erwerb von Grundstücken als dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum von der Handänderungssteuer befreien.²⁶ In der Mai-Session hat der Kantonsrat die Initiative abgelehnt. Entgegen dem Antrag des Regierungsrats verzichtet er aber darauf, dem Volk einen Gegenvorschlag zu unterbreiten. Die Volksabstimmung findet am 29.11.2009 statt.

2.14 St.Gallen

Der Kantonsrat hat am 21.4.2009 der von der CVP lancierten Gesetzesinitiative «50 % mehr Kinderabzüge!» zugestimmt²⁷ und den von der Regierung unterbreiteten Gegenvorschlag²⁸ abgelehnt. Demnach werden die Kinderabzüge erhöht, und zwar für noch nicht schulpflichtige Kinder von Fr. 4800 auf Fr. 7200 und für Kinder in schulischer oder beruflicher Ausbildung von Fr. 6800 auf Fr. 10 200. Die Referendumsfrist ist am 15.6.2009 unbenutzt abgelaufen. Der entsprechende VII. Nachtrag zum Steuergesetz soll auf den 1.1.2010 in Kraft treten.

Ausserdem hat der Kantonsrat am 3.6.2009 den VI. Nachtrag zum Steuergesetz erlassen. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Änderungen:

- Erhöhung des Abzuges für Kinderfremdbetreuungskosten von max. Fr. 5000 auf max. Fr. 7500;
- Anwendung des reduzierten Einkommenssteuertarifs bereits auf den 1.1.2010 statt wie ursprünglich vorgesehen auf den 1.1.2011;
- rascherer Ausgleich der kalten Progression (Anpassungsvorschlag der Regierung an den Kantonsrat bereits bei einer Änderung des Landesindex der Konsumentenpreise um wenigstens 3 % statt wie bisher 8 %);
- Anpassungen an Bundesrecht: Gaststaatgesetz, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften;
- Senkung der Bandbreite bei der Grundsteuer von bisher 0,3 ‰ - 1,0 ‰ auf 0,2 ‰ - 0,8 ‰ des massgebenden Grundstückswerts.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 27.7.2009. Die Änderungen sollen am 1.1.2010 in Kraft treten.

2.15 Tessin

Der Grosse Rat hat am 3.6.2009 eine Senkung des Gewinnsteuertarifs auf 8,5 % des Reingewinns beschlossen. Diese Gesetzesänderung soll ab Steuerperiode 2010 gelten. Gegen die Vorlage ist das Referendum ergriffen worden. Die Frist für die Sammlung der dazu erforderlichen Unterschriften läuft am 24.7.2009 ab.

Der Regierungsrat hat zudem entschieden, die Dumont-Praxis auf den 1.1.2010 abzuschaffen.

2.16 Thurgau

Der Grosse Rat hat am 25.3.2009 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Im Wesentlichen enthält die Gesetzesnovelle folgende Punkte:

- Einführung eines proportionalen Einkommenssteuersatzes von 6 %.
- Für die Steuerperioden 2010 und 2011 beträgt der Einkommenssteuersatz bei Verheirateten 8 % auf dem Fr. 160 000 und bei den übrigen Steuerpflichtigen auf dem Fr. 80 000 übersteigenden steuerbaren Einkommen (Übergangsregelung). Die Sozialabzüge werden dabei nicht reduziert.
- Einführung von sog. tarifarischen Sozialabzügen, die für Verheiratete in faktisch und rechtlich ungetrennter Ehe sowie für Alleinerziehende Fr. 26 000 und für die übrigen Steuerpflichtigen Fr. 13 000 betragen; durch diese tarifarischen Sozialabzüge wird trotz proportionalem Steuersatz eine indirekte Progressionswirkung erreicht.
- Eine weitere indirekte Progressionswirkung wird durch Reduktion des Sozialabzugs für Steuerpflichtige mit einem überdurchschnittlichen Einkommen erreicht. So wird sich bei der Personengruppe mit dem Sozialabzug von Fr. 26 000 der Abzug ab Einkünften von Fr. 180 000 je Fr. 10 000 Mehreinkommen um Fr. 2000 und bei den übrigen Steuerpflichtigen ab Einkünften von Fr. 90 000 je Fr. 5000 Mehreinkommen um jeweils Fr. 1000 reduzieren.
- Einführung eines zusätzlichen Sozialabzugs von Fr. 5400 für unterdurchschnittliche Einkommen. Der Abzug soll sich um Fr. 100 pro Fr. 1000 Mehreinkommen reduzieren, falls das Reineinkommen (nach Subtraktion der Kinderabzüge) bei Verheirateten mehr als Fr. 31 000 und bei Alleinstehenden mehr als Fr. 18 000 beträgt.
- Anhebung des Kinderbetreuungsabzugs von Fr. 4000 auf Fr. 6000 und gleichzeitige Herabsetzung der Altersgrenze vom 16. auf das 14. Altersjahr.

