

Rechtsprechung im Jahr 2007 (1. Teil)

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

Inhalt***

- 1 **Steuerveranlagung trotz Veranlagungsverjährung**
 - 2 **Nennwerterhöhung bei Übernahme der Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft**
 - 3 **Verfolgen politische Parteien einen öffentlichen Zweck?**
- Literatur**
- Rechtsquellen**
- Praxisanweisungen**

1 **Steuerveranlagung trotz Veranlagungsverjährung¹**

Sachverhalt

Der Kanton Aargau und die Eidgenossenschaft betrieben X. für die Steuerschulden hinsichtlich der direkten Bundessteuer 1997 und 1998, nebst Zinsen und Kosten der Zahlungsbefehle. X. erhob Rechtsvorschlag, worauf die Gläubiger um definitive Rechtsöffnung ersuchten. Das Gerichtspräsidium G. hat diesem Begehren nicht entsprochen; hingegen erteilte das Obergericht des Kantons Aargau den Gläubigern in Gutheissung ihrer Beschwerden definitive Rechtsöffnung. Das Obergericht hatte zu entscheiden, ob es sich bei den Veranlagungen und Rechnungen betreffend die direkte Bundessteuer für die Jahre 1997 und 1998 um definitive Rechtsöffnungstitel iSv Art. 81 Abs. 1 SchKG handelt. X. hatte dagegen vorgebracht, die als Rechtsöffnungstitel vorgelegten Verfügungen seien nichtig, da mit Bezug auf die direkte Bundessteuer für die Jahre 1997 und 1998 die Veranlagungsverjährung eingetreten sei, die den Untergang der Forderungen bewirkt habe. Das Obergericht hatte die behauptete Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen jedoch verneint und die Voraussetzungen von Art. 81 Abs. 1 SchKG als erfüllt betrachtet.

Gegen die Entscheide des Obergerichts hat X. beim Bundesgericht 2 Verfassungsbeschwerden erhoben. Er beantragte die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide und die Abweisung der Gesuche um definitive Rechtsöffnung. Das Bundesgericht wies die Verfassungsbeschwerden ab.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Hinsichtlich der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerden erwägt das Bundesgericht, angefochten würden 2 in einer vermögensrechtlichen Zivilsache (Art. 72 Abs. 2 lit. a BGG) ergangene Entscheide des Obergerichts, gegen die mangels Erreichens der Streitwertgrenze (Art. 74 Abs. 1 lit. b BGG) und mangels einer Ausnahme gemäss Art. 74 Abs. 2 BGG allein die subsidiäre Verfassungsbe-

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

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

*** Die Autoren danken Frau lic. iur. Petra Ackermann und den Herren RA Christian Martin Gutekunst und lic. iur. Stephan Raas für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 BGE 133 II 366 = StE 2008 B 92.9 Nr. 7.

schwerde gemäss Art. 113 ff. BGG offen stehe. Die angefochtenen Entscheide seien letztinstanzliche Endentscheide iSv Art. 114 BGG (iVm Art. 75 Abs. 1 und Art. 90 BGG). Mit der Verfassungsbeschwerde könne eine Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden (Art. 116 BGG).

Zum Gegenstand der zu beurteilenden Beschwerden hält das Bundesgericht zunächst fest, es gehe einzig um die Qualität der Veranlagungsverfügungen als Rechtsöffnungstitel, welche X. auch vor Bundesgericht in Frage stelle, indem er geltend mache, die nach Ablauf der Veranlagungsverjährungsfrist gemäss Art. 120 DBG erlangenen Veranlagungsverfügungen seien nichtig.

Nichtigkeit eines Entscheides sei – so das Bundesgericht² – jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten. Sie könne auch im Rechtsmittelverfahren und selbst im Rechtsöffnungsverfahren geltend gemacht werden. Fehlerhafte Entscheide seien nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer sei, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweise und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet werde. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führten jedoch nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe würden vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht fallen.³

Mit einem Seitenblick auf das Privatrecht bemerkt das Bundesgericht, dass die Verjährung dort nicht von Amtes wegen berücksichtigt werden dürfe (Art. 142 OR). Sie betreffe zudem nicht den Bestand der Forderung, sondern deren Durchsetzbarkeit. Verjährte Forderungen bestünden als Naturalobligationen weiter und könnten zur Verrechnung gebracht werden (Art. 120 Abs. 3 OR). Demgegenüber sei die Verjährung im öffentlichen Recht von Amtes wegen zu berücksichtigen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung sei.⁴ In der Lehre sei strittig, ob eine verjährte Forderung noch als Naturalobligation weiterbestehe.⁵ Die Rechtsprechung scheine sich – wie aus BGE 111 V 135 E 3b, 136, hervorgehe – der Meinung von Grisel angeschlossen zu haben, wonach eine Naturalobligation zurückbleibe. Fraglich sei, ob angesichts dieser Ordnung die Veranlagung verjährter Steu-

erforderungen als absolut nichtig zu gelten habe, mit der Folge, dass sie jederzeit und von sämtlichen Behörden zu beachten sei.

Das Bundesgericht erwägt, dass Känzig/Behnisch⁶ hinsichtlich der eidg. Wehrsteuer der Meinung seien, die Veranlagung eines nach unbenütztem Ablauf der Veranlagungsfrist erloschenen Steueranspruchs sei nichtig. Dieser Auffassung hätten sich Agner/Jung/Steinmann⁷ angeschlossen, allerdings ohne zu berücksichtigen, dass es sich bei der 5-jährigen Veranlagungsfrist gemäss Art. 120 DBG um eine Verjährungsfrist, bei der 3-jährigen Veranlagungsfrist gemäss Art. 98 BdBSt hingegen um eine Verwirkungsfrist handle. Eine andere Lehrmeinung gehe mit Bezug auf die Veranlagungsverjährung nach Art. 120 DBG davon aus, die Nichtberücksichtigung dieser Verjährung führe nicht zur Nichtigkeit der Veranlagung.⁸

Mit Blick auf seine Rechtsprechung stellt das Bundesgericht fest, es habe bisher noch keine Gelegenheit gehabt, sich zur Frage zu äussern, ob die Veranlagung einer verjährten Steuerforderung mit Nichtigkeit behaftet sei. Hingegen habe es im Zusammenhang mit einer kommunalen Bodenverbesserungsabgabe entschieden,⁹ dass die Missachtung der Verwirkungsfrist (*délai de péremption*) bei der Veranlagung nicht deren absolute Nichtigkeit nach sich ziehe, zumal es sich dabei um einen inhaltlichen Mangel handle. Es sei unbestritten, dass die Verwirkung zum Untergang der Forderung führe und von Amtes wegen zu berücksichtigen sei. Aufgrund dieses Entscheides lasse sich die Nichtigkeit einer Veranlagungsverfügung trotz Eintritts der Veranlagungsverwirkung nicht allein deshalb bejahen, weil die veranlagende Behörde die Verwirkung nicht von Amtes wegen berücksichtigt habe und die Forderung mit der Verwirkung untergegangen sei. Wenn die Nichtberücksichtigung der Verwirkung einen inhaltlichen Mangel betreffe, der nicht zur Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung führe, müsse Entsprechendes erst recht für die Verjährung gelten, ohne dass es darauf ankomme, ob die Verjährung den Untergang der Forderung bewirke. Es rechtfertige sich nicht, eine trotz Verjährung erfolgte Steuerfestsetzung in Bezug auf die Rechtsfolgen anders zu behandeln als eine Veranlagungsverfügung, welche die Steuern zu hoch festsetzt. Weiter erwägt das Bundesgericht,¹⁰ dass die Nichtigkeit auch mit der Rechtssicherheit, welche nach

