

Rechtsprechung im Jahr 2000

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

Inhalt**

1	Vorbemerkung
2	Kirchensteuerpflicht juristischer Personen
3	Bedeutung des Nominalwertprinzips im Einkommensteuerrecht
3.1	Verrechnung eines «Disagios» mit einem Agio bei der Einbringung von zwei Beteiligungen in eine Holdinggesellschaft
3.2	Sanierung durch Fusion
3.3	Keine sog. «Transponierung» beim Einbringen von nicht massgeblichen Beteiligungen im zürcherischen Steuerrecht
4	Abgrenzung von steuerfreien Kapitaleinlagen bei der Emission zu steuerbaren Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Aktien
5	Steuerfolgen von Kapitaleistungen
5.1	Definition der «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» im Recht der direkten Bundessteuer
5.2	Zeitpunkt der Fälligkeit von Kapitaleistungen aus beruflicher Vorsorge
6	Anfechtbare Feststellungsverfügungen über Steuerfolgen von noch nicht verwirklichten Sachverhalten bei der direkten Bundessteuer?
7	Quellensteuer für Grenzgänger; Alimente
	Literatur

1 Vorbemerkung

Ziel dieser einmal jährlich im IFF Forum für Steuerrecht erscheinenden Besprechung von im Vorjahr ergangenen Gerichtsurteilen ist es, dem Leser einen Überblick über die – aus Sicht des Autors – wichtigsten Gerichtsentscheidungen zu geben und diese Entscheide auf ihre Bedeutung für das schweizerische Steuerrecht hin zu untersuchen sowie die Ergebnisse dieser Untersuchung in den Gesamtrahmen der schweizerischen Steuerordnung zu stellen. Sachverhaltsdarstellungen werden nur insoweit wiedergegeben, als diese für das Verständnis der Entscheide notwendig sind.

Was eine solche Übersicht hingegen nicht erreichen will und kann, ist eine vertiefte Auseinandersetzung mit den einzelnen Entscheiden. Diese Aufgabe bleibt der in jeder Ausgabe dieser Zeitschrift erscheinenden Rubrik «Judikatur-Forum» vorbehalten.

Im Vordergrund der Darstellung stehen die Entscheide des Bundesgerichts. Soweit jedoch Entscheide kantonaler Instanzen von gesamtschweizerischer Bedeutung sind, werden auch diese verarbeitet. Naturgemäss konnten lediglich Urteile berücksichtigt werden, die bis zum Redaktionsschluss am 15. März 2001 publiziert worden sind. Später publizierte Entscheide aus dem Jahr 2000 werden im IFF Forum für Steuerrecht 2002/2 behandelt.

Nicht Gegenstand dieser Darstellung sind Entscheide zur Mehrwertsteuer, weil diese noch zur Mehrwertsteuerordnung, die per 1. Januar 2001 durch das Mehrwertsteuergesetz abgelöst worden ist, ergangen sind.

2 Kirchensteuerpflicht juristischer Personen

Das Bundesgericht hatte sich am 13. Juni 2000¹ erstmals mit der Bedeutung der neuen Bundesverfassung für das

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen
 ** Der Verfasser dankt Dr. Ruedi Baumann für die kritische Durchsicht des Manuskripts und für wertvolle Anregungen sowie lic. rer. pol. et lic. iur. Raoul Stocker für seine Mitarbeit.

1 BGE 126 I 367 = StE 2000 A 25 Nr. 8 = StR 55 (2000) 715.

Steuerrecht auseinanderzusetzen und es hat entschieden, dass sich durch die Neufassung der Glaubens- und Gewissensfreiheit in BV 15 im Bereich der Zulässigkeit der Unterstellung juristischer Personen unter die Kirchensteuerpflicht keine Änderung der Rechtslage ergeben hat (E 5 d). Das Bundesgericht hat es auch abgelehnt, seine über hundertjährige – letztmals im Jahr 1976² bestätigte – Rechtsprechung zu ändern, wonach es den Kantonen frei steht, auch von juristischen Personen eine Kirchensteuer zu erheben (E 5 e). Der v.a. in der staatsrechtlichen Lehre geäusserten Kritik³ ist das Bundesgericht nicht gefolgt. Bestätigt wurde auch die einzige Ausnahme von diesem Grundsatz: Es ist nicht zulässig, juristische Personen, die eine andere religiöse oder kirchliche Zwecksetzung verfolgen als jene Kirchgemeinden, an welche Kirchensteuern zu entrichten sind, dieser Steuerpflicht zu unterwerfen (E 4 a).

Das Bundesgericht hat es insbesondere abgelehnt, dem Einwand zu folgen, hinter den juristischen Personen stünden letztlich immer natürliche Personen und diese könnten durch die Unterstellung der juristischen Personen unter die Kirchensteuerpflicht in ihrer Glaubens- und Gewissensfreiheit verletzt sein (E 5 b). Diese Position ist aus steuerrechtlicher Sicht verständlich, weil ein solcher «Durchgriff» durch die juristische Person hindurch auf die beteiligten natürlichen Personen im Zusammenhang mit der gesamten Stellung der juristischen und natürlichen Personen im Steuerrecht beurteilt werden müsste und nicht einseitig nur zugunsten der Beteiligten erfolgen darf.

Nicht auseinandergesetzt hat sich das Bundesgericht mit dem Vorwurf, es ver falle einem unzulässigen Zirkelschluss, wenn es den juristischen Personen die Berufung auf das Grundrecht unter Hinweis auf den fehlenden Glauben versage, ihnen aber eine Steuer auferlege, die sich nur aus der Zugehörigkeit zu einer Glaubensgemeinschaft rechtfertigen lässt.⁴ Implizite besagt auch dieser Entscheid, dass das Bundesgericht im Umstand, dass es juristischen Personen – anders als natürlichen Personen – verwehrt ist, sich der Kirchensteuerpflicht durch einen Kirchenaustritt zu entziehen, keinen Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot (BV 8) erblickt.

3 Bedeutung des Nominalwertprinzips im Einkommensteuerrecht

3.1 Verrechnung eines «Disagios» mit einem Agio bei der Einbringung von zwei Beteiligungen in eine Holdinggesellschaft.⁵

Sachverhalt

Zwei natürliche Personen brachten ihre Beteiligungen von je 50 % an zwei operativ tätigen Gesellschaften (D. AG und C. AG), die je ein Aktienkapital von 1 Mio. Fr. aufwiesen, in eine neu gegründete C. Holding AG ein. Um die Steuerfolgen einer sog. «Transponierung» zu vermeiden, setzten die Beteiligten das Aktienkapital der C. Holding AG auf 2 Mio. Fr. fest. Die Beteiligungen wurden insgesamt mit 7,1 Mio. Fr. bewertet und der das Aktienkapital übersteigende Betrag von 5,1 Mio. Fr. wurde in die offenen Reserven der C. Holding AG gebucht (sog. «Agiolösung»⁶).

Die D. AG wies bei einem Aktienkapital von 1 Mio. Fr. einen Verlustvortrag von 1,527 Mio. Fr. aus und wurde mit 100 000 Fr. bewertet. Die C. AG wies bei einem Aktienkapital von 1 Mio. Fr., gesetzlichen Reserven von 356 000 Fr. und freien Reserven von 3,590 Mio. Fr. einen Verlustvortrag von 1,633 Mio. Fr. aus und wurde mit 7 Mio. Fr. bewertet.

Bei einer Einzelbetrachtung ergab sich folgendes Bild in der C. Holding AG (Beträge in tausend Franken):

	<i>Einbringungswert</i>	<i>Aktienkapital</i>	<i>Agio</i>
D. AG	100	1 000	(900)
C. AG	7 000 ⁷	1 000	6 000
Total	7 100	2 000	5 100

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Entgegen der Bundessteuerrekurskommission des Kantons Zürich als Vorinstanz und mit dem Steuerkommissär stellt sich das Bundesgericht auf den Standpunkt, eine solche Einzelbetrachtung sei steuerlich geboten, mit der Folge, dass im Umfang der «Verrechnung» des «Disagios» bei der Beteiligung D. AG von 900 000 Fr. mit dem Agio bei der Beteiligung C. AG von 6 Mio. Fr. eine geldwerte Leistung der C. Holding AG an ihre Aktionäre erfolgt sei (E 3).

2 BGE 102 Ia 468 = ZBI 78 (1977) 163.

3 Vgl. z.B. MÜLLER J.P., 101; HÄFELIN U., Art. 49 Rz 100 ff. und die in HÖHN E. / WALDBURGER R., Band I, § 4 Rz 102 zit. Literatur.

4 Vgl. HÖHN E. / WALDBURGER R., Band I, § 4 Rz 103 mit dem Hinweis auf eine entsprechende «dissenting opinion» eines Bundesrichters aus dem Jahr 1977.

5 Urteil des Bundesgerichts vom 16. Juni 2000 in StE 2000 B 24.4 Nr. 55.

6 Vgl. dazu Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 6 vom 3.2.1987, ASA 55 (1986/87) 496; Pra 1999, 31 E 2 c.

7 Bei der in StE 2000 B 24.4 Nr. 55 wiedergegebenen Zahl von 7100 handelt es sich wohl um einen Irrtum.

Zur Begründung führt das Bundesgericht das im BdBST geltende Nennwert- oder Nominalwertprinzip an, aus dem es die sog. «Transponierungstheorie»⁸ entwickelt hat. Jede Massnahme, die im Rahmen der Einbringung von Aktien in eine Holdinggesellschaft eine Reduktion der Ausschüttungssteuerlast bewirke, ziehe die Besteuerung einer geldwerten Leistung nach sich (E 2 b).