26 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 2.13, FStR 2009, 159.

27 S. www.sg.ch – Publikationen & Services – Publikationen – ABI Nr. 19 vom 4.5.2009, 1309.

28 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 2.14, FStR 2009, 159.

- Einführung eines Eigenbetreuungsabzugs von Fr. 2000 für Steuerpflichtige, welche die im gleichen Haushalt unter ihrer elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder bis zum 14. Altersjahr betreuen.
- Reduktion der fixen Quellensteuersätze für Künstler, Artisten, Sportler, Referenten, Verwaltungsräte, Hypothekargläubiger und Grundstückvermittler.
- Ausnahme der rückkaufsfähigen Rentenversicherungen aus der Vermögensbemessung während der Bezugsphase.
- Anpassungen an übergeordnetes Bundesrecht: BG über die kollektiven Kapitalanlagen, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II), BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern sowie BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige.

Die Teilrevision des Steuergesetzes wird wegen des erhobenen Behördenreferendums dem Volk zur Genehmigung unterbreitet. Die Abstimmung soll am 27.9.2009 stattfinden. Vorbehältlich der Zustimmung des Souveräns soll das Gesetz per 1.1.2010 in Kraft gesetzt werden, wobei gewisse Bestimmungen aus harmonisierungsrechtlichen Gründen erst per 1.1.2011 in Kraft treten können.²⁹

2.17 Uri

Der Regierungsrat hat die Finanzdirektion beauftragt, ein neues Steuergesetz mit weiteren Steuersenkungen auszuarbeiten. Damit soll die Standortattraktivität des Kantons Uri im Vergleich zu den Zentralschweizer Kantonen erhöht werden. Das künftige Steuergesetz umfasst eine Totalrevision des Steuergesetzes, des Grundstückgewinnsteuergesetzes und des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes. In materieller Hinsicht geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

- massvolle Senkung des Einkommens- und Vermögenssteuersatzes;
- Erhöhung des Eigenmietwertabzugs;
- moderate Senkung des Gewinnsteuersatzes;
- Neuregelung des Tarifs der Grundstückgewinnsteuer.

Die Vernehmlassung zur Steuergesetzrevision 2011 wird voraussichtlich Ende 2009 durchgeführt. Das neue Gesetz soll per 1.1.2011 in Kraft treten.

2.18 Waadt

Der Kanton hat aufgrund der bundesrechtlichen Vorschriften³⁰ die anlässlich von Umstrukturierungen erhobenen Handänderungsabgaben per 1.7.2009 abgeschafft.

2.19 Wallis

Der Grosse Rat hat eine Teilrevision des Steuergesetzes am 12.12.2008 in 1. und einziger Lesung gutgeheissen. Im Wesentlichen geht es um folgende Änderungen:

- Erhöhung des Abzugs für freiwillige Leistungen an juristische Personen, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder ausschliesslich gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, von 10 % auf 20 % des Reineinkommens;
- Erhöhung des Abzugs für Kinder bis zum 6. Altersjahr von Fr. 4210 auf Fr. 7510, vom 6. bis zum 16. Altersjahr von Fr. 5260 auf Fr. 8560 und ab dem 16. Altersjahr von Fr. 6310 auf Fr. 11 410. Bei 3 und mehr Kindern wird ab dem 3. Kind ein zusätzlicher Abzug von Fr. 1200 gewährt. Diese Abzüge werden um den Betrag der Geburts- und Adoptionszulagen erhöht;
- Abzug der effektiven Kosten für die Kinderbetreuung durch Drittpersonen, höchstens Fr. 4000 (vorher: Fr. 2100) pro Kind (bis zum 16. Altersjahr); die Einschränkung bis zu einem Reineinkommen von Fr. 73 740 wird aufgehoben;
- Einführung eines Abzugs von max. Fr. 5000 für zusätzliche Kosten für Kinder, die sich in einer tertiären Ausbildung befinden und dauerhaft ausserhalb des elterlichen Wohnsitzes logieren müssen;
- Besteuerung qualifizierter Beteiligungen im Umfang von 60 % bei der Vermögenssteuer;
- Befreiung der Zuwendungen an Kultur- und Sportvereine ohne Erwerbzweck von der Erbschafts- und Schenkungssteuer;
- Einführung der Rekursmöglichkeit an eine gerichtliche Instanz bei Entscheiden betreffend Zinsen und Steuererlasse;
- Abschaffung der Dumont-Praxis.

Da das Referendum nicht ergriffen wurde, trat die Teilrevision des Steuergesetzes grundsätzlich rückwirkend per 1.1.2009 in Kraft. Davon ausgenommen ist die Abschaffung der Dumont-Praxis, die per 1.1.2010 in Kraft tritt.