2 Unter Hinweis auf BGE 129 I 361 E 2 mwH.

3 BGE 129 I 361 E 2.1 mit Hinweisen.

4 Das Bundesgericht verweist auf BGE 106 Ib 357 E 3a, 364 (mit Hinweis), und BGE 111 Ib 269 E 3a/bb.

5 Für den Untergang der Forderung erwähnt das Bundesgericht IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 34 B V, und für den Verbleib einer Naturalobligation GRISSEL, Bd. II, 663, sowie MOOR, Bd. II, 82 f.

6 KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 98 BdBSt N 1.

7 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 120 DBG N 1.

8 Als Vertreter dieser Ansicht erwähnt das Bundesgericht GREMINGER, Art. 120 DBG N 12, sowie RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 120 DBG N 27.

9 BGER 2P.171/1995 E 5, 26.10.1995, RDAT 1996 I Nr. 49, 137.

10 Mit Hinweis auf BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 312.

ergangener rechtskräftiger Verfügung bestehen müsse, nicht zu vereinbaren sei. Eine Veranlagungsverfügung, welche trotz eingetretener Veranlagungsverjährung ergehe, sei demnach nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar.

Fallbezogen führt das Bundesgericht aus, X. gehe offenbar davon aus, dass die anlässlich der Verhandlung vor dem Gerichtspräsidium G. erhobene Einrede der Verjährung ausreiche, um die Veranlagungsverfügung als Rechtsöffnungstitel zu entkräften. Dabei übersehe X. indes, dass die Veranlagungsverjährung bereits vor den Steuerveranlagungen eingetreten sei und im Rechtsöffnungsverfahren nur die Verjährung berücksichtigt werden dürfe, die nach Erlass der als Rechtsöffnungstitel dienenden Veranlagung eingetreten ist.¹¹ Die angefochtenen Entscheide seien deshalb nicht willkürlich.

Zu den Einwendungen von X., es verletze die Rechtssicherheit, wenn verlangt werde, dass die Verjährung einredeweise im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren hätte geltend gemacht werden müssen, er habe sich nach Treu und Glauben darauf verlassen dürfen, dass die verjährten Forderungen nicht mehr durchsetzbar seien, und überdies sei auch das Legalitätsprinzip verletzt, entgegnet das Bundesgericht Folgendes: Weder aus Art. 120 DBG noch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehe hervor, dass eine die Veranlagungsverjährung nicht berücksichtigende Verfügung nichtig sei. Es sei vielmehr ein allgemeiner Grundsatz, dass eine fehlerhafte Verfügung mit den nach der einschlägigen Gesetzgebung vorgesehenen Rechtsmitteln angefochten werden müsse. Der Beschwerdeführer versuche nunmehr auf dem Weg der Verfassungsbeschwerde Versäumtes nachzuholen, was nicht Sinn dieses Rechtsmittels sein könne.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Der vorliegende Bundesgerichtsentscheid mag prima facie Bedenken erwecken, weil allgemein anerkannt ist, dass die Verjährung im öffentlichen Recht von Amtes wegen zu berücksichtigen ist. So würde man meinen, dass den Steuerpflichtigen dort, wo dies nicht geschieht, keine Nachteile aus dem fehlerhaften Verhalten der Steuerbehörden erwachsen dürften. Das Bundesgericht legt jedoch überzeugend dar, dass sich der Steuerpflichtige, der eine Veranlagung erhält, welche die bereits eingetretene Verjährung nicht berücksichtigt, im Rechtsmittelverfahren gegen diese Veranlagung zur Wehr setzen muss.

Nicht nur im Privatrecht, sondern auch im öffentlichen Recht wird zwischen Verjährung und Verwirkung unterschieden. Bei den Ausführungen zu den Rechtsfolgen der Verjährung hält das Bundesgericht fest, es sei unbestritten, dass die *Verwirkung* zum Untergang der Steuerforderung führe und von Amtes wegen zu berücksichtigen sei (vgl. E 3.4). Diese Feststellung wirft die Frage auf, worin sich denn die steuerrechtliche Verwirkung von der *Verjährung* unterscheidet. Das Bundesgericht scheint auf das Kriterium der Hemm- und Unterbrechbarkeit der zeitlichen Befristung abzustellen, wenn es die Veranlagungsfrist von Art. 120 DBG als Verjährungsfrist bezeichnet (vgl. E 3.3). Diese Terminologie ist eher verwirrend. Sinnvoll wäre es wohl, die Verjährung in Anlehnung an das Privatrecht auf die Forderung selbst zu beziehen, und die Verwirkung auf die Geltendmachung der Steuerforderung. So betrachtet wäre die Verjährung ein materiell-rechtliches Institut, indem die Forderung zufolge Zeitablaufs untergeht; demgegenüber wäre die Verwirkung verfahrensrechtlicher Natur, weil sie den Zeitraum bestimmt, innert welchem eine Veranlagung einzuleiten bzw. abzuschliessen oder eine Steuer einzufordern ist. Eine solche Differenzierung nehmen indes weder der Steuergesetzgeber¹² noch die Doktrin¹³ konsequent vor. Da beiden Instituten auch die gleichen Rechtsfolgen zugedacht werden, was im Folgenden gezeigt wird, ist eine Differenzierung auch gar nicht erforderlich.

Das Bundesgericht lässt die Frage, ob nach Verjährungseintritt noch eine Naturalobligation verbleibt, nach Darlegung der unterschiedlichen Meinungen in der Doktrin¹⁴ – da nicht entscheidrelevant – zwar offen, scheint indes eher der Auffassung von Grisel¹⁵ zuzuneigen, wonach trotz Verjährung eine Naturalobligation verbleibe. Dies muss jedoch mit Fug bezweifelt werden. Zumindest bei der Veranlagungsverjährung kann bereits aus der Überlegung, dass die verjährte Steuerforderung betragsmässig gar nicht bestimmbar ist, klar gefolgert werden, dass auch keine Naturalobligation verbleibt. Wie sollte bei Bezahlung einer verjährten, aber nicht veranlagten Steuerforderung festgelegt werden, was «natural» tatsächlich geschuldet ist? Gleiches fragt sich bei der Verrechnung einer veranlagungsverjährten Steuerforderung. Aus diesen Gründen ist die Naturalobligation in Übereinstimmung mit der herrschenden steuerrechtlichen Lehre nicht

11 Dabei verweist das Bundesgericht auf BGE 123 III 213 E 5b/cc, 219, und STAHELIN, Art. 81 SchKG N 21.

12 Vgl. z. B. Art. 120 und 152 DBG.

13 Dazu BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 2 f.; IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 205.

14 Neben den vom Bundesgericht erwähnten Befürwortern des vollständigen Untergangs der Steuerforderung können weiter erwähnt werden: BEUSCH, Art. 17 VStG N 2, und BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 318.

15 GRISEL, Traité de droit administratif, Bd. II, 663.

nur bei der Verwirkung, sondern auch bei der Verjährung¹⁶ definitiv aus dem Steuerrecht zu verbannen.

Wie das Bundesgericht richtig erkennt, ist die Frage des Verbleibens einer Naturalobligation allerdings nicht entscheidend für den vorliegenden Entscheid. Auch wenn man davon ausgeht, es verbleibe nach Eintritt der Verjährung keine Naturalobligation und die Verjährung sei von Amtes wegen zu berücksichtigen, bedeutet dies nicht, dass die Veranlagung einer verjährten Forderung nichtig ist. Veranlagen bedeutet Verwirklichen der gesetzlichen Steuerforderung. Die Veranlagung ist ein Rechtsanwendungsakt, der die Rechtslage nicht verändert, sondern konkretisiert. Die Steuerveranlagung macht die von Gesetzes wegen entstandenen Steuerforderungen durchsetzbar. Bei diesem Rechtsanwendungsakt können nun wie bei allen menschlichen Handlungen Fehler passieren.¹⁷ Es gibt grobe und weniger grobe Gesetzeswidrigkeiten in Steuerveranlagungen. Die Steuerbehörden sind gehalten, die Gesetze korrekt anzuwenden. Sie müssen nicht nur die Verjährung von Amtes wegen berücksichtigen, sondern auch alle anderen gesetzlichen Vorschriften beachten, so beispielsweise die Steuerfreiheit von ausländischen Betriebsstättegewinnen oder von privaten Kapitalgewinnen. Missachten die Steuerbehörden solche klaren gesetzlichen Vorgaben – versehentlich oder weil sie irrtümlich einen anderen Rechtsstandpunkt vertreten –, führen diese inhaltlichen Mängel der Steuerveranlagung nicht zu deren Nichtigkeit, sondern bloss zur Anfechtbarkeit. Der Steuerpflichtige muss sich somit im Rechtsmittelverfahren gegen die gesetzwidrigen Veranlagungen zur Wehr setzen. In qualitativer Hinsicht unterscheidet sich die Nichtbeachtung der Veranlagungsverjährung in keiner Weise von der Veranlagung eines privaten Kapitalgewinns als steuerbares Einkommen. So rechtfertigt es sich – in Übereinstimmung mit dem Bundesgericht und den Darlegungen von Binder⁴ – nicht, eine trotz Verjährung erfolgte Steuerveranlagung hinsichtlich der Rechtsfolgen anders zu behandeln als eine Veranlagungsverfügung, welche die Steuern gesetzwidrig zu hoch festsetzt. Den diesbezüglichen Ausführungen des Bundesgerichts kann somit vollumfänglich zugestimmt werden.

2 Nennwerterhöhung bei Übernahme der Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft¹⁹

Sachverhalt

A. mit Wohnsitz im Kanton Zürich war an der D.-AG beteiligt. Seine Beteiligung umfasste einen Nennwert von insgesamt Fr. 71 230. Die D.-AG war zu 75 % am Nominalkapital der E.-AG von Fr. 1 Mio., d. h. mit Fr. 750 000, beteiligt. Per 1.1.1998 übernahm die E.-AG fusionsweise die D.-AG. Im Rahmen dieser Fusion erhielt A., im Austausch gegen seine Aktien an der D.-AG, Aktien der übernehmenden E.-AG im Nennwert von Fr. 142 500. Der Nennwertzuwachs, der sich bei A. ergab, betrug somit Fr. 71 270.

Aufgrund einer Meldung der ESTV eröffnete das Kantonale Steueramt im März 2003 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren mit der Begründung, dem Pflichtigen sei im Kalenderjahr 1998 im Ausmass des Nennwertzuwachses ausserordentliches Einkommen zugeflossen, das er in der Steuerperiode 1998 zu Unrecht nicht deklariert habe. Gegen die Nachsteuerverfügung hat A. Einsprache erhoben und bezüglich der Bussenverfügung eine gerichtliche Beurteilung verlangt. Die Einsprache wurde am 7.9.2006 für die Staats- und Gemeindesteuer abgewiesen. Dagegen reichte A. Rekurs beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ein. Dieser Rekurs wurde gutgeheissen, und damit wurde auch die Bussenverfügung gegenstandslos.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Zürich

Das Verwaltungsgericht stellt fest, dass die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren (neue Tatsache) grundsätzlich gegeben seien, dass jedoch eine tatsächliche Besteuerung nur dann erfolgen könne, wenn, wovon offenbar das kantonale Steueramt in seinem Einspracheentscheid ausging, dem Pflichtigen durch die beim Aktientausch sich ergebende Nennwerterhöhung tatsächlich steuerbares Einkommen zugeflossen sei. Sodann weist das Gericht auf seine langjährige Praxis hin, wonach gemäss zürcherischem Steuerrecht Grundkapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln durch Ausgabe von Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung nicht zu steuerbarem Vermögensertrag führen, sondern die (nunmehr in § 20 Abs. 1 lit. c. StG ZH ausdrücklich festgehaltene) Rechtsfolge hat, dass das auf diese Weise geschaffene Kapital bei einer späteren Rückzahlung steuerbar ist. Sodann stellt das Gericht fest, dass bei einer Kapitalerhöhung aus eigenen

16 Welcher Terminologie man bei der Differenzierung von Verjährung und Verwirkung auch immer folgt.

17 Nicht alles, was ist, ist so, wie es sein soll.

18 BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 312.

19 VGer ZH SR.2006.0020, 14.11.2007, StE 2008 B 24.1 Nr. 4.

Mitteln das Eigenkapital der Gesellschaft nicht erhöht werde, sondern dass lediglich eine Verschiebung von Eigenkapital aus dem Bereich der Reserven in jenen des Nominalkapitals erfolge. Bei der Übernahme einer Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft finde zwar keine Kapitalerhöhung statt, sondern die bisherigen Beteiligungsrechte der Aktionäre der Muttergesellschaft würden durch die von der – im Zuge der Fusion untergehenden – Muttergesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte an der übernehmenden (Tochter-)Gesellschaft ersetzt. Dies gelte auch dann, wenn der Beteiligungsanteil an der Tochtergesellschaft weniger als 100 % beträgt: Die Aktionäre der Muttergesellschaft erhielten die bisher von der untergehenden Gesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft, während sich an der Beteiligung der Drittaktionäre der übernehmenden Gesellschaft rechtlich nichts ändere.

In wirtschaftlicher Hinsicht sei der Gratisnennwerterhöhung und der Nennwertzunahme infolge Fusion gemein, dass das höhere Aktienkapital nicht durch Mittelzufuhr von aussen finanziert, sondern aus vorhandenen Gesellschaftsmitteln gebildet werde. Eine Nennwerterhöhung trete bei der Übernahme einer Muttergesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft dann auf, wenn die übernehmende (Tochter-)Gesellschaft über ein höheres Aktienkapital verfüge als die übernommene (Mutter-)Gesellschaft. Würde die Muttergesellschaft vor der Fusion noch ihr Aktienkapital aus eigenen Mitteln so weit erhöhen, dass es dem Aktienkapital der Tochtergesellschaft entspricht, läge eine (nach zürcherischem Recht) steuerfreie Gratisaktienausgabe vor. Der nachfolgende Aktientausch bliebe in einem solchen Fall steuerfrei, weil die getauschten Aktien den gleichen Nennwert aufwiesen. Es frage sich deshalb, ob der Umstand, dass bei der Fusion keine formelle Kapitalerhöhung mit Gratisaktienausgabe erfolge, aus steuerrechtlicher Sicht eine von der Behandlung als Gratisaktien abweichende Beurteilung zur Folge habe.

Sodann stellt das Gericht die in Doktrin und Praxis vertretenen Auffassungen dar, wonach ein bei einer Fusion eintretender Nennwertzuwachs unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit der fusionierenden Gesellschaften steuerrechtlich – vom Aktionär aus gesehen – als Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln qualifiziert wird. Dem Aktionär fliesse nichts zu; es erhöhe sich lediglich der Nennwert der Beteiligungsrechte, ohne dass der Aktionär die Mittel zu dessen Liberierung aufbringen müsse. Die Nennwerterhöhungen bei Fusionen würden deshalb gleich behandelt wie Gratiskapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln.

Bei einer wirtschaftlichen Gesamtsicht der D.-AG und der E.-AG und ihrer Aktionäre ergebe sich durch die Fusion eine Nennwertabnahme: Die D.-AG verfügte vor der Fusion über ein Aktienkapital von Fr. 375 000 und die übernehmende E.-AG über ein solches von Fr. 1 Mio., d. h. für die Aktionäre der D.-AG (indirekt) über ein solches von Fr. 750 000. Im Zuge der Fusion seien somit Fr. 375 000 Nennwert untergegangen. Der aus Sicht der Aktionäre der D.-AG eintretende Nennwertzuwachs habe deshalb nicht auf einer Zunahme des gesamten Nennwertes der beiden fusionierten Gesellschaften beruht, sondern er habe sich zwangsläufig beim fusionsbedingten Austausch der Beteiligungsrechte ergeben, ohne dass den Aktionären wertmässig etwas zugeflossen sei. Der aus eigenen Mitteln der Gesellschaften geschaffene – lediglich aus unmittelbarer Sicht der Aktionäre der D.-AG eingetretene – Nennwertzuwachs sei als Gratisnennwerterhöhung zu qualifizieren. Da nach zürcherischem Steuerrecht, anders als nach dem Recht der direkten Bundessteuer, Gratiskapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln nicht zu steuerbarem Einkommen führten, sei die Nichtbesteuerung des Nennwertzuwachses somit gesetzmässig. Da auch keine Steuerumgehung geltend gemacht worden sei, fehle es an einer Unterbesteuerung in der fraglichen Steuerperiode und damit an einer unerlässlichen Voraussetzung für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens. Deshalb sei der Rekurs vollumfänglich gutzuheissen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diesem Urteil kann insofern zugestimmt werden, als dass der Rekurs des Steuerpflichtigen gegen die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens mangels Unterbesteuerung gutzuheissen war. Die Begründung des Urteils, wonach der vorliegende Sachverhalt als Gratisnennwerterhöhung zu qualifizieren sei, vermag indes nicht zu überzeugen und wirft verschiedene interessante Fragen auf, denen im Folgenden nachgegangen werden soll.

Vorab gilt es, die einzelnen Schritte der fusionsweisen Übernahme einer Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft, auch «downstream merger» genannt, vor Augen zu halten und mit jenen zu vergleichen, die bei einer «gewöhnlichen» Absorption einer Gesellschaft, an der die übernehmende Gesellschaft vor der Fusion nicht beteiligt war (im Steuerrecht auch Annexion genannt), erfolgen²⁰.

20 Ist die übernehmende Gesellschaft an der übernommenen Gesellschaft bereits beteiligt (typischer Fall: Absorption einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft), sind insofern keine natürlichen Personen als Aktionäre an der Trans-

Beim downstream merger gelangen im Rahmen der Übertragung von Aktiven und Passiven der untergehenden Muttergesellschaft auf die übernehmende Tochtergesellschaft in einem 1. Schritt die eigenen Aktien in den Besitz der übernehmenden Tochtergesellschaft. Diese reicht im 2. Schritt ihre eigenen Beteiligungsrechte sogleich an die ehemaligen Aktionäre der übernommenen Muttergesellschaft weiter²¹. Dieses Weiterreichen der eigenen Beteiligungsrechte an die Aktionäre der untergehenden Gesellschaft erfolgt gewissermassen im Tausch gegen die Hingabe der Aktien an der übernommenen Gesellschaft. Eine Kapitalerhöhung ist somit beim downstream merger nicht notwendig und unterblieb denn auch im zu beurteilenden Sachverhalt, gleich wie bei den allermeisten solchen Transaktionen in der Praxis.

Anders ist die Situation bei der – vom Verwaltungsgericht analogieweise herangezogenen – Absorption einer Gesellschaft, an welcher die übernehmende Gesellschaft nicht beteiligt war. Dort muss die übernehmende Gesellschaft in jedem Fall eine Kapitalerhöhung (unter Ausschluss des Bezugsrechts der bisherigen Aktionäre) vornehmen, um die Anteilhaber der übernommenen Gesellschaft für ihre im Rahmen der Fusion untergehenden Beteiligungsrechte abzufinden. Hier stellt sich dann die Frage, ob die im Rahmen der Fusion neu geschaffenen Anteile, insoweit allenfalls der Nennwert dieser Anteile höher ist als der Nennwert der übernommenen Gesellschaft dies war, mit Gratisaktien verglichen werden können und in Steuerordnungen, die dem Nennwertprinzip folgen, entsprechend als Vermögensertrag zu besteuern sind²². Das Verwaltungsgericht geht denn auch (in E 2.5) von der Fusion durch Absorption aus und überträgt die Lehrmeinungen und die gleich lautende Verwaltungspraxis, welche die bei dieser Gestaltung erfolgende Nennwerterhöhung als Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln qualifizieren, auf den zu entscheidenden Fall. Diese Analogie führt zwar nach der Zürcher Steuerordnung, welche die Gratisaktien nicht als Vermögensertrag erfasst, zum richtigen Entscheid; sie greift jedoch zu kurz, weil damit implizit die Steuerbarkeit der Transaktion nach jenen

Steuerordnungen, die dem Nennwertprinzip folgen (z. B. das DBG), präjudiziert wird.

Auch im Geltungsbereich des Nennwertprinzips muss nämlich dem fundamentalen Unterschied zwischen dem zu beurteilenden downstream merger und der vom Verwaltungsgericht analog herangezogenen Fusion von Parallelgesellschaften (Annexion), der darin liegt, dass bei der Annexion einer Gesellschaft, deren Anteile nicht bereits im Besitz der Anteilhaber der übernehmenden Gesellschaft war, eine Kapitalerhöhung zwingend ist, währenddem sie beim downstream merger typischerweise²³ unterbleibt, Rechnung getragen werden. Dies lässt das Verwaltungsgericht ausser Acht. Wenn bei einem downstream merger gar keine Kapitalerhöhung erfolgt, kann auch nicht von einer Gratisnennwerterhöhung ausgegangen werden. Wenn etwas nicht erfolgt, kann dieses nicht erfolgte Etwas auch nicht gratis sein!

Dennoch ist man beim vorliegenden Sachverhalt mit der Tatsache konfrontiert, dass die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft vor der Fusion – nicht nur auf A. bezogen, sondern insgesamt – über Aktien im Nennwert von Fr. 375 000 und nach der Fusion über Aktien im Nennwert von Fr. 750 000 verfügten, ohne den entsprechenden Nennwert aus eigenen Mitteln liberiert zu haben. Wie dargestellt, ist es ausgeschlossen, dieses Phänomen als Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln zu qualifizieren. Es stellt sich aber die Frage, ob eine andere gesetzliche Grundlage für eine Besteuerung im Zeitpunkt der Fusion bzw. für einen Steueraufschub bis zur Rückzahlung dieser Nennwertdifferenz besteht. Der Wortlaut des zürcherischen Rechts, das in § 20 Abs. 1 lit. c StG den im Zusammenhang mit Aktien zufließenden Vermögensertrag als «Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aller Art aus Beteiligungsrechten» definiert, kann als eine solche Rechtsgrundlage – wie das Verwaltungsgericht zutreffend erwägt – nicht herangezogen werden.

Nach den Steuerordnungen, die dem Nennwertprinzip folgen, würde beim zu beurteilenden Sachverhalt ein einkommensrelevanter Vorgang dann vorliegen, wenn aus

aktion beteiligt, und die Frage von Einkommensteuerfolgen stellt sich deshalb erst gar nicht.

- 21 Aufgrund der Besonderheiten des zu entscheidenden Falles – die fusionsweise untergegangene Gesellschaft war an der übernehmenden Gesellschaft nicht zu 100 %, sondern lediglich zu 75 % beteiligt – gelangten durch die Fusion nur 75 % der eigenen Beteiligungsrechte in den Besitz der übernehmenden Gesellschaft und wurden auf die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft übertragen. Dieser Umstand ist jedoch – wie das Verwaltungsgericht richtig erkannte – nicht entscheidend relevant.
- 22 Die Autoren beantworten diese Frage bekanntlich unterschiedlich (bejahend: REICH, Art. 20 DBG N 71; verneinend: HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, § 48 Rz 226).

- 23 Bei der Übernahme einer Muttergesellschaft, die vor der Fusion 100 % der Anteile an der Tochtergesellschaft hält, ist eine Kapitalerhöhung beim downstream merger in jedem Fall entbehrlich. Beim Sachverhalt, wie er vom Verwaltungsgericht beurteilt wurde (die übernommene Gesellschaft hielt nur 75 % der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft), wäre dann, wenn die übernommene Muttergesellschaft einen Aktivenüberschuss aufweist, der höher ist als der Verkehrswert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft, eine Kapitalerhöhung unter Ausschluss der nur an der Tochtergesellschaft beteiligten Aktionäre angezeigt, weil diese sonst durch die Fusion bevorteilt würden, was allenfalls Schenkungssteuerfolgen haben könnte.

dem Nennwertprinzip der Grundsatz abgeleitet werden könnte, dass jede im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung resultierende Nennwerterhöhung bei natürlichen Personen, welche die Anteile im Privatvermögen halten, insoweit zu Einkommensteuerfolgen führt. Dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 DBG kann dies jedenfalls nicht entnommen werden, weil der Sachverhalt – wie gezeigt – weder eine Gratisaktienausgabe noch etwas Ähnliches bildet. Eine solche allgemeine, subjektbezogene Regel lässt sich aber nach Auffassung beider Autoren auch nicht aus dem im Übrigen konsequent objektbezogenen Nennwertprinzip ableiten. Ob Vermögensertrag vorliegt, ist streng aus der Gesellschaftsperspektive zu beurteilen. Nur dann, wenn die Mittel zur Liberierung des erhaltenen Mehrkapitals aus den Reserven der in die Umstrukturierung einbezogenen Gesellschaften stammen, kann sich die Frage des Vorliegens von Vermögensertrag überhaupt erst stellen. So wäre es auch völlig verfehlt, im zu beurteilenden Vorgang einen steuerbaren Verrechnungssteuertatbestand zu sehen. Die Reserven und Gewinne der übernommenen Gesellschaft gehen vollumfänglich in die Reserven der aufnehmenden Gesellschaft ein, weshalb der Ausnahmetatbestand gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG gegeben ist. Auch die Aktienzuteilung an die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft bildet keinen Steuertatbestand, weil es sich um einen entgeltlichen Vorgang handelt (Aktientausch).

Falls die Steuerpraxis den tiefgreifenden Unterschieden des downstream merger und der Annexion auch künftig nicht Rechnung tragen sollte, wäre aus steuerplanerischer Sicht zu prüfen, ob die Nennwerterhöhung beim downstream merger nicht dadurch verhindert werden kann, dass die übernehmende Tochtergesellschaft vor Durchführung der Transaktion ihr Kapital auf den Betrag des Nominalkapitals der Muttergesellschaft herabsetzt. Erfreulicher wäre es allerdings, wenn den Besonderheiten des downstream merger angemessen Rechnung getragen würde und der ohnehin nur hypothetische und tatsächlich kaum je eintretende Verlust von Steuersubstrat hingenommen würde.

3 Verfolgen politische Parteien einen öffentlichen Zweck?²⁴

Sachverhalte

Die Sachverhalte, die den Entscheiden des Bundesgerichts vom 7.6.2007 und des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 7.2.2007 zugrundeliegen, sind unterschiedlich; sie führen jedoch zur gleichen Rechtsfrage, nämlich ob politische Parteien wegen der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks von der Gewinnsteuer befreit sind. Diese Frage hat direkte Auswirkungen auf die Frage, ob kantonale Normen, die Beiträge und Zuwendungen an politische Parteien (bis zu einem gesetzlich festgelegten Maximalbetrag) zum Abzug zulassen, mit dem Steuerharmonisierungsgesetz in Einklang sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Verfolgung eines öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks durch die politischen Parteien bejaht wird.

Bei dem vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau im Februar 2007 entschiedenen Fall verweigerte die Steuerkommission den im aargauischen Recht vorgesehenen Abzug von Fr. 1100 mit der Begründung, dieser Abzug widerspreche dem Steuerharmonisierungsgesetz. Dieser Entscheid wurde vom Steuerrekursgericht geschützt, wogegen das Kantonale Steueramt beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhob²⁵. Diese wurde vom Verwaltungsgericht gutgeheissen.

Im einige Monate später ergangenen Urteil des Bundesgerichts hatten die Steuerpflichtigen, die selber keine Beiträge an politische Parteien entrichtet hatten, verlangt, dass ihr steuerbares Einkommen um den im zürcherischen Recht vorgesehenen Abzug für Beiträge an politische Parteien von Fr. 3000 herabgesetzt werde. Die Steuerbehörden verweigerten diesen Abzug, weil die entsprechenden Zahlungen nicht nachgewiesen seien. Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wiesen die von den Steuerpflichtigen eingereichten Rechtsmittel ab. Das Verwaltungsgericht liess offen, ob der im kantonalen Steuergesetz vorgesehene Abzug bundesrechtswidrig sei. Das Gleichbehandlungsgebot könne auch dann nicht dazu führen, dass ein genereller, von jeglicher Geldleistung unabhängiger Abzug für Steuerpflichtige, die keine Zuwendungen und Beiträge ausgerichtet hätten, gewährt werden müsse, wenn die kantonale Norm allenfalls

24 BGer 2A.647/2005, 7.6.2007, StE A 23.1. Nr. 14, und VGer AG, 7.2.2007, StE 2007 B 27.4 Nr. 18.

25 Es ist bemerkenswert und wohl in der bisherigen Steuerrechtsgeschichte der Schweiz einmalig, dass eine kantonale Steuerverwaltung gegen die Nichtgewährung eines Abzugs ein Rechtsmittel eingelegt hat. Bis jetzt haben dies stets die Steuerpflichtigen und nicht die Steuerverwaltung getan.

bundesrechtswidrig wäre. Ein solcher Abzug würde gegen den Grundsatz der Gesetzmässigkeit, gegen das Rechtsgleichheitsgebot und gegen das Willkürverbot verstossen. Gegen dieses Urteil haben die Steuerpflichtigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Diese wurde abgewiesen.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Aargau

Das Verwaltungsgericht Aargau fasst zunächst die Ausführungen zur Bedeutung der politischen Parteien im Bericht des Bundesrates über die Unterstützung der politischen Parteien (vom 23.11.1988)²⁶ zusammen. Dort kam der Bundesrat zum Ergebnis, dass eine staatliche Parteienförderung gerechtfertigt sei, weil die Parteien zusammen mit andern Organisationen für die Gliederung und Strukturierung des Volkswillens sorgten und sich besonders intensiv als Mittler zwischen Volk und Staat einsetzten. Auch deren Wirkung als Stabilisatoren der föderativen Ordnung und deren wichtige Rolle bei der Ausübung der Volksrechte wurden hervorgehoben. Die Parteien seien für die direkte Demokratie lebenswichtig, unentbehrlich und bis heute unersetzlich. Die (alte) Bundesverfassung erwähne die politischen Parteien nicht ausdrücklich, anerkenne sie jedoch nicht nur, sondern setze deren Existenz als Teile der politischen Wirklichkeit geradezu voraus.

Sodann weist das Gericht darauf hin, dass Art. 137 BV die Mitwirkung der politischen Parteien an der Meinungs- und Willensbildung des Volkes ausdrücklich anerkennt und verweist auf die Norm in der Kantonsverfassung, welche die Ausrichtung von Staatsbeiträgen an Kantonalparteien, deren Ziele und innere Ordnung demokratischen Grundsätzen entsprechen, vorsieht.

Das Gericht macht auch die – notorische, aber für die Entscheidungsfindung wenig ergiebige – Feststellung, dass es den Kantonen vor Inkrafttreten des StHG offen stand, politische Parteien von den Steuern zu befreien und weist auf die Tatsache hin, dass bei der direkten Bundessteuer eine solche Steuerbefreiung auch deshalb bereits vor Inkrafttreten des DBG nicht vorgesehen war, weil unter dem Vorgängererlass nur öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften, nicht aber juristische Personen bei Verfolgung öffentlicher Zwecke befreit waren. Zudem war bei der Einkommensteuer kein Abzug für Beiträge an Institutionen mit öffentlichem Zweck vorgesehen.

Im Weiteren weist das Verwaltungsgericht Aargau darauf hin, dass in Rechtsprechung und Lehre zum StHG überwiegend die Meinung vertreten werde, die politischen

Parteien seien nicht von der Steuerpflicht befreit. Bei genauer Betrachtungsweise zeige sich jedoch, dass es sich bei diesen Positionsbezügen grossenteils um blosser Verweisungen oder um Meinungsäusserungen ohne eigentliche Begründung handle. Es seien nur 3 echte Begründungsansätze erkennbar, auf die das Gericht näher einzugehen habe:

Erstens verfolgten die Parteien keine öffentlichen Zwecke im Sinne einer vom Gemeinwesen kompetenzgemäss durchzuführenden, aber an eine andere Stelle übertragenen Tätigkeit. Zweitens sei jede einzelne Partei interessengebunden und vertrete ihre eigenen politischen Vorstellungen, was nicht als öffentlicher Zweck erscheine. Drittens sei die Praxis zum DBG, die keinen Abzug für politische Parteien zulässt, im Sinne der vertikalen Harmonisierung auf das StHG anzuwenden (so die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich²⁷).

Das 1. Argument (Parteien übten keine ihnen vom Staat übertragene öffentliche Funktion aus) widerlegt das Gericht damit, dass der Begriff des öffentlichen Zwecks weiter gefasst sei. Anhand eines Beispiels aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (öffentlich-rechtliche Stiftung zur Errichtung von preisgünstigen Wohnungen) wird aufgezeigt, dass es für die Steuerbefreiung ausreichend sei, wenn eine Institution im öffentlichen Interesse tätig sei; es sei nicht erforderlich, dass diese Tätigkeit im ordentlichen Aufgabenbereich des Gemeinwesens liege. Eine Steuerbefreiung wegen öffentlichem Zweck könne auch dort gegeben sein, wo die staatliche Wahrnehmung einer Aufgabe entweder als nicht gerechtfertigt erscheint oder aus rechtlichen Gründen nicht zulässig ist. Die Sicherstellung der schweizerischen Demokratie in ihrer herkömmlichen Ausprägung und die Ermöglichung der politischen Willensbildung fallen offensichtlich unter eine derartig weite Umschreibung der öffentlichen Zwecke. Dazu beizutragen, dass das Staatswesen funktioniert und die anerkannten konkreten öffentlichen Aufgaben erfüllen kann, diene ebenso sehr einem öffentlichen Zweck wie die Aufgabenerfüllung selber.

Dem 2. Argument gegen das Vorliegen eines öffentlichen Zwecks (Verfolgung von Eigeninteressen) hält das Gericht entgegen, dass die von ihm eingangs des Urteils ausführlich dargestellten öffentlichen Zwecke nicht eine einzelne Partei, sondern nur die politischen Parteien insgesamt – in ihrem Zusammenspiel – verwirklichen könnten. So lange sich das Wirken der Parteien im herkömmlichen, bekannten Rahmen abspiele (insbesondere kein Einparteienstaat zur Debatte stehe), erscheine es aber nicht ausgeschlossen, die Verfolgung öffentlicher Zwecke in diesem grösseren Rahmen zu sehen. Es er-

26 BBl 1989 I, 125 ff.

27 StE 2002 A 23.1 Nr. 4.

scheine deshalb dem Gericht als legitim und überzeugend, den politischen Parteien, so lange ihre Tätigkeit zusammengenommen öffentlichen Zwecken dient (unter Beachtung der Gleichbehandlung aller Parteien), die Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke zuzubilligen. Konsequenterweise könne es für die Frage der Abzugsfähigkeit der einzelnen Spenden keine Rolle spielen, dass eine bestimmte Spende nur immer einer einzelnen Partei zukomme.

Das 3. Argument, wonach das Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung die Steuerbefreiung der politischen Parteien verbiete, wird vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau ebenfalls zurückgewiesen. Zunächst stellt es in Frage, dass es bereits eine gefestigte Praxis zur direkten Bundessteuer gebe, zumal das Bundesgericht darüber noch nicht befunden habe. Das einschlägige Kreisschreiben der ESTV²⁸ begründe seine Auffassung einzig mit einem Hinweis auf eine Publikation. Darüber hinaus könne die vertikale Steuerharmonisierung dort nicht durchgehend umgesetzt werden, wo der Bundesgesetzgeber im DBG und StHG mit dem gleichen unbestimmten Rechtsbegriff (wie im vorliegenden Fall: «öffentliche Zwecke») arbeite. Wenngleich einem solchen unbestimmten Rechtsbegriff im DBG bei der Auslegung dieses Gesetzes eine bestimmte Bedeutung gegeben werden müsse, weil das Gesetz sonst gar nicht angewendet werden könne, schliesse dies nicht aus, den bestehenden Auslegungsspielraum der Kantone zu erkennen und so auch eine von der höchstrichterlichen Auslegung des DBG abweichende Auslegung des StHG als bundesrechtskonform zuzulassen. Dies gelte insbesondere dort, wo sich die kantonalen Rechte vor der Harmonisierung stark unterschieden hätten und kein eindeutiges Harmonisierungsziel des Bundesgesetzgebers erkennbar sei. Das Gericht verweist sodann auf den Umstand, dass ca. die Hälfte der Kantone Beiträge für politische Parteien zum Abzug zulässt und rund die Hälfte der Kantone einen solchen Abzug nicht kennt.

Abschliessend stellt das Gericht den Gesetzgebungsprozess dar und stellt fest, dass sich Regierung und Parlament der Tatsache, dass die Bundesrechtskonformität dieses Abzugs umstritten ist, bewusst gewesen seien und die Auffassung vertreten hätten, dass die vom Gesetzgeber gewählte Regelung mit dem StHG vereinbar sei. Dies so lange, als das Bundesgericht nicht das Gegenteil festgestellt habe.

Aus all diesen Gründen kommt das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zum Ergebnis, dass die strittige Norm im kantonalen Steuergesetz mit dem Bundesrecht vereinbar sei, weil das StHG einen entsprechenden kan-

tonalen Gestaltungsspielraum offen lasse. Die Beschwerde der Kantonalen Steuerverwaltung wurde deshalb gutgeheissen.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht begründet seine Auffassung weit weniger ausführlich als das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau seine – gegenteilige – Meinung. Das Gericht stellt unter Berufung auf die Lehrmeinungen einfach fest, dass politische Parteien weder gemeinnützig seien noch einem öffentlichen Zweck dienten und dass deshalb die gegenteilige Norm im zürcherischen Steuergesetz harmonisierungswidrig sei. Es weist auch auf den Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich hin,²⁹ der zum gleichen Ergebnis gekommen sei. Daran ändere auch nichts, dass zur Zeit der Urteilsfindung auf politischer Ebene Bestrebungen im Gang seien, einen Abzug für Zuwendungen an politische Parteien vorzusehen. Schliesslich verweist das Bundesgericht auf seine Rechtsprechung, wonach das DBG unter dem Aspekt der vertikalen Steuerharmonisierung ein beachtliches Auslegungselement darstelle, und hält fest, dass dieses Gesetz keinen entsprechenden Abzug vorsehe. Sodann macht das Bundesgericht Ausführungen zur Gleichbehandlung im Unrecht und stellt fest, dass der Antrag der Beschwerdeführer, ihnen unter diesem Titel wegen der Bundesrechtswidrigkeit der Bestimmung über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien einen entsprechenden Abzug zu gewähren, obwohl sie gar keine entsprechenden Zuwendungen getätigt hätten, zurückzuweisen sei. Es sei nicht zulässig, eine harmonisierungswidrige Begünstigung einer Kategorie durch eine ebenso harmonisierungswidrige Begünstigung in einem andern Bereich zu kompensieren. Das Gericht stellt dann (in E 5) fest, dass sich aus den Akten ergebe, dass es den Beschwerdeführern indirekt auch darum gehe, die Harmonisierungsrechtswidrigkeit des Abzugs für Zuwendungen an politische Parteien höchstrichterlich feststellen zu lassen. Dazu sei jedoch die Berufung auf das Institut der Gleichbehandlung im Unrecht kein taugliches Mittel. Abschliessend stellt das Bundesgericht fest, dass das StHG eine eigentliche Aufsichtslücke enthalte, wenn ein kantonalen Gesetzgeber harmonisierungsrechtswidrig eine bestimmte Kategorie Steuerpflichtiger bevorzuge. Diese Lücke sei auf andere – vom Bundesgericht nicht näher beschriebene – Weise zu füllen und nicht durch die Gutheissung der vorliegenden Beschwerde.

28 KS Steuerbefreiung.

29 S. Fn 27.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Bundesgericht stellt klar und unmissverständlich fest, dass politische Parteien keinen öffentlichen Zweck iSv Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG verfolgen und deshalb vom kantonalen Gesetzgeber nicht steuerbefreit werden dürfen, woraus sich dann die zwingende Folge ergibt, dass nach geltendem Recht auch gesetzlich vorgesehene Abzüge für Zuwendungen an solche Institutionen durch Privatpersonen unzulässig sind. Dieses Gericht kannte wohl im Zeitpunkt seiner Urteilsfindung den ca. 5 Monate vorher ergangenen, anderslautenden, ausführlich begründeten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau noch nicht und war deshalb auch nicht gehalten, sich mit jenen Begründungen auseinanderzusetzen.

Abgesehen von den vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau vorgebrachten Auslegungsansätzen, die das Gericht zur Bejahung der Harmonisierungsrechtskonformität der umstrittenen Frage geführt haben und über welche man auch nach der Auffassung des befindenden Gerichts «in guten Treuen unterschiedlicher Meinung sein» könne (E 3.2.4), sind die eigenständigen Positionen zur Frage der vertikalen Steuerharmonisierung bemerkenswert. Ohne dies ausdrücklich zu sagen, stellt sich das Verwaltungsgericht Aargau – ganz im Sinne der Auffassungen der Autoren dieses Beitrags³⁰ – auf den Standpunkt, dass durch unbestimmte Rechtsbegriffe eröffnete Auslegungsspielräume des StHG nicht unter dem Titel des Auslegungselements «vertikale Steuerharmonisierung» beseitigt werden dürften. In einer Frage, in welcher die Auffassungen in Bund und Kantonen derart stark voneinander abweichen und mit guten Gründen unterschiedliche Auffassungen vertreten werden, besteht die erforderliche Harmonisierungsreife für ein höchstrichterliches Machtwort in keiner Weise. Auch hat sich das Bundesgericht nicht zum Harmonisierungsbedarf in dieser Angelegenheit geäußert. Ein Bedürfnis nach Vereinheitlichung durch Richterrecht ist hier nämlich überhaupt nicht auszumachen – im Gegenteil: Dieser Aspekt würde sehr klar für die Annahme eines Freiraums der Kantone sprechen. Vermutlich wird sich der Bundesgesetzgeber ja in Bälde dieser Frage annehmen. So ergibt es wenig Sinn, die Kantone auf eine einheitliche, vermutlich sogar diametral entgegengesetzte Lösung zu verpflichten. Es ist deshalb zu hoffen, dass das Bundesgericht die Ausführungen des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau beherzigt und sich der Funktion des StHG als Rahmengesetz für die kantonalen Gesetzgeber wieder vermehrt bewusst wird.

Interessant ist für Steuerrechtler übrigens, wie ein emeritierter Staatsrechtslehrer die Kontroverse um die Frage, ob politische Parteien einen öffentlichen Zweck verfolgen, beurteilt. Für Yvo Hangartner³¹ ist diese Frage so klar zu bejahen, dass er die Tatsache, dass die steuerrechtliche Doktrin – und jetzt auch das Bundesgericht – zu einer abweichenden Auffassung gelangen, als einen Nachweis dafür anführt, wie merkwürdig, ja unverständlich das Steuerrecht die Verfassung mitunter interpretiere. Er kommt diesbezüglich zu einem vernichtenden Urteil, indem er die Positionen des Steuerrechts in dieser, aber auch in anderen Fragen³² als Konservatismus, der als Fiskalismus in Erscheinung trete, bezeichnet. Das Ergebnis des hier besprochenen Urteils bezeichnet er als «ein weiteres Beispiel einer gewissen Rückständigkeit oder unzulässigen Abschottung des Steuerrechts». Für ihn kann kein Zweifel darüber bestehen, dass politische Parteien in qualifizierter Weise einen öffentlichen Zweck verfolgen und deshalb nicht zur Gewinnbesteuerung herangezogen werden dürfen. Im weiteren verweist Hangartner auch auf den vom Bundesgericht nicht erwähnten Art. 137 BV. Zweck dieses Artikels, der bestimmt, dass die politischen Parteien an der Meinungs- und Willensbildung des Volkes mitwirken, sei es u. a., eine klare verfassungsmässige Grundlage für finanzielle Hilfen an die Parteien zu schaffen. Auch die verfassungskonforme Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des StHG und des DBG lege deshalb nahe, Spenden an Parteien als zulässige Abzüge anzuerkennen. Solche Positionen von «ausenstehenden» Staatsrechtlern sollten uns Steuerrechtlern ernsthaft zu denken geben, auch wenn der Kritiker nicht alle Probleme restlos verstanden hat³³ und zum Teil weit unter der Gürtellinie argumentiert.³⁴

Literatur

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

BAUER-BALMELLI MAJA/REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.),

31 HANGARTNER, Bemerkungen zu BGer 2A.647/2005, 1168.

32 Er erwähnt die Beispiele der Ehegattenbesteuerung, der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilsinhabern, die exorbitanten, nach Massgabe des Verwandtschaftsgrads angewendeten Unterschiede der Steuersätze bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Möglichkeit der Einsicht in die Steuerregister in verschiedenen Kantonen.

33 Z. B. das Problem der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

34 Der Vermutung Hangartners hinsichtlich des «gewissen steuerrechtlichen Autismus» sei hier zu dessen Entlastung die Vermutung hinzugefügt, dass er sich über die Bedeutung dieses Begriffs nicht so ganz im Klaren ist.

30 S. z. B. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), 227.

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005

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

BINDER MARKUS, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Universität Zürich, Zürich 1985

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002

GREMINGER BERNHARD J., in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

GRISEL ANDRÉ, Traité de droit administratif, 2 Bde., Neuenburg 1984

HANGARTNER YVO, Bemerkungen zu BGer 2A.647/2005, 7.6.2007, AJP 2007, 1167 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, 2 Bde., 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001/2002

IMBODEN MAX/RHINOW RENÉ A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 2 Bde., 6. A., Basel/Frankfurt a. M. 1986

KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS P., Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer) - III. Teil: Art. 65 - 158 BdBSt, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4b, 2. A., Basel 1992

MOOR PIERRE, Droit administratif, 2 Bde., 2. A., Bern 1994/2002

REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel/Genf/München 2008

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003

STAEHELIN DANIEL, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs. Unter Einbezug der Nebenerlasse, Bd. I, Basel/Genf/München 1998

Rechtsquellen

BdBSt, BRB über die direkte Bundessteuer (in Kraft bis 31.12.1994)

BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

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

FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) (vom 3.10.2003), SR 221.301

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1

StG ZH, Steuergesetz (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

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

Praxisanweisungen

KS Steuerbefreiung, KS Nr. 12 (W95-012D) der ESTV – Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG) (vom 8.7.1994)