Unklar bleibt allerdings, wie das Bundesgericht diesen Grundsatz auf den zu beurteilenden Sachverhalt anwendet, d.h. worin genau es die Reduktion der Ausschüttungssteuerlast (die sog. «Transponierung») erblickt. In seiner bisherigen Rechtsprechung⁹ hat das Bundesgericht jeweils das latent steuerfreie Substrat bei den eingebrachten Beteiligungen dem latent steuerfreien Substrat bei der Holdinggesellschaft gegenübergestellt und eine allfällige Zunahme als geldwerte Leistung qualifiziert. Beim zu beurteilenden Sachverhalt liegt gerade keine solche Differenz vor. Sowohl bei der künftigen Liquidation der D. AG¹⁰ und C. AG als auch bei der Liquidation der C. Holding AG könnten 2 Mio. Fr. steuerfrei an natürliche Personen, die ihre Beteiligungen im Privatvermögen halten, fliessen.

Das Bundesgericht führt dazu zwei Argumente an. Einerseits legt es dar, dass im vorliegenden Fall eine Reduktion der latenten Ausschüttungssteuerlast dadurch vorgenommen wurde, dass die Aktien der D. AG, die aufgrund der vorhandenen Überschuldung mit einem Wert von 100 000 Fr. in die C. Holding AG eingebracht wurden, zu Lasten des Agios der C. AG von 6,0 Mio. Fr. abgeschrieben wurden (E 3). Andererseits führt das Gericht aus, dass ein Einbringungswert von 1 Mio. Fr. und eine Gutschrift auf dem Aktienkapital von 1 Mio. Fr. eine vorgängige Sanierung der D. AG aus Mitteln des Privatvermögens der Aktionäre bedingt hätte und stellt sodann fest: «Das vom Beschwerdegegner gewählte Vorgehen hat letztlich dazu geführt, dass die Sanierung durch Abschreibung der Beteiligung in der Holdinggesellschaft vorgenommen wurde; damit ging eine Reduktion der latenten Ausschüttungslast einher, das den vom Bundesgericht wiederholt bestätigten Prinzipien zuwider läuft, die bei der Einbringung von Beteiligungen in buchführungspflichtige Unternehmen gelten (CE 3).»

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Feststellung, wonach eine Einbringung der Beteiligung an der D. AG zu einem Wert von 1 Mio. Fr. nur nach erfolg-

ter Sanierung möglich gewesen wäre, mag zwar zutreffend sein. Sie steht jedoch mit dem zu beurteilenden Sachverhalt in keinem Zusammenhang, weil die Beteiligung – anders als vom Bundesgericht ausgeführt – nicht abgeschrieben worden ist, sondern zu 100 000 Fr. eingebracht und in ihrem Wert nicht verändert wurde. Völlig schleierhaft bleibt, wie unser höchstes Gericht zur Aussage kommen kann, durch eine Abschreibung einer Beteiligung in einer Holdinggesellschaft könne die Gesellschaft, an welcher die Holdinggesellschaft beteiligt ist, saniert werden! (Aus dem Sachverhalt geht hervor, dass die D. AG aus eigener Kraft aus der Überschuldung herausgefunden hat. Ende 1991 verzeichnete die Gesellschaft einen Bilanzverlust von 1,527 Mio. Fr.; über das Geschäftsjahr 1992 sind dem publizierten Urteil keine Angaben zu entnehmen; in den Jahren 1993 – 1996 erzielte die D. AG Gewinne von insgesamt 1,4 Mio. Fr.)

Aus diesem Bundesgerichtsurteil ist zu folgern, dass die Einbringung von Beteiligungen in eine Holdinggesellschaft nicht nur dann einkommensteuerfrei geschehen kann, wenn sich durch diese Transaktion keine Erhöhung des latent einkommensteuerfreien Substrats ergibt, sondern dass darüber hinaus eine *Einzelbetrachtung* anzustellen ist und zwar auf der Basis der Bewertung der eingebrachten Beteiligungen im Zeitpunkt der Einbringung. Eine steuerfreie sog. «Agio-Lösung» setzt somit voraus, dass mit jeder Beteiligung bei der Holdinggesellschaft maximal soviel Aktienkapital liberiert werden darf, wie das Aktienkapital der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, beträgt. Liegt der Wert einer eingebrachten Beteiligung im Einbringungszeitpunkt unter dem Aktienkapital der entsprechenden Gesellschaft, darf im Umfang dieser Differenz bei der Holdinggesellschaft kein Aktienkapital liberiert werden.

Im vorliegenden Fall hätte somit die C. Holding AG lediglich mit 1,1 Mio. Fr. Aktienkapital ausgestattet werden dürfen. Die Beteiligten hätten Einkommensteuerfolgen nur durch Reduktion des latent einkommensteuerfreien Substrats von 2 Mio. Fr. (bei der D. AG¹¹ und bei der C. AG je 1 Mio. Fr.) um 900 000 Fr. auf 1,1 Mio. Fr. verhindern können.

Wie sich aus dem nachfolgend dargestellten Bundesgerichtsentscheid ergibt, ist damit zu rechnen, dass diese zum BdBST ergangene Rechtsprechung auch bei der Anwendung des DBG gelten wird. Dennoch sei hier der Hoffnung Ausdruck verliehen, dass sich das Bundesgericht der Fragwür-

8 Vgl. BGE 93 I 722 = ASA 37 (1968/69) 43; BGE 101 Ib 44 = ASA 43 (1974/75) 588; ASA 55 (1986/87) 206 = StE 1986 B 24.4 Nr. 6 = StR 41 (1986) 93; BGE 115 Ib 238 = ASA 58 (1989/90) 689 = StE 1990 B 24.4 Nr. 22; StE 1994 B 24.4 Nr. 35; StE 1999 B 24.4 Nr. 48, 49 und 52.

9 Vgl. z.B. BGE 101 Ib 44 = ASA 43 (1974/75) 588; ASA 55 (1986/87) 206 = StE 1986 B 24.4 Nr. 6 = StR 41 (1986) 93; StE 1999 B 24.4 Nr. 52.

10 Bei der Beurteilung der latenten Steuerpflicht ist eine Zukunftsbetrachtung angezeigt.

11 Zwar hatte die D. AG im Zeitpunkt der Einbringung einen das Aktienkapital übersteigenden Bilanzverlust; dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass diese Gesellschaft latent über ein steuerfrei rückzahlbares Substrat in der Höhe ihres Aktienkapitals von 1 Mio. Fr. verfügte.

digkeit seiner Begründungsansätze bewusst wird und sich bei einer allfälligen künftigen Beurteilung eines analogen Falles mit den im vorliegenden Sachverhalt von der Vorinstanz¹² vorgebrachten Argumenten auseinandersetzen wird.

3.2 Sanierung durch Fusion¹³

Sachverhalt

Die Y. AG übernahm im Wege einer Fusion Aktiven und Passiven der X. AG. Die übernehmende Y. AG wies im Fusionszeitpunkt bei einem Aktienkapital von 50 000 Fr. einen Bilanzverlust von 425 190 Fr. auf, während die übernommene X. AG zum gleichen Zeitpunkt über offene Reserven von 380 000 Fr. und über einen Gewinnvortrag von 389 845 Fr. verfügte. Nach der Fusion betrug somit die Reserven der Y. AG 344 655 Fr.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Entgegen der Vorinstanz und mit der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons St.Gallen erkannte das Bundesgericht auf die Erbringung einer geldwerten Leistung im Umfang der durch die Fusion bei der Y. AG resultierenden Beseitigung des Bilanzverlustes. Auf den zu beurteilenden Sachverhalt fand das DBG Anwendung.

In seiner Begründung hält das Bundesgericht fest, dass das von ihm unter dem BdBSt entwickelte «Nominalwertprinzip»¹⁴ auch unter dem DBG Gültigkeit hat und dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu diesem Prinzip integral auf das DBG zu übertragen sei. Insbesondere gelte die sog. «Transponierungstheorie» bei der Einbringung von Beteiligungen in eine von den Aktionären beherrschte Gesellschaft (E 2 b). Darüber hinaus vermerkt das Bundesgericht, dass der Steuer auch Ausgleichsleistungen unterliegen, die den beteiligten Aktionären bei einer Umstrukturierung zur Herstellung des anvisierten Umtauschverhältnisses erbracht werden, und zwar insbesondere auch Nennwertzuwächse, die aus Reserven stammen, auf denen die Vermögensertragsteuer noch nicht entrichtet ist (E 2 c). Im Weiteren verweist das Bundesgericht auf das oben dargestellte Urteil zur «Verrechnung» eines «Disagios» mit einem Agio und bezeichnet jenen Fall als «ähnliche Situation» wie der hier zu beurteilende Sachverhalt; auch dort sei bei der einen Gesellschaft eine Sanierung erforderlich gewesen (E 2 d).¹⁵

Schliesslich weist das Bundesgericht darauf hin, dass sich die vorliegende Fusion einer sanierungsbedürftigen Gesellschaft mit einer anderen Gesellschaft zulasten deren Reserven und Gewinnvorträgen nur damit erklären lasse, dass beide Gesellschaften in gleichem Masse von denselben Aktionären beherrscht waren, die durch die dadurch bewirkte Sanierung auch in gleichem Ausmass begünstigt wurden (E 2 d).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diesem Urteil ist im Ergebnis zuzustimmen. Unabhängig davon, ob man diesen Sachverhalt unter dem Aspekt der Steuerumgehung würdigt, oder ob in der Transaktion eine geldwerte Leistung erblickt wird (das Vermögen der X. AG wird an Stelle von Vermögen der Aktionäre für die Sanierung der Y. AG verwendet), sind die vom Bundesgericht angeordneten Einkommensteuerfolgen angebracht.

Bedauerlich ist, dass das Gericht in seinen Erwägungen Aussagen macht, die in keinem Zusammenhang mit dem zu beurteilenden Sachverhalt stehen. Dies gilt für die Ausführungen zur sog. «Transponierung», aber ebenso für die sehr undifferenzierten Ausführungen zu den vom Bundesgericht als «Ausgleichsleistungen bei Umstrukturierungen» bezeichneten Sachverhalten (zu diesen zählt das Gericht auch Nennwertveränderungen, die sich aufgrund des Erfordernisses der relativen Gleichbehandlung der Aktionäre der übernehmenden und der übernommenen Gesellschaft ergeben). Im zu beurteilenden Sachverhalt wurden weder Beteiligungen in eine andere Gesellschaft eingebracht noch lag eine Nominalwertveränderung vor!¹⁶

Die Praxis muss (oder je nach Standpunkt: kann) zur Kenntnis nehmen, dass das Bundesgericht fest entschlossen ist, das unselige Nominal- bzw. Nennwertprinzip auch unter dem DBG kompromisslos weiterzuführen. Zu hoffen bleibt immerhin, dass die Steuerbehörden trotz des ihnen vom Bundesgericht ausgestellten «Blanko-Schecks» diesen zumindest nicht für eine Praxisverschärfung verwenden und z.B. nicht neu auch bei Quasi-Fusionen Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen bei Aktionären, welche die Beteiligungen der übernommenen Gesellschaft im Privatvermögen halten, der direkten Bundessteuer unterwerfen.¹⁷

12 Vgl. StE 2000 B 24.4 Nr. 55 E 5 und 6.

13 Urteil des Bundesgerichts vom 15. August 2000 in StR 55 (2000) 802.

14 Vgl. z.B. die in FN 9 zit. Entscheide.

15 Wie aus den Bemerkungen und Schlussfolgerungen zu dem in Ziff. 3.1. referierten Urteil hervorgeht, lag jedoch dort gerade kein Sanierungsfall vor. Vielmehr hat sich die Gesellschaft aus eigener Kraft wieder aus der Überschuldung befreit und zur Be-

seitigung der Unterbilanz beigetragen. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass auf die beiden Sachverhalte unterschiedliche Erlasse (einmal der BdBSt, einmal das DBG) anwendbar waren.

16 Die Y. AG erhöhte im Rahmen der Fusion ihr Aktienkapital um 50 000 Fr., also genau im gleichen Umfang, wie bei der übernommenen X. AG Aktienkapital unterging.

17 Zur bisherigen Praxis vgl. HÖHN E. / WALDBURGER R., Band II, § 39 Rz 265 f.

3.3 Keine sog. «Transponierung» beim Einbringen von nicht massgeblichen Beteiligungen im zürcherischen Steuerrecht¹⁸

Sachverhalt

A. ist Alleinaktionär der C. AG und der D. AG (= Holdinggesellschaft). In den Jahren 1989 und 1990 tätigte A. mit der D. AG drei Verkaufsgeschäfte. Gegenstand dieser Geschäfte waren 67 Namenaktien der E. AG¹⁹ sowie börsennotierte Aktien und Obligationen verschiedener Gesellschaften.

Sowohl die Steuerkommissarin als auch die Vorinstanz erkannten auf Steuerbarkeit der Differenz zwischen dem Nominalwert und dem Verkaufspreis der an die D. AG veräusserten Aktien. Das Verwaltungsgericht hiess eine Beschwerde von A. gut und stellte eine differenzierende Betrachtungsweise an.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Zürich

Zunächst bestätigt das Verwaltungsgericht Zürich seine Rechtsprechung und hält fest, dass das Institut der sog. «Transponierung» in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer auch im zürcherischen Einkommensteuerrecht Anwendung findet (E 1 b).

Im Weiteren gelangt das Gericht jedoch zum Ergebnis, dass die «Transponierung» nur dann zu Einkommensteuerfolgen führt, wenn die Gesellschaft, in welche die Anteile an einer Kapitalgesellschaft eingebracht werden (Nachfolgend: «Obergesellschaft»), einen substantiellen Einfluss auf die Dividendenpolitik der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden (Nachfolgend: «Untergesellschaft»), ausüben kann. Ein solcher substantieller Einfluss liege in der Regel dann vor, wenn eine massgebliche Beteiligung i.S.v. § 50 Abs. 2 aStG (mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital oder Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken) eingebracht werde (E 2 a und b).

Das Einbringen einer massgeblichen Beteiligung im Sinne der Regelung über den Beteiligungsabzug führt jedoch nach dieser Rechtsprechung nicht zwingend zur *Anwendung des Instituts der sog. «Transponierung»*. Entscheidend ist die Frage, ob die eingebrachte Beteiligung einen massgeblichen Einfluss auf die Dividendenpolitik der Untergesellschaft vermittelt. Das Vorliegen einer massgeblichen Beteiligung i.S.v. § 50 Abs. 2 aStG begründet jedoch

eine entsprechende Vermutung. Das Verwaltungsgericht hat deshalb die Beschwerde von A. bezüglich der börsennotierten Aktien gutgeheissen und bezüglich der eingebrachten 67 Namenaktien der E. AG zur weiteren Untersuchung, ob diese Beteiligung von 33,5 % am Gesellschaftskapital der E. AG einen massgeblichen Einfluss auf die Dividendenpolitik vermittelt, an die Vorinstanz zurückgewiesen (E 2 c).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Anders als das Bundesgericht²⁰ hat das Verwaltungsgericht Zürich darauf erkannt, dass die Tatsache, dass die Gerichtsbehörden die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine vom Einbringenden beherrschte Gesellschaft nicht als echtes Veräusserungsgeschäft, sondern als «Umstrukturierungs-» bzw. «konzernrechtliches Verfügungsgeschäft» qualifizieren, nicht automatisch zu Einkommensteuerfolgen führt, wenn der Einbringende einen höheren Nominalwert an der übernehmenden Gesellschaft oder eine andere Gegenleistung, die den Nominalwert der übertragenen Anteile übersteigt, erhält.

Die Einkommensteuerpflicht setzt voraus, dass ein massgeblicher Einfluss auf die Dividendenpolitik derjenigen Gesellschaft ausgeübt werden kann, deren Beteiligungsrechte eingebracht wurden.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts Zürich müssen die Anteilsinhaber m.a.W. überhaupt die Möglichkeit haben, den bei der Figur der sog. «Transponierung» unterstellten Plan der Steuerersparnis:

- a) ganze oder teilweise Entleerung der Untergesellschaft,
- b) steuerfreie Rückführung der Mittel an die Anteilsinhaber durch die Obergesellschaft mittels Darlehensrückzahlung oder Nennwertherabsetzung

zu verwirklichen.

Im Sinne einer «safe-havenrule» können nach dieser Rechtsprechung nicht massgebliche Beteiligungen (Anteile von weniger als 20 % des Grund- oder Stammkapitals an einer Kapitalgesellschaft oder mit einem Verkehrswert von weniger als 2 Mio. Fr.) in jedem Fall ohne Einkommensteuerfolgen auf eine beherrschte Gesellschaft übertragen werden. (Vorbehalten bleibt der Tatbestand der Aufteilung einer massgeblichen Beteiligung in Pakete, die dann zu verschiedenen Zeitpunkten eingebracht werden.) Bei der Übertragung von massgeblichen Beteiligungen besteht die – durch

18 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 5. Juli 2000 in StE 2001 B 24.4 Nr. 56.

19 Die Sachverhaltsdarstellung wird vom publizierten Urteil übernommen, obwohl Zweifel darüber bestehen, ob es sich um Anteile der E. AG oder um solche der C. AG handelte. Wäre

die publizierte Sachverhaltsdarstellung korrekt, würde sich die Frage stellen, weshalb die C. AG Erwähnung findet, wird diese doch im Entscheid überhaupt nicht mehr erwähnt.

20 Vgl. StE 1999 B 24.4 Nr. 48 = ASA 68 (1999/2000) 422 und die harsche Kritik an diesem Urteil von Duss M., ST 2001, 79 ff.

die einbringende Person widerlegbare – Vermutung, dass ein substantieller Einfluss auf die Dividendenpolitik der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, besteht. Das Gericht gibt keine Anhaltspunkte dafür, welches die Kriterien sind, an denen das Merkmal des «substantiellen» Einflusses auf die Dividendenpolitik zu messen ist. Dem Urteil kann immerhin entnommen werden, dass bei einer Beteiligung von 33,5 % am Grund- oder Stammkapital dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zum Nachweis, dass ein solcher substantieller Einfluss nicht gegeben ist, offen steht (E 2 c).

Das vorliegende Urteil ist als Schritt in die richtige Richtung zu begrüssen. Die Veränderung der latenten Einkommensteuerpflicht alleine gibt nicht unbesehen um die weiteren Umstände des zu beurteilenden Falles Anlass zur Einkommensbesteuerung. Die Beteiligten müssen zumindest die Möglichkeit haben, die latente in eine tatsächliche Steuerersparnis umzusetzen. Dennoch bleibt auch das Verwaltungsgericht Zürich «auf halbem Weg stehen». Mutig und aus einkommensteuerrechtlicher Sicht wegweisend wäre ein Entscheid gewesen, der sich vom Anknüpfen von Steuerfolgen an lediglich latente Einkommensteuerersparnisse und damit an blosse Fiktionen über künftiges Verhalten der Beteiligten gelöst hätte und Einkommensteuerfolgen nur dann Platz greifen liesse, wenn die Beteiligten *tatsächlich* durch eine ganze oder teilweise Entleerung der Untergesellschaft und anschliessender steuerfreier Rückführung der aus der Entleerung stammenden Mittel durch die Obergesellschaft an die beteiligten natürlichen Personen eine Steuerersparnis erzielt haben. Des von der Lehre geforderten, vom Bundesgericht jedoch abgelehnten Rückgriffs auf das Institut der «Steuerumgehung» bedürfte es dabei nicht. Die Einkommensteuerfolgen liessen sich an die blosse Tatsache der tatsächlichen Steuerersparnis anknüpfen.

Damit wäre der Abgang der unter dem Aspekt des Legalitätssprinzips weiterhin höchst problematischen Figur der sog. «Transponierung» von der schweizerischen Steuerrechtsbühne vollzogen worden.

4 Abgrenzung steuerfreier Kapitaleinlagen bei der Emission von steuerbaren Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Aktien²¹

Das Bundesgericht hat es als nicht willkürlich bezeichnet, die Differenz zwischen dem Nominalwert und dem Veräus-

serungspreis von Vorratsaktien, die zunächst für eine Wandelanleihe bereitgestellt wurden, jedoch mangels Wandlung durch die Obligationen gläubiger anderweitig verwendet werden, als Kapitalgewinn zu qualifizieren und bei der Gesellschaft der kantonalen Gewinnsteuer zu unterwerfen. Das Bundesgericht hat damit eine unterschiedliche Betrachtungsweise für die Kantons- und Gemeindesteuern und die Praxis zur direkten Bundessteuer und seiner Rechtsprechung zur Emissionsabgabe²² toleriert.

Zur Würdigung dieses Entscheids vgl. den Beitrag «Kapitaleinlagen und Kapitalgewinne bei Vorratsaktien» von TH. MEISTER auf Seite 129 ff. in dieser Ausgabe.

5 Steuerfolgen von Kapitalleistungen

5.1 Definition der «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» im Recht der direkten Bundessteuer²³

Sachverhalt

X. leidet an einer Berufskrankheit. Am 27. März 1995 schloss er mit der SUVA einen Vergleich, aus dem sich ergibt, dass X. seit dem 3. Mai 1982 zu 50 % und seit dem 1. September 1989 zu 100 % invalid ist. Die SUVA verpflichtete sich unter anderem zur Nachzahlung von Rentenleistungen im Betrag von 328 908 Fr. für die Zeit bis zum 31. Dezember 1994.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt und die Vorinstanz sowie die Eidg. Steuerverwaltung stellten sich auf den Standpunkt, bei der Einmalzahlung der SUVA handle es sich gemäss DBG 23 I b um ordentlich zu versteuerndes Einkommen. X. machte geltend, es handle sich bei dieser Zahlung um eine Kapitalleistung aus Vorsorge gemäss DBG 38; eventualiter sei die Zahlung nach DBG 37 in Analogie zur Praxis bei den Lidlöhnen zu besteuern. Das Bundesgericht qualifizierte die Zahlung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen gemäss DBG 37.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst hält das Bundesgericht fest, dass nur dann eine Kapitalleistung aus Vorsorge gemäss DBG 38 vorliegen kann, wenn eine Zahlung sämtliche Ansprüche aus einem Vorsorge- oder Versicherungsverhältnis abgilt, während bei einer Nachzahlung aufgelaufener Renten, die ordentlicherweise periodisch hätten ausgerichtet werden müssen, eine Subsumtion unter diese Norm ausgeschlossen ist (E 2).

21 Entscheid des Bundesgerichts vom 17. März 2000 in StE 2000 B 72.13.1 Nr. 2.

22 Vgl. ASA 52 (1983/84) 158.

23 Bundesgerichtsentscheid vom 5. Oktober 2000 in StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = StR 56 (2001) 23.

Im Weiteren setzt sich das Gericht mit der bisherigen Praxis (zum BdBSt) auseinander, wonach die Besteuerung zum sog. «Rentensatz» bzw. die Verteilung einer Kapitalleistung auf verschiedene Perioden zur Festlegung des Steuersatzes (mit Ausnahme des Lidlohns²⁴ und Einmalleistungen für die Einräumung eines Baurechts²⁵) nur dann geboten ist, wenn eine Kapitalleistung für künftige Leistungen ausgerichtet wird, welche die Tilgung einer den periodischen Leistungen zugrunde liegenden Stammschuld zur Folge hat (E 3 a).

Diese Praxis bildete denn auch die Grundlage für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts durch die Steuerbehörden und die Vorinstanz. Diese verweigerten die Progressionsglättung mit der Argumentation, einerseits diene die Zahlung der SUVA der Abgeltung vergangener Ansprüche und andererseits werde durch die Zahlung die Stammschuld nicht getilgt; vielmehr stünde X. auch für die Zeit nach dem 31. Dezember 1994 ein Anspruch auf Rentenleistungen der SUVA zu.

Das Bundesgericht entscheidet jedoch, dass die Praxis zu Art. 40 BdBSt weder zu überzeugen noch zu befriedigen vermöge und unter dem DBG nicht mehr weitergeführt werden könne. Eine – auch progressionsmässige – ordentliche Besteuerung eines aperiodischen Einkommensteuerbestandteils trage dem Erfordernis der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht Rechnung und führe zu einer (steuersatzbedingten) Überbesteuerung. Hier könne DBG 37 auch dann korrigierend eingreifen, wenn mit einer Einmalzahlung aufgelaufene, d.h. in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden (E 4 c).

Diesen Grundsatz schränkt das Bundesgericht in der Folge jedoch insofern ein, als die Steuersatzfestlegung nur dann gemäss DBG 37 erfolgen kann, wenn dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen wäre und diese *ohne Zutun des Steuerpflichtigen* unterblieben ist.

Nach diesem Grundsatz wäre gemäss Aussagen des Bundesgerichts bei zunächst unbezahlt gebliebenen Unterhaltsleistungen (ZGB 152) oder bei Lohnnachzahlungen, die sich auf BV 8 III stützen, eine Glättung der Progression möglich, hingegen nicht für stille Reserven und für Einmalzinsleistungen, welche sich auf entsprechende Vereinbarungen zwischen den Parteien stützen (E 4 c). Das Bundesgericht verweist in diesem Zusammenhang auf die Praxis der Steuerbehörden im Bereich des Lidlohns, ohne zu die-

ser Stellung zu nehmen. Keine Erwähnung im Entscheid findet die Praxis der Steuerbehörden, bei Einmalentschädigungen für die Einräumung eines Baurechts ebenfalls DBG 37 anzuwenden.²⁶

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dieses Urteil des Bundesgerichts stellt einen Fortschritt dar, indem es dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem Teilbereich zum Durchbruch verhilft. Das Urteil schafft Klarheit für jene Fälle, bei denen ohne Zutun des Steuerpflichtigen Leistungen, die an sich periodisch fliessen müssten, in Form einer Einmalzahlung geleistet werden. Solche Leistungen geben Anspruch auf eine Tarifkorrektur, unabhängig davon, ob mit diesen Einmalzahlungen vergangene oder zukünftige Ansprüche abgegolten werden.

Das Gericht bleibt jedoch eine überzeugende Begründung dafür schuldig, weshalb dem Merkmal der Aperiodizität bei der Ermittlung des Steuersatzes nur Rechnung getragen werden kann – und damit dem Erfordernis der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum Durchbruch verholfen wird –, wenn dem Steuerpflichtigen Teilleistungen zunächst vorenthalten werden und zu einem späteren Zeitpunkt (idR durch Urteil, Vergleich oder im Rahmen von betriebsrechtlichen Inkassomassnahmen) in einem Gesamtbetrag zufließen.

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sollte bei allen Kapitalleistungen für wiederkehrende Leistungen durchgesetzt werden und nicht nur dort, wo solche Kapitalleistungen gegen den Willen der Steuerpflichtigen ausgerichtet werden und wo sie in der Folge durch einen Verstoß gegen ein verfassungsrechtliches Prinzip steuerlich «bestraft» würden (E 4 c).

Die Referenz des Bundesgerichts auf die Problematik des Steuersatzes bei der Realisierung stiller Reserven vermag zur Begründung der vorgenommenen Einschränkung der Anwendung von DBG 37 nichts beizutragen. Wie schon BAUMGARTNER²⁷ zutreffend festgestellt hat, stellen Zuflüsse aus der Realisierung stiller Reserven keine Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen dar und könnten auch dann nicht unter DBG 37 subsumiert werden, wenn das Merkmal des fehlenden Zutuns des Steuerpflichtigen zur aperiodischen Leistung nicht aufgestellt würde.

Hingewiesen sei auf die Praxis der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich,²⁸ welche für das kantonale Recht

24 Vgl. Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 4 vom 30.4.1980, ASA 48 (1979/80) 641.

25 Vgl. AGNER P./JUNG B./STEINMANN G., Art. 21 N 4.

26 Vgl. AGNER P./JUNG B./STEINMANN G., Art. 21 N 4.

27 BAUMGARTNER I., Art. 37 N 9.

28 Vgl. z.B. StE 1989 B 24.3 Nr. 3.

dem Merkmal des Zutuns des Steuerpflichtigen keine Bedeutung beigemessen hat und auch Zahlungen für «Discount-Bonds» als «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» anerkannt hat. (Mit den im vorliegenden Urteil aufgestellten Grundsätzen hat das Bundesgericht implizite die in dieser Frage abweichende Position der Eidg. Steuerverwaltung²⁹ abgesegnet.)

Unklarheit besteht nach diesem Urteil über die Behandlung der Einmalzahlungen für die Einräumung eines Baurechts für Grundstücke im Privatvermögen. Würden die bundesgerichtlichen Kriterien auf diesen Sachverhalt angewendet, könnte die heute geltende Praxis³⁰ der analogen Anwendung von DBG 37 auf diese Zahlungen nicht mehr weitergeführt werden. Es bleibt abzuwarten, ob diese Konsequenz tatsächlich gezogen wird.

5.2 Zeitpunkt der Fälligkeit von Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge

Rechtsprechung des Bundesgerichts³¹

Sachverhalt

C. war bis und mit dem 30. Juni 1997 bei der X. AG angestellt. Auf den 1. Juli 1997 hat er von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, sich frühzeitig pensionieren zu lassen. Am 1. Juli 1997 überwies ihm zwei Vorsorgeeinrichtungen eine Kapitalleistung von insgesamt 732 371 Fr. zur (teilweisen) Abgeltung von Ansprüchen aus der beruflichen Vorsorge. Als C. für die X. AG tätig war, wohnte er in Rheinfelden, Kanton Aargau. Auf den 1. Juli 1997 wechselte er seinen Wohnsitz nach Schaffhausen.

Sowohl der Kanton Schaffhausen als auch der Kanton Aargau beanspruchten das Besteuerungsrecht für diese Kapitalleistungen. Der Steuerpflichtige erhob staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht wegen Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (aBV 46 II; BV 127 III). Das Bundesgericht wies das Besteuerungsrecht dem Kanton Schaffhausen zu.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst stellt das Bundesgericht fest, dass die Tatsache und der Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels unstrittig sind (E 2 b). Im Weiteren hat das Bundesgericht entschieden,

dass das Besteuerungsrecht für Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge – gleich wie für entsprechende Renten – dem Wohnsitzkanton zusteht (E 2 c).

Aus diesen beiden Vorentscheiden ergab sich, dass für die Frage des Besteuerungsrechts der Kapitalleistung im interkantonalen Verhältnis der Zeitpunkt der Steuerbarkeit dieser Leistung ausschlaggebend war.

Zu dieser Frage wurden dem Bundesgericht drei Standpunkte vorgetragen: Nach Auffassung des Kantons Aargau war die Fälligkeit des Anspruchs massgebend, wobei diese am letzten Arbeitstag eintrete. Auch der beschwerdeführende C. plädierte auf Abstellen auf die Fälligkeit; diese sei jedoch erst am ersten Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gegeben. Der Kanton Schaffhausen schliesslich war der Auffassung, massgeblich sei das Datum der effektiven Auszahlung des Alterskapitals.

Das Bundesgericht lässt die Frage offen, ob auf den Zeitpunkt der Fälligkeit oder auf jenen der Auszahlung der Kapitalleistung abzustellen sei³² (weil im vorliegenden Fall beide Betrachtungsweisen zum gleichen Resultat führen) und weist das Besteuerungsrecht mit folgender Begründung dem Kanton Schaffhausen zu:

Vorsorgeleistungen seien nur dann geschuldet, wenn das Versicherungsverhältnis vollständig beendet sei, ohne dass ein anderes versichertes Ereignis (Tod oder Invalidität) eingetreten ist (E 3 b). Am letzten Arbeitstag dauere das Versicherungsverhältnis noch an. Auch an diesem Tag könne noch ein anderes versichertes Ereignis eintreten und deshalb könne die Fälligkeit der Kapitalleistung aus Vorsorge nicht am letzten Arbeitstag, sondern frühestens am ersten Tag nach Ablauf des Arbeitsverhältnisses gegeben sein.

Bei diesem Auslegungsergebnis fielen im zu entscheidenden Sachverhalt Auszahlungs- und Fälligkeitstag zusammen, und die Frage, welches dieser beiden Ereignisse für die Einkommensrealisierung massgeblich sei, stellte sich nicht mehr (E 4 a).

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich³³

Sachverhalt

A. B. war bis am 30. November 1994 bei der Firma Q. angestellt. Er wurde auf diesen Zeitpunkt im Alter von 55 Jah-

29 Vgl. Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 4 vom 12.4.1999, ASA 68 (1999/2000) 21, Ziff. 3.1.

30 Vgl. AGNER P. / JUNG B. / STEINMANN G., Art. 21 N 4.

31 Urteil des Bundesgerichts vom 3. März 2000 in StE 2001 A 24.35 Nr. 2 = StR 55 (2000) 505.

32 Die von einem Teil der Lehre vertretene Auffassung, aus BVG 84, welcher bestimmt, dass Ansprüche aus beruflicher

Vorsorge vor ihrer Fälligkeit steuerbefreit sind, sei abzuleiten, die Steuerpflicht für die Kapitalleistung trete im Zeitpunkt der Fälligkeit ein, wurde vom Bundesgericht zurückgewiesen (E 3 a).

33 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 19. April 2000 in StE 2001 B 21.2 Nr. 13.

ren pensioniert und gab seine Erwerbstätigkeit auf. Am 16. Dezember 1994 wurde ihm von der Versicherungseinrichtung des Personals der Firma Q. eine Kapitalleistung ausgerichtet. Vor Verwaltungsgericht war nicht mehr strittig, dass A.B. seit dem 1. Dezember 1994 und damit im Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalleistung seinen Wohnsitz in der Schweiz aufgegeben und in den USA einen neuen Wohnsitz begründet hatte.

Der Steuerpflichtige stellte sich auf den Standpunkt, massgeblicher Zeitpunkt sei jener der Auszahlung, während die Vorinstanz auf die Fälligkeit der Kapitalleistung abstellte. [Anders als im vorstehend beschriebenen Urteil fielen im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung und jener der Auszahlung auseinander. Der Steuerpflichtige machte nicht (im Rahmen eines Eventualantrags) geltend, beim Abstellen auf die Fälligkeit sei nicht auf den letzten Tag des Arbeitsverhältnisses, sondern auf den darauffolgenden Tag abzustellen.]

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Zürich

Das Verwaltungsgericht stellt zunächst fest, dass das Gesetz keine Auskunft darüber gebe, wann Einkünfte im Sinn von § 19 aStG dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, weshalb auf die allgemeinen Grundsätze der Einkommensrealisierung abzustellen sei. Massgeblich sei der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch erworben habe, es sei denn, die Erfüllung des Anspruchs sei besonders unsicher. Im letzteren Fall sei auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung abzustellen (E 2 c).

Für den Zeitpunkt des Zuflusses von Kapitalleistungen nahm das Gericht die folgende Differenzierung vor: Bei Kapitalleistungen, die bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses ausnahmsweise *ohne Eintritt des Vorsorgefalls* (d.h. idR bei endgültiger Ausreise aus der Schweiz oder bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit) aufgrund eines Barauszahlungsbegehrens geleistet werden, ist auf den *Auszahlungszeitpunkt* abzustellen. Bei Kapitalleistungen, die im *Versicherungsfall* (hier: Erreichen des reglementarischen Schlussalters) zur Auszahlung gelangen, ist auf den *Zeitpunkt der Fälligkeit* abzustellen, weil bei diesen Leistungen die in der bisherigen Rechtsprechung und von der Lehre geforderte Sicherheit der Forderung gegeben ist (E 2 d).

Massgeblich für diese unterschiedlichen Auszahlungszeitpunkte ist nach Auffassung des Gerichts der Umstand, dass bei vor Eintritt des Vorsorgefalls gestellten Barauszahlungsbegehren der Anspruch auf die Kapitalleistung deshalb noch unsicher ist, weil die Vorsorgeeinrichtung verpflichtet ist, eine materielle Prüfung der Berechtigung dieses Begehrens im Hinblick auf das Vorliegen der Ausnahmetatbestände (idR endgültige Abreise aus der Schweiz bzw. Aufnahme ei-

ner selbständigen Erwerbstätigkeit) vorzunehmen. Infolge unklarer Beweislage und vermuteter Missbräuche müssten häufig Barauszahlungsbegehren zurückgewiesen werden. Die steuerrechtlich erforderliche Sicherheit des Anspruchs sei deshalb im Zeitpunkt der Stellung des Barauszahlungsbegehrens nicht gegeben, sodass sich ein Zuwarten mit der Besteuerung bis zur tatsächlichen Auszahlung rechtfertige. Anders sei jedoch die Rechtslage beim Erreichen des gesetzlichen oder statutarischen Schlussalters, wo keine weiteren Voraussetzungen mehr geprüft werden und deshalb die für die Einkommensrealisierung notwendige Sicherheit unabhängig vom Auszahlungsdatum gegeben sei. Im Weiteren legt das Gericht dar, dass die reglementarische Vorschrift, wonach nur dann eine Kapitalleistung erbracht wird, wenn der Versicherte diese verlangt (sonst werden die Ansprüche in Rentenform abgegolten), nicht ein Unsicherheitselement beinhaltet, das einen Aufschub des Zeitpunkts der Einkommensrealisierung bis zur tatsächlichen Auszahlung rechtfertigen würde. Das Gericht führt sodann aus, dass die Fälligkeit bei der Pensionierung am 30. November 1994 eingetreten sei (E 2 d in fine).

Das Gericht gelangt deshalb zum Ergebnis, dass A.B. das Einkommen aus der Kapitalleistung vor seinem Wohnsitzwechsel in die USA realisiert habe und dass dieses deshalb im Rahmen einer ausserordentlichen Haupteinschätzung zu besteuern und nicht allenfalls der Quellenbesteuerung zugeführt werden müsse (E 2 f).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Beide Urteile zum Zeitpunkt der Steuerbarkeit von Vorsorgeleistungen sind überzeugend.

Für die Praxis der Kantons- und Gemeindesteuern im Kanton Zürich ist zu unterscheiden zwischen Kapitalleistungen, welche – ausserordentlicherweise – vor, und solchen, die ordentlich nach Erreichen des Schlussalters ausgerichtet werden. Erstere werden erst im Zeitpunkt der Auszahlung, letztere bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit besteuert.

Nur das Bundesgericht musste sich vertieft mit der Frage auseinandersetzen, wann die Fälligkeit einer Kapitalleistung, die infolge der Erreichung des Schlussalters ausgerichtet wird, eintritt. Es hat mit überzeugenden Gründen darauf erkannt, dass dies der Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht der letzte Arbeitstag ist.

Aufgrund der unterschiedlichen Sachverhalte und Vorbringen der Beteiligten³⁴ waren die Rechtsfragen, zu deren Beantwortung die beiden Gerichte gezwungen waren, teilwei-

34 Der per 1. Dezember 1994 nach den USA weggezogene Steuerpflichtige machte nicht eventualiter geltend, die Fälligkeit der Kapitalleistung sei für den Besteuerungszeitpunkt massgeblich, und diese sei nicht schon am 30. November 1994, sondern erst am 1. Dezember 1994 eingetreten.

se unterschiedlich. Dies ist bei der Würdigung der präjudiziellen Wirkung dieser Urteile zu berücksichtigen.

Beim vom Bundesgericht beurteilten Fall war zunächst zu entscheiden, wann die Fälligkeit der Kapitalleistung eingetreten ist. Nachdem der Fälligkeitszeitpunkt auf den Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses festgelegt wurde, konnte das Gericht die Frage offen lassen, ob der Fälligkeitstag oder der Auszahlungstag massgeblich sei, weil die beiden Zeitpunkte im zu beurteilenden Sachverhalt identisch waren. Demgegenüber stand für das Verwaltungsgericht Zürich die Frage im Vordergrund, ob auf den Zeitpunkt der Fälligkeit oder auf jenen der Auszahlung abgestellt werden muss, weil diese Zeitpunkte in rechtserheblicher Weise auseinanderfielen.

Das Urteil des Bundesgerichts ist nur knapp 1½ Monate vor jenem des Verwaltungsgerichts Zürich ergangen. Es kann wohl davon ausgegangen werden, dass das Verwaltungsgericht Zürich im Zeitpunkt seiner Entscheidung noch keine Kenntnis von den vertieften Überlegungen des Bundesgerichts zum Zeitpunkt des Eintretens der Fälligkeit hatte. Es hat sich denn auch mangels Vorbringen des Steuerpflichtigen mit der Frage, ob das Einkommen bereits am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses oder erst am darauf folgenden Tag realisiert worden ist, in keiner Weise auseinandergesetzt.

Vor diesem Hintergrund gehen wir nicht davon aus, dass das Verwaltungsgericht Zürich in der vom Bundesgericht entschiedenen Rechtsfrage bewusst eine Differenz zu unserem höchsten Gericht schaffen wollte und messen diesem Urteil für die Frage, ob die Fälligkeit für Kapitalleistungen vor dem ersten Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses eintreten kann, nur eine eingeschränkte präjudizielle Bedeutung zu.³⁵

6 Anfechtbare Feststellungsverfügungen über Steuerfolgen von noch nicht verwirklichten Sachverhalten bei der direkten Bundessteuer?³⁶

Sachverhalt

Die A. AG ersuchte am 30. November 1998 die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden um eine Feststellungsverfügung zu DBG 207. Mit Verfügung vom 13. Dezember 1998

trat diese auf das Gesuch ein, wies es jedoch, gleich wie in der Folge die Einsprache, aus materiellen Gründen (die Voraussetzungen für eine privilegierte Liquidation seien nicht gegeben) ab. Eine gegen den in der Sache ablehnenden Entscheid erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht Graubünden am 17. Februar 1999 gut und entschied auf das Vorliegen der Voraussetzungen für eine privilegierte Liquidation. Gegen diesen Entscheid erhob die Eidg. Steuerverwaltung am 12. Mai 1999 Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Hauptantrag, die Vorentscheide seien aufzuheben, weil darüber erst im Veranlagungsverfahren entschieden werden könne.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hat entschieden, dass im vorliegenden Fall keine Feststellungsverfügung hätte ergehen dürfen und es hob das Urteil des Verwaltungsgerichts, den anders lautenden Einspracheentscheid und auch die ursprüngliche Verfügung der kantonalen Steuerverwaltung auf. Die steuerpflichtige Gesellschaft hätte sich mit einer gewöhnlichen Auskunft begnügen müssen. Über die sich stellende Rechtsfrage hätte erst im Veranlagungsverfahren (d.h. nach verwirklichtem Sachverhalt) durch eine anfechtbare Verfügung befunden werden dürfen (E 3 e und f).

Zunächst gibt das Bundesgericht die zur Frage des Anspruchs von anfechtbaren Feststellungsverfügungen über noch nicht verwirklichte Sachverhalte bei der direkten Bundessteuer³⁷ kontroversen Literaturmeinungen wieder und stellt im Weiteren fest, dass die Verwaltungspraxis den Feststellungsverfügungen überwiegend ablehnend gegenüber steht. Sodann weist das Bundesgericht auf seine in der Vergangenheit geübte, zurückhaltende Praxis hin und es entscheidet, dass eine zurückhaltende Praxis weiterhin geboten ist (E 3 d und e).

Diese Zurückhaltung wird im Kontext des Urteils sehr stark betont. Das Gericht verweist darauf, dass es bisher grundsätzlich nur Feststellungsentscheide zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht und des Veranlagungsorts zugelassen hat. Daraus wird der Grundsatz abgeleitet, dass ein anfechtbarer Vorbescheid nur dann zulässig sei, wenn die Frage nicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren entschieden werden könne (E 3 d).

Starkes Gewicht misst das Bundesgericht der Möglichkeit der Steuerpflichtigen, bei den Steuerverwaltungen verbindliche Auskünfte zu verlangen, zu und weist darauf hin, dass

35 Einen anderen Akzent setzt der Redaktor des «Steuerentscheids» in der Einleitung zu StE B 21.2 Nr. 13, der darauf hinweist, dass diesbezügliche Unterschiede zwischen dem Bundesgericht und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich geschaffen worden sind.

36 BGE 126 II 514 = StE 2001 B 93.1 Nr. 6.

37 Bei den im Selbstveranlagungsverfahren erhobenen übrigen Bundessteuern ist – anders als bei der direkten Bundessteuer – der Anspruch der Steuerpflichtigen auf eine anfechtbare Feststellungsverfügung gesetzlich festgeschrieben (vgl. VStG 41 (Steuererhebung), StG 38, MWSTG 63 I f).

solche Auskünfte nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben und des Vertrauensschutzes Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen. Mit diesem Institut könne den berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen nach Vorhersehbarkeit der Steuerfolgen geplanter Sachverhalte Rechnung getragen werden. Es solle hingegen verhindert werden, dass (durch eine Ausdehnung des Anspruchs auf anfechtbare Feststellungsverfügungen) «... der Steuerjustiz die Funktion des Rechtsberaters aufgezwungen werde» (E 3 e).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Bundesgericht hat im vergangenen Jahr im Bereich der direkten Bundessteuer für die Praxis sehr bedeutsame Regeln für die Voraussehbarkeit der steuerlichen Beurteilung noch nicht verwirklichter Sachverhalte aufgestellt und dabei bisher offen gelassene und umstrittene Fragen entschieden. Diese Regeln beschlagen nicht nur den Bereich der Feststellungsverfügungen, sondern auch jenen der verbindlichen Auskünfte. Diese Regeln können (unter Berücksichtigung der früheren Rechtsprechung) wie folgt zusammengefasst werden:

1. Es besteht ein Anspruch auf Rechtsauskünfte durch die zuständige Behörde.
2. Einzig zuständige Behörde ist die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer. Die Eidg. Steuerverwaltung kann mangels Zuständigkeit keine verbindlichen Auskünfte erteilen.³⁸
3. Auch zum Erlass von Feststellungsverfügungen sind grundsätzlich (Ausnahme vgl. nachstehend Ziff. 5) die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer zuständig.
4. Feststellungsverfügungen sind nur zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht (in grundsätzlicher und örtlicher Hinsicht) zulässig. Ein Vorbescheid ist hingegen unzulässig, wenn die sich stellende Frage im Veranlagungsverfahren entschieden werden kann.³⁹
5. Die einzige Ausnahme bezüglich Zuständigkeit und Anwendungsbereich von anfechtbaren Feststellungsverfügungen besteht im Bereich der Anerkennung von Instrumenten der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a). Dort liegt die Kompetenz bei der Eidg. Steuerverwaltung. Diese Behörde ist berechtigt und verpflichtet, entsprechende Verfügungen zu erlassen.⁴⁰

Der direkten Bundessteuer kommt im Vergleich mit den übrigen Bundessteuern (Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) eine Sonderstellung sowohl hinsichtlich der Kompetenz als auch hinsichtlich der Möglichkeit, anfechtbare Verfügungen zu erlassen, zu.

Während bei den übrigen Bundessteuern sowohl ein Anspruch auf verbindliche Rechtsauskünfte als auch auf anfechtbare Feststellungsverfügungen (auf letztere gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung)⁴¹ besteht und die Zuständigkeit bei der Eidg. Steuerverwaltung liegt, ist der Anwendungsbereich für Feststellungsverfügungen bei der direkten Bundessteuer wesentlich enger und die Kompetenzordnung insoweit unterschiedlich, als – mit Ausnahme des Bereichs der Säule 3a – der Eidg. Steuerverwaltung keine Kompetenzen zu ändern rechtsverbindlichen Handlungen als die Ergreifung von Rechtsmitteln im Einzelfall zustehen.

Diese unterschiedliche Kompetenzordnung ist eine konsequente Umsetzung der unterschiedlichen Funktionen der Eidg. Steuerverwaltung. Während diese Behörde bei den übrigen Bundessteuern Vollzugsbehörde ist,⁴² kommt ihr bei der direkten Bundessteuer lediglich die Funktion einer Aufsichtsbehörde gegenüber den für die Veranlagung zuständigen Steuerbehörden zu.

Von der Sache her schwieriger zu rechtfertigen ist die unterschiedliche Rechtslage bei den Bundessteuern hinsichtlich der Möglichkeit, anfechtbare Verfügungen über geplante Sachverhalte zu erhalten. Aus den unterschiedlichen Verfahren (gemischtes Veranlagungsverfahren bei der direkten Bundessteuer, Selbstveranlagungsverfahren bei den übrigen Bundessteuern) folgt u.E. diese unterschiedliche Ordnung jedenfalls nicht zwingend.

Die Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns – hier von Steuerfolgen – ist nicht nur ein rechtsstaatliches Prinzip, sondern sie stellt auch ein wesentliches Merkmal der Attraktivität eines Landes im internationalen Standortwettbewerb um Unternehmen und um natürliche Personen als Steuerzahler dar. Der Verweis des Bundesgerichts auf die Möglichkeit, eine verbindliche Rechtsauskunft der Steuerbehörden zu erhalten, ist für die Steuerpflichtigen ein «schwacher Trost». Sind sie nämlich der Auffassung, diese Auskunft sei nicht gesetzmässig, haben sie nur zwei Möglichkeiten: Sie können entweder von einer u.U. betriebs-

38 Diese in der Praxis nicht überall bekannte Tatsache hat das Bundesgericht in seinem Urteil vom 17. März 2000 unmissverständlich bestätigt: «Zu einer Aussage über die direkte Bundessteuer war die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht zuständig, da sie nicht Veranlagungsbehörde ist (StE 2000 B 72.13.1 E 2 b ee).»

39 Diese Frage wurde im Urteil des Bundesgerichts vom 24. November 1995 (StE 1996 B 93.1 Nr. 2) noch offengelassen.

40 Vgl. BGE 124 II 383 = StE 1999 B 93.1 Nr. 5.

41 Bei der Verrechnungssteuer beschränkt auf die Steuererhebung (vgl. VStG 41).

42 Ausnahme: Rückerstattung der Verrechnungssteuer an natürliche Personen gemäss VStG 30.

wirtschaftlich sinnvollen Transaktion absehen oder den Sachverhalt trotzdem verwirklichen und die strittige Rechtsfrage im Veranlagungs- und allenfalls im anschließenden Rechtsmittelverfahren klären lassen. Je nach der Bedeutung des Prozessrisikos werden sie sich häufig für die erste Variante entscheiden und damit suboptimale betriebswirtschaftliche Entscheidungen, die je nach Situation auch volkswirtschaftlich negative Auswirkungen haben können, treffen. Diese durch das Bundesgericht bewirkte unbefriedigende Situation wird erfreulicherweise dadurch entschärft, dass die zuständigen Behörden sich in den meisten Fällen ihrer Verantwortung bewusst sind und nicht nur (vordergründig) im Interesse des Fiskus liegende Auskünfte erteilen. Problematisch ist hingegen, dass die Steuerbehörden im Stadium der Erteilung von verbindlichen Auskünften mangels der Möglichkeit einer justiziellen Überprüfung ihrer Entscheidungen gewissermassen sowohl die Funktion einer Steuerverwaltung als auch jene eines Gerichts übernehmen müssen. Diese «Doppelstellung» birgt zwei Gefahren in sich: Nimmt die Behörde eine sehr harte Haltung gegenüber den Steuerpflichtigen ein, kann sie betriebs- oder volkswirtschaftlichen Schaden stiften; legt sie die Gesetze zu «weich» aus, trägt sie u.U. den fiskalischen Interessen nicht genügend Rechnung. Hier könnte eine grosszügigere Haltung des Bundesgerichts bei der Anerkennung der Möglichkeiten für anfechtbare Vorabentscheidungen ausgleichend wirken und einen wichtigen Beitrag zur materiellen Gewaltentrennung leisten.

Entgegen den Aussagen des Bundesgerichts (E 3 e) ginge es bei der Zuerkennung des Rechts auf Feststellungsverfügungen auch über Fragen, die im Veranlagungsverfahren beurteilt werden können, nicht darum, dass den Steuerjustizbehörden die Funktion des Rechtsberaters aufgezwungen würde. Die Gerichte müssten in keiner Weise beratend tätig sein, sondern ausschliesslich Entscheide über umstrittene Rechtsfragen fällen. Von einer neuen Funktion könnte nicht die Rede sein. Aus Sicht der Justizbehörden geht es nur um eine zeitliche Komponente: Soll der Sachverhalt vor oder nach dessen Verwirklichung einer gerichtlichen Beurteilung unterzogen werden. Während dieser Aspekt für die Gerichte von sehr untergeordneter Bedeutung ist⁴³, kann er für die Steuerpflichtigen von erheblicher Tragweite sein. Ist der Sachverhalt verwirklicht, kann er nicht mehr steuerwirksam rückgängig gemacht werden. Die Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns ist somit nur dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige der Beurteilung durch die Steuerbehörden im Rahmen des Auskunftsverfahrens unterzieht.

Im Lichte der nun durch das Bundesgericht klargestellten Rechtslage sollte u.E. der Gesetzgeber prüfen, ob er nicht auch bei der direkten Bundessteuer die Frage der Feststellungsverfügungen regeln sollte. Im Rahmen einer solchen Regelung könnte er auch die Grenzen dieses Instituts in einer Weise ziehen, dass die Justizbehörden nicht mit Entscheidungen über Sachverhalte, mit deren Verwirklichung nicht ernsthaft gerechnet werden kann, belastet werden.

7 Quellensteuer für Grenzgänger; Alimente⁴⁴

Sachverhalt

Ein italienischer, von seiner Ehefrau getrennt lebender Grenzgänger verlangte sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Tessin, dass ihm im Rahmen der Quellenbesteuerung seines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Abzug seiner für den Unterhalt von zwei Kindern an die Ehefrau bezahlten Alimente zugestanden wird.

Die Tessiner Steuerverwaltung, die Vorinstanz und das Bundesgericht verweigerten einen entsprechenden Abzug, und keine der Behörden nahm von Amtes wegen eine individuelle Tarifkorrektur vor.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst weist das Bundesgericht auf die grundlegenden Unterschiede zwischen der Quellenbesteuerung und der ordentlichen Einkommensbesteuerung hin. Während letzterer das Gesamtreineinkommensteuersystem zugrunde liege, erfolge bei ersterer eine Einzelbetrachtung von bestimmten Einkommensteilen. Bei der Tariffestlegung für die Quellensteuer ergäbe sich aus praktischen Gründen nur eine begrenzte Möglichkeit, auf die individuellen Verhältnisse der einzelnen Steuerpflichtigen Rücksicht zu nehmen (E 2 b aa). Im Weiteren verweist das Bundesgericht auf die Tatsache, dass Grenzgänger als Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz lediglich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, mit der Folge, dass lediglich die mit dem entsprechenden Steuersubstrat in direktem Zusammenhang stehenden Abzüge berücksichtigt werden können. Alimente könnten hier nicht – auch nicht proportional zum Gesamteinkommen – vom Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zum Abzug gebracht werden, sondern seien vollständig dem Wohnsitzstaat Italien zuzuweisen (E 2 b bb).

43 Es ist evident, dass eine Feststellungsverfügung nur dann Gültigkeit haben könnte, wenn der verwirklichte Sachverhalt mit dem gerichtlich beurteilten identisch ist.

44 Entscheid des Bundesgerichts vom 18. April 2000 in StR 55 (2000) 439.

Die sich aus der gesetzlichen Ordnung für die Kantons- und Gemeindesteuern und für die direkte Bundessteuer ergebende Nichtberücksichtigung der Alimentezahlungen verstosse auch nicht gegen das im schweizerisch-italienischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-I 25 I) festgelegte Diskriminierungsverbot. Das schweizerische Recht unterscheide bei der steuerlichen Behandlung nicht nach Staatsangehörigkeit, sondern nach der Art der Steuerpflicht. Auch ein italienischer Grenzgänger mit schweizerischer Staatsangehörigkeit könnte Alimentezahlungen nur in Italien und nicht in der Schweiz steuerlich geltend machen (E 4 a).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die dem vorliegenden Urteil zugrunde liegende Problematik hängt mit der speziellen Grenzgängerregelung zwischen der Schweiz und Italien zusammen. Während im Verhältnis zu Deutschland, Österreich und Frankreich⁴⁵ das schweizerische Besteuerungsrecht für das Erwerbseinkommen der Grenzgänger betragsmässig beschränkt ist⁴⁶ oder vollständig zu Gunsten des Wohnsitzstaates zurückgedrängt wird, kann die Schweiz dieses Einkommen von italienischen Grenzgängern vollumfänglich besteuern. Deshalb ist hier viel häufiger damit zu rechnen, dass Grenzgänger als Folge ihrer bloss beschränkten Steuerpflicht allgemeine Abzüge, wie z.B. Schuldzinsen, Krankheitskosten, Unterhaltsbeiträge, faktisch nicht vornehmen können, weil sie in ihrem Wohnsitzstaat über kein oder nicht über genügendes steuerbares Einkommen verfügen, um diese Aufwendungen steuerlich geltend zu machen. Das hier vom Bundesgericht beurteilte Problem kann sich jedoch ausnahmsweise auch für deutsche und österreichische Grenzgänger stellen, wenn diese ein geringes Einkommen erzielen und bei unbeschränkter Steuerpflicht hohe allgemeine Abzüge machen könnten, sodass ihre tatsächliche Einkommensteuerlast tiefer wäre als der ihnen vom Bruttolohn in der Schweiz einbehaltene Betrag.

Das Bundesgericht hat die gesetzlichen Bestimmungen über die Quellensteuer für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in jeder Hinsicht korrekt angewendet und dabei den Grundsatz bestätigt, wonach bei der Quellenbesteuerung von in der Schweiz beschränkt steuerpflichtigen Personen Aufwendungen, die im interkantonalen Verhältnis quotat zwischen verschiedenen Steuerdomizilen aufgeteilt werden, nicht ebenfalls quotat berücksichtigt werden können.

Zu Bemerkungen Anlass geben die Ausführungen des Bundesgerichts zum Diskriminierungsverbot gemäss dem schweizerisch-italienischen Doppelbesteuerungsabkom-

men (DBA-I 25 I). Das Gericht hat das Diskriminierungsverbot erneut *rein formal verstanden* und sich mit der Feststellung begnügt, ein schweizerischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Italien und Grenzgängereigenschaft wäre gleich behandelt worden wie der betroffene italienische Staatsangehörige. Damit sei keine unterschiedliche Behandlung nach Massgabe der Staatsangehörigkeit gegeben. Eine unzulässige Diskriminierung könne deshalb gar nicht vorliegen.

Ein *materielles* Verständnis des Diskriminierungsverbots – wie es in der EU gilt – hätte je nach den Einkommensverhältnissen des Steuerpflichtigen zu einem anderen Ergebnis geführt. Der Europäische Gerichtshof hat nämlich wiederholt festgehalten, dass nicht massgeblich ist, ob eine Norm in formaler Hinsicht für eigene und fremde Staatsangehörige identische Normen enthält, sondern dass geprüft werden muss, ob sich eine einzelstaatliche Norm *in der Praxis* hauptsächlich diskriminierend für Personen mit ausländischer Staatsangehörigkeit *auswirkt*. So hat er denn auch im Fall Schuhmacker⁴⁷ entschieden, dass die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse auch bei lediglich beschränkter Steuerpflicht eine unzulässige Diskriminierung darstellt, wenn der grösste Teil des Einkommens eines Steuerpflichtigen dieser beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Eine unzulässige Diskriminierung liegt nach der Rechtsprechung des EuGH m.a.W. dann vor, wenn Abzüge, die an die persönlichen Verhältnisse von Steuerpflichtigen anknüpfen, faktisch nicht oder nur in sehr bescheidenem Ausmass mit Einkommen verrechnet werden können. Eine solche faktische Nichtabzugsfähigkeit von Alimentezahlungen dürfte bei vielen ausländischen, namentlich italienischen Grenzgängern eintreten.

Das formale Verständnis des Diskriminierungsverbots des Bundesgerichts kann deshalb zum stossenden Ergebnis führen, dass die Alimentezahlungen in keinem der beteiligten Staaten steuerlich geltend gemacht werden können.

Es wäre deshalb zu wünschen, dass auch unser höchstes Gericht das Konzept des EuGH übernimmt und damit zu einem materiellen Verständnis des Diskriminierungsverbots übergeht. Damit sei nicht der «Eurokompatibilität» um jeden Preis das Wort geredet, sondern angeregt, dass dort, wo das europäische Recht bessere Lösungen gefunden hat, diese Lösungen ins schweizerische Recht übernommen werden sollen, wenn dafür eine gesetzliche Grundlage besteht. Diese Voraussetzungen wären im vorliegenden Fall erfüllt gewesen.

Eine Neubeurteilung der Rechtsprechung wird nach dem Inkrafttreten der bilateralen Verträge mit der EU ohnehin zu

45 Mit Ausnahme des Kantons Genf.

46 Deutschland 4,5 %, Österreich 3 % der Bruttolohnsumme.

47 EuGH C-279/93, Köln-Altstadt/Roland Schumacker, in IStR 1995, 126. Vgl. auch Schön W., 199 ff.

erfolgen haben. Art. 21 II des Personenfreizügigkeitsabkommens⁴⁸ enthält die Verpflichtung, (auch) Grenzgänger in vergleichbaren Verhältnissen mit schweizerischen Steuerpflichtigen gleich zu behandeln. Gemäss Art. 16 II des Personenfreizügigkeitsabkommens wird wohl die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Gleichbehandlung von der Schweiz übernommen.⁴⁹ Diesfalls wird ein materielles Verständnis der Diskriminierung gelten. Werden die vom EuGH im «Fall Schumacker» aufgestellten Grundsätze übernommen, muss den Alimenten bei der schweizerischen Quellenbesteuerung Rechnung getragen werden, wenn ein Grenzgänger den grössten Teil seines Gesamteinkommens aus dieser Tätigkeit in der Schweiz erzielt und hier zu versteuern hat. Der Praxis bzw. allenfalls dem Gesetzgeber bleibt es überlassen, ob dies im Rahmen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung oder durch eine individuelle Tarifkorrektur geschieht (diese beiden Instrumente stehen den Grenzgängern nach geltendem Recht nicht zur Verfügung).⁵⁰

Literatur

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

ATHANAS PETER / WIDMER STEFAN, Art. 6, in Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel u.a. 2000

BAUMGARTNER IVO, Art. 37, in Zweifel Martin / Athanas Peter, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel u.a. 2000

DUSS MARCO, Sprüche voller Widersprüche, ST 2001, 79 ff.

EIDG. STEUERVERWALTUNG

- Kreisschreiben Nr. 4 vom 30.4.1980, Steuerliche Behandlung der Entschädigung nach Artikel 334 ZGB (Lidlohn), Steuerperiode 1981/82, ASA 48 (1979/80) 641

- Kreisschreiben Nr. 6 vom 3.2.1987, Einbringen von Beteiligungen in eine vom gleichen Aktionär beherrschte Gesellschaft, Steuerperiode 1987/88, ASA 55 (1986/87) 496
- Kreisschreiben Nr. 4 vom 12.4.1999, Obligationen und derivative Finanzinstrumente als Gegenstand der direkten Bundessteuer, der Verrechnungssteuer sowie der Stempelabgaben, Steuerperiode 1999/2000, ASA 68 (1999/2000) 21

HÄFELIN ULRICH, Art. 49, in Aubert Jean-François u.a., Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Loseblattsammlung, Zürich u.a.

HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 8, 9. A., Bern 2001

HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band II, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 8, 8. A., Bern 1999

MÜLLER JÖRG PAUL, Grundrechte in der Schweiz, 3. A., Bern 1999

SCHÖN WOLFGANG, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, Internationales Steuerrecht (IStR), Monatszeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung 1995, 199 ff.

48 Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999.

49 Sofern davon ausgegangen wird, dass mit der Formulierung von Art. 21 II des Personenfreizügigkeitsabkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen worden sind.

50 Grenzgänger werden im DBG der Quellensteuer für Personen ohne steuerrechtlichen Aufenthalt unterstellt; für diese wird die Steuer nach DBG 83–86 erhoben (vgl. DBG 91). Die nachträgliche ordentliche Veranlagung und die individuellen Tarifkorrekturen sind hier nicht vorgesehen, sondern stehen nur Steuerpflichtigen, die der Quellensteuer für Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz unterliegen, zur Verfügung (vgl. DBG 90 und Quellensteuerverordnung (SR 642.118.2) 4 I i.V.m. Ziff. 2 des Anhangs zur Quellensteuerverordnung).