2.20 Zug

Der Kantonsrat hat am 25.6.2009 in 1. Lesung einer Änderung des Steuergesetzes zugestimmt, die eine Entlastung des Mittelstands bei der Einkommenssteuer um bis zu 28 % zum Ziel hat. Die Entlastung des Mittelstands

29 Der Gesetzestext kann im Internet eingesehen werden: www.steuerverwaltung.tg.ch/documents/StG_2010_gemaess_Beschluss_Grosser_Rat.pdf.

30 Art. 103 und 111 Fusionsgesetz (FusG, SR 221.301).

wird durch gezielte Anpassungen bei den entsprechenden Tarifstufen erreicht. Zusätzlich wird die kalte Progression ausgeglichen. Die 2. Lesung ist für den 27.8.2009 und das Inkrafttreten auf den 1.1.2010 geplant.

2.21 Zürich

Am 30.3.2009 hat der Kantonsrat die Steuergesetzrevision betreffend Steuerentlastungen für natürliche Personen verabschiedet.³¹ In der Folge wurde dagegen das Kantonsratsreferendum ergriffen. Zudem haben Stimmberechtigte 2 konstruktive Referenden mit Gegenvorschlag eingereicht. Die Volksabstimmung wird voraussichtlich im Juni 2010 stattfinden. In der Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 ist auch der Ausgleich der kalten Progression vorgesehen.

Nachdem sich Ende 2008 abgezeichnet hatte, dass die Inkraftsetzung der Steuergesetzrevision auf den 1.1.2010 gefährdet sein würde, behielt sich der Regierungsrat im Januar 2009 vor, die kalte Progression mit einer Verordnung auf den 1.1.2010 vorweg auszugleichen; dies gestützt auf die steuergesetzliche Bestimmung über den automatischen Ausgleich der kalten Progression.

Nach dieser steuergesetzlichen Bestimmung muss der Regierungsrat den Ausgleich der kalten Progression vornehmen, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Anpassung um 7 % erhöht. Er kann jedoch den Ausgleich schon ab 4 % auf einen früheren Zeitpunkt vornehmen. Als «letzte Anpassung» wird nach ständiger Auslegung des Regierungsrates das Inkrafttreten der letzten Anpassung verstanden.

Im Jahr 2008 hat die Erhöhung des Landesindex der Konsumentenpreise seit dem 1.1.2006, d. h. seit dem Inkrafttreten des letzten Ausgleichs der kalten Progression, mehrmals 4 % überschritten. Nachdem sich jedoch der Landesindex der Konsumentenpreise seit dem 1.1.2006 bis zum Mai 2009 nur noch um rd. 3,4 % erhöht hat, ist die Grundlage, gestützt auf die sich der Regierungsrat im Januar 2009 den Ausgleich der kalten Progression auf den 1.1.2010 vorbehalten hatte, dahingefallen. Der Regierungsrat hat daher Ende Juni 2009 entschieden, auf einen Ausgleich der kalten Progression auf den 1.1.2010 zu verzichten.

3 Doppelbesteuerungsabkommen: Informationsaustausch

Als Folge der Ankündigung des Bundesrates vom 13.3.2009, im Bereich der Amtshilfe den Standard gemäss Art. 26 OECD-MA zu übernehmen, standen im 2. Quartal 2009 Verhandlungen über die Anpassung der Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen im Vordergrund. Ziel ist es, so rasch als möglich mit 12 Ländern Abkommensrevisionen zu unterzeichnen, um von der Liste derjenigen Staaten, welche förmliche Zusagen in Bezug auf die Ausweitung der Amtshilfe gemacht, diese aber noch nicht in genügendem Masse umgesetzt haben, gestrichen zu werden.

Entsprechende Verhandlungen wurden geführt mit:

- Dänemark (Protokoll paraphiert am 19.5.2009);
- Frankreich (Anpassung des am 12.1.2009 unterzeichneten Zusatzprotokolls, paraphiert am 11.6.2009);
- Japan (paraphiert am 24.6.2009);
- Luxemburg (Protokoll paraphiert am 20.5.2009);
- Mexiko (Anpassung des am 30.10.2008 paraphierten Protokolls, paraphiert am 12.6.2009);
- den Niederlanden (Anpassung des am 21.11.2007 paraphierten revidierten Abkommens, paraphiert am 24.6.2009);
- Norwegen (Protokoll paraphiert am 10.6.2009);
- Österreich;
- Polen, sowie
- den USA (paraphiert am 18.6.2009).

Es wird angestrebt, diese Protokolle möglichst bald zu unterzeichnen.

31 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 2.19, FStR 2009, 162.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Prof. Dr. Pascal Hinny
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Prof. 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 412 pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2001/1 Ausgabe 200__/1 Ausgabe 2009/1

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